

Obsah

AKTUALITY	2
Noví auditoři složili slib (Ing. Libuše Šnajdrová)	4
Jaké je obsazení výborů a rad komory	6
První prezident KA ČR prof. Vladimír Pilný oslaví 80. narozeniny (doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.)	8

TÉMA ČÍSLA – KONKURZ A LIKVIDACE	
Počty konkurzů a statistika (Jaromír Dočkal)	9
Nový insolvenční zákon přináší řadu změn Rozhovor s JUDr. Jarmilou Veselou, prezidentkou KSKŘI v ČR	10
Audit účetních jednotek v konkurzu (Ing. Marie Kučerová)	12
Dopady nového insolvenčního zákona na účetnictví (Ing. Ladislav Zelinka, Ph.D.)	17
Daňové ošetření pohledávek za dlužníky v konkurzu (Ing. Jana Antošová)	19
Audit účetních jednotek v likvidaci (Ing. Marie Kučerová)	22

NA POMOC AUDITORŮM

Účetní závěrka podle IFRS od roku 2009 (Doc. Ing. Lenka Krupová, Ph.D.)	26
--	----



e-příloha Auditor 3/2008

OBSAH

- Účtování výsledků inventarizačních rozdílů na pozemcích
- Úhrn aktiv zjištěných z rozvahy
- Rozhovor s doc. Březinovou
- Žádá si MiFID změnu podnikání?

Toto číslo vyšlo **27. 3. 2008**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **9. 4. 2008**

Časopis Auditor mohl oslavovat své polokulaté výročí už loni



V tomto čísle Auditora najdete pozvánky na dvě zajímavé akce (slavnostní večer v Rudolfinu a mezinárodní odborná konference

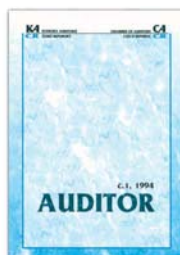
v Praze), které Komora auditorů ČR pořádá u příležitosti 15. výročí svého založení. Při takových příležitostech bývá zvykem ohlednout se a rekapitulovat úspěchy a prohry, případně nastínit plány do budoucna. To bych ráda přenechala jiným, možností bude letos jistě dost.

S určitou nostalgií ale беру do ruky první číslo časopisu Auditor z roku 1992, který začala vydávat Unie auditorů ČR (předchůdce naší komory) jako čtvrtletník. Na bílém podkladě obálky vyběhá z perspektivy červeno-černý nápis Auditor a pod ním ve stejných barvách znak Unie auditorů. Dotsud je nás v řadách auditorů dost pamětníků těchto začátků, více však už je těch současných auditorů, kteří tenkrát navštěvovali ještě základní školu a o auditorské profesi neměli ani tušení. V úvodním článku prvního čísla podává tehdejší předseda Rady Unie auditorů Ing. Bohuslav Poduška informaci o činnosti rady, o návrhu nového zákona o auditorech, který ustaví Komo-

ru auditorů a o vytvoření výborů s odpovídajícími guaranty, které se mají zaměřit na přípravu fungování auditorské profese v nových podmínkách. Za cíl si výbory kladly připravit auditorské standardy a systém auditorských pracovních postupů, vzdělávací a zkušební systém srovnatelný s vyspělými státy Evropy a etický kodex. Dále pak jsou zde uvedeny informace z valné hromady unie, konané 8. února 1992; není bez zajímavosti, že počet členů unie k tomuto datu byl 149.

V dalších číslech prvního ročníku pak informuje Ing. Ladislav Langr – pracovník tehdejšího Ministerstva financí ČR a jeden z hlavních autorů prvního zákona o auditorech – o tom, jak pokračuje schvalovací proces nového zákona. Dále pak jsou zde uvedeny informace o setkáních se zástupci zahraničních komor auditorů (rakouské, německé, francouzské), jejichž zkušenosti byly při zakládání naší komory bohatě využívány.

Zánikem Unie auditorů ČR, resp. jejím přetělením do Komory auditorů ČR zanikl i časopis Auditor. Komora ho začala vydávat až po roční odmlce v roce 1994. Časopis dostal světlemodrobílou mramorovanou obálku se znakem komory, svůj obsah si však teprve začínal hledat. V úvodníku prvního čísla uvádí tehdejší první prezident



komory prof. Vladimír Pilný: „Již na prvním sněmu byla diskutována možnost vydávání vlastního časopisu, nebylo však dosaženo shody. V usnesení druhého sněmu se Radě KA ČR ukládá zabezpečit vhodnou formou dostatečnou informovanost členů Komory auditorů. Rada celou situaci znovu zvážila a výsledek je předkládán auditorské obci v podobě, kterou máte právě před sebou.“ Prezident zároveň vyzývá čtenáře ke spolupráci a spolupodílení se na obsahu časopisu, který se svými deseti čísly do roka a občasnými monotematickými přílohami postupně stával jedním z hlavních informačních kanálů mezi orgány komory a jejími členy. S nástupem nového tisíciletí – v roce 2001 – mění časopis svůj kabát. Zachovává sice věrnost modré barvě, ale v jiném provedení (kombinace světlé s tmavou), a na obálce uvádí seznam

vnitřních rubrik, tvořících již stabilní obsah časopisu. Tuto podobu a prakticky i obsah si Auditor udržel až do roku 2005. Počínaje ročníkem 2004 začíná kromě tištěné podoby časopisu vycházet také e-příloha umístovaná na webových stránkách komory, do které jsou zařazovány hlavně informace směřující dovnitř členské základny, a případně přetiskovány zajímavé články související s profesí z jiných periodik.

Všichni jsme však cítili, že časopis potřebuje změnu, a to jak formální, tak obsahovou. V obou případech vyšla iniciativa z členské základny na sněmu. Ke změně došlo s ročníkem 2006: změnil se obsah, změnila se i obálka, která je poutavější (nebo chcete-li veselejší) a snahou je graficky vyjádřit téma čísla. V roce 2006 to byly zajímavosti a informace z jednotlivých regionů republiky, kde auditori působí,

v roce 2007 jsme se zaměřili na zvláštnosti auditu ve vybraných odvětvích či oborech. Ve stejném duchu pokračuje i letošní ročník.

Jaký bude další vývoj časopisu – to záleží na nás všech. Ozývají se hlasy o nepotřebnosti tištěného časopisu a zbytečných nákladech komory, když existuje elektronická verze, která je levnější. Nevím, zda se dá vývoj zastavit. V každém případě já osobně mám hezký pocit, když vytáhnou z poštovní schránky časopis, roztrhnou plastový obal a prolístují číslo, jehož obsah už znám z redakční rady, abych se přesvědčila, zda se nám povedlo. Třeba i jako dědictví pro budoucí auditory, až budou slavit další kulaté výročí komory a s nostalgií zalistují v časopise svých předchůdců.

Za redakční radu časopisu
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 18. února 2008 projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese, a to:

- schválila návrh na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti,
- rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorské činnosti na vlastní žádost,
- rozhodla o individuálním snížení fixního příspěvku auditora na činnost komory ve smyslu Příspěvkového řádu,
- zastavila správní řízení ve věci vyškrtnutí asistenta auditora, protože ve stanovené lhůtě byl doložen pracovní poměr u auditorské společnosti,
- vzala na vědomí soupis auditorů a auditorských společností, kteří za uplynulý rok požádali o vyškrtnutí ze seznamu vedeného Komorou podle zákona o auditorech,
- rozhodla o vyškrtnutí auditorské společnosti ze seznamu vedeného Komorou pro nesplnění podmínek stanovených zákonem.

Změny v seznamech auditorů jsou průběžně aktualizovány na www.kacr.cz, v sekci seznamy auditorů a v sekci seznamy auditorských společností.

Rada dále projednala předložené návrhy akčního plánu k doporučení IFAC k plnění členských povinností (SMO 1 – SMO7) a doporučila zapracovat drobné úpravy.

Hosty zasedání Rady byli Ing. Staněk a Ing. Krčmová z DK, Ing. Běloubek z KK a Mgr. Stárková a Ing. Novák z referátu dohledu.

Úvodem informovali zástupci DK a KK o posledním vývoji a stavu ve své komisi. Ing. Šobotník informoval o posledním stavu příprav návrhu nového zákona o auditorech a o vývoji legislativního procesu. Proběhla diskuse k pojištění auditorů po skončení činnosti. Na setkáních s auditory proběhne osvěta v tom smyslu, že je v jejich zájmu platit pojištění odpovědnosti i po skončení auditorské činnosti alespoň pět let. Komora ovšem toto pojištění nemá ze zákona právo kontrolovat.

Rada se seznámila s podrobnějším návrhem programu konference ve dnech 12. a 13. 6. 2008 v Praze.

Rada jmenovala tři členy Odvolací komise pro kárné řízení: Ing. Stružinského (předseda), Ing. Ficbauera, Ing. Bartoše a náhradníka Ing. Filipcovou. Další navržení náhradníci se zatím nevyjádřili, zda by funkci přijali.

Rada v souladu se zákoníkem práce stanovila termíny dovolené zaměstnanců úřadu ve dnech 30. 6. - 11. 7. 2008 (10 dní), 4. - 15. 8. 2008 (10 dní) a 22. - 31. 12. 2008 (5 dní).

Rada vzala na vědomí předloženou zprávu o čerpání dotace z JPD3 na vzdělávání auditorů (semináře „Praktická aplikace ISA“). Vzhledem k tomu, že je reálný předpoklad, že se dotaci nepodaří vyčerpat do konce června letošního roku, požádá vedoucí projektu Mgr. Kárník Úřad práce o prodloužení možnosti čerpání dotace až do konce roku 2008.

Ing. Eva Rokosová, MBA
Úřad KA ČR

Oslavy 15. výročí založení Komory auditorů ČR

Slavnostní večer v Rudolfinu

V tomto čísle časopisu najdete pozvánku na oslavu 15. výročí založení Komory auditorů České republiky, která proběhne ve čtvrtek 12. června 2008 od 18 hodin v pražském Rudolfinu. Součástí oslavy je koncert České komorní filharmonie, který je určen všem auditorům a pozvaným hostům včetně doprovodu a účast na něm je bezplatná. K získání vstupenky na koncert je třeba pouze zaslat na uvedenou adresu návratku, která je součástí pozvánky.

Mezinárodní konference

Významnou částí oslav je mezinárodní odborná konference na téma „Nové výzvy pro auditorskou profesi“ pořádaná v Praze ve dnech 12. a 13. června 2008. Konference bude členěna do několika panelových diskusí na následující témata:

- Aktuální otázky regulace auditu
- Způsoby využití práce auditorů
- Nové výzvy pro auditorskou profesi
- Aplikace ISA a IFRS

- Aplikace směrnice EU o statutárním auditu v Polsku, Maďarsku a na Slovensku
- Řízení kvality auditu podle ISOQC 1 a poznatky z dohledu

Na konferenci vystoupí kromě zástupců Komory řada odborníků z tuzemských a zahraničních organizací. Účast na konferenci bude započítávána osmi hodinami do povinného fondu hodin, stanoveného směrnicí pro KPV. Program konference s objednávkou účasti je rovněž vložen do tohoto čísla časopisu.

Jak pozvánku na slavnostní večer v Rudolfinu, tak program konference s objednávkou účasti najdete také na www.kacr.cz. -rok-



Seminář o využití interpretací Národní účetní rady 8. dubna v Praze

Národní účetní rada (NÚR) pořádá v úterý 8. dubna v hotelu Olšanka v Praze 3 mimořádný seminář na téma „Jak využít v praxi Interpretace NÚR“.

Cílem semináře je seznámit odbornou veřejnost s výsledky práce NÚR a přinést nápady a podněty, jak interpretace zpracované a zveřejněné NÚR mohou pomoci v běžné práci auditorů, daňových poradců a účetních.

Na semináři vystoupí odborníci z řad Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Svazu účetních a Vysoké školy ekonomické v Praze, především zpracovatelé textu jednotlivých interpretací.

Součástí programu budou krátké panelové diskuse na závěr jednotlivých bloků, v nichž je možno využít odborného zázemí přednášejících k řešení navazujících účetních otázek.

Seminář se koná v kongresovém sálu hotelu Olšanka od 9 do 16 hodin, účastnický poplatek činí 1470 Kč.

Podrobnější informace o semináři a přihlášku si lze stáhnout na internetových stránkách KA ČR www.kacr.cz na úvodní stránce v aktualitách.

Přihlášku na seminář lze zaslat poštou na adresu organizátora: Daňová akademie, s.r.o., P.O.Box 121, 657 21 Brno, faxem na č. 542 210 306 nebo e-mailem na adresu: manek@kdpcr.cz. -av-



Novinky ISA

Nový ISA 540



Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala 13. února 2008 přepracovaný Mezinárodní auditorský standard ISA 540

Audit účetních odhadů včetně ocenění reálnými hodnotami a jejich vykazování. Nový standard ISA 540 nahrazuje dva původní: ISA 540 Audit účetních odhadů a ISA 545 Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování. Nový standard je zatím dostupný pouze v angličtině na webových stránkách IFAC (www.ifac.org).

ISA 540 podrobně stanovuje, jak postupovat při posuzování rizik v případě ověřování účetních odhadů a jak na toto riziko reagovat.

Při posuzování rizika (ve smyslu ISA 315 Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti) je auditor povinen vzít do úvahy následující faktory:

- relevantní účetní předpisy,
- způsob, jakým management identifikuje transakce a události, které vedou k vykázání účetních odhadů,
- jakým způsobem management odhady stanovuje.

Auditor má za úkol ověřit, zda management v případě účetních odhadů vhodně aplikoval relevantní účetní předpisy a zda metody, které management používá ke stanovení účetních odhadů, jsou adekvátní a konzistentní. Podle zjištěného rizika a povahy účetního odhadu auditor použije jeden či více z následujících postupů:

- ověření, zda již nastaly události, které by mohly podpořit či vyvrátit ověřovaný účetní odhad,
- testování metod a předpokladů, které management používá ke stanovení odhadů,
- testování kontrol účetních odhadů,
- stanovení vlastního odhadu.

V případě, že auditor dojde k závěru, že účetní odhady představují riziko významné nesprávnosti, postupuje dle ISA 330 Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika a navíc provede tato opatření:

- zjistí, zda management vzal v úvahu i jiné předpoklady a jinou výši

odhadů, a důvody, proč byly zamítnuty,

- zjistí, zda předpoklady, které management používá, jsou odůvodněné,
- ověří, zda je odůvodněné předpokládat, že management bude schopen budoucích aktivit, které zahrnul do svých předpokladů při stanovení účetního odhadu,
- zjistí, zda rozhodnutí o zveřejnění a oceňovací báze účetního odhadu je v souladu s účetními předpisy.

Na základě shromážděných důkazních informací musí auditor rozhodnout o tom, zda jsou vykazované účetní odhady v souladu relevantními účetními předpisy, či ne. Obdobný závěr musí učinit o vhodnosti a dostatečnosti jejich zveřejnění. Při ověřování účetních odhadů je auditor povinen věnovat pozornost tomu, zda se v účetních odhadech neprojevuje zaujatost managementu. V případě že ano, měl by tuto skutečnost brát v úvahu při průběhu celého auditu.

Dle ISA 540 je auditor povinen získat písemné potvrzení o tom, že management věří, že veškeré významné předpoklady, které byly použity při stanovení účetních odhadů, jsou odůvodněné. Dále ISA 540 obsahuje i stručné ustanovení k auditorskému spisu, který by měl minimálně obsahovat dokumentaci o indikátorech zaujatosti managementu (pokud se vyskytly) a dokumentaci, na jejímž základě auditor dospěl k závěrům o odůvodněnosti účetních odhadů (včetně jejich zveřejnění), které představují riziko významné nesprávnosti.

Změna v ISRE 2410 a 2400

V prosinci 2007 Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) rozhodla o doplnění ISRE 2400 Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky a 2410 Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky. Tato velmi stručná změna byla provedena z důvodu chybného (resp. radou nezamýšleného) používání těchto standardů v praxi. Změny jsou zatím dostupné pouze v angličtině na

Metodický pokyn MŠMT ČR

Ustanovení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, ukládá soukromým školám a zařízením, že doloží vynaložení zisku na výdaje na výchovu a vzdělávání, běžný provoz, případně u speciálních škol a zařízení i na rehabilitaci potvrzené oprávněnou osobou – auditorem.



K tomuto ustanovení zákona vydává Ministerstvo školství mládeže a tělovýchovy metodický pokyn, který nabývá účinnosti dnem 1. dubna 2008. Jeho znění naleznete na www.kacr.cz v aktualitách.

-ab-

Noví auditoři složili slib

Dne 4. února 2008 se na Komore auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Ti, kteří v předešlých třech letech složili deset písemných zkoušek a celý tento proces završili úspěšně složenou náročnou ústní zkouškou a zároveň splnili podmínku povinné tříleté praxe asistenta auditora, přišli složit slib dle zákona do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ing. Petra Šobotníka. Skládání slibu a předávání nových osvědčení se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil člen Rady a předseda Výboru pro otázky profese a etiku Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA, členka Rady a místopředsedkyně tohoto výboru Ing. Hana Filipcová, člen Rady a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Ing. Zdeněk Grygar a vedoucí úřadu Ing. Eva Rokosová, MBA. Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním osvědčení skončila formální část tohoto setkání a následovala neformální uvolněná debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského osvědčení.



Nově zapsanými auditory, kteří 4. 2. 2008 složili slib, jsou:

Příjmení a jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. HUBÁČKOVÁ Ivana	2099	14.01.2008	ADUKO s.r.o.
Ing. BOTEK Radim	2100	04.02.2008	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. GROBORZ Michal	2101	04.02.2008	ABC.AUDIT, s.r.o.
Ing. KLIMAS Jiří	2102	04.02.2008	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. MINCBERGROVÁ Pavlína	2103	04.02.2008	VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.
Ing. MOŠNÍČKOVÁ Štěpánka	2104	04.02.2008	FS Audit, s.r.o.
Ing. PAVEL Jiří	2105	04.02.2008	MAKO AUDIT, s.r.o.
Mgr. PEŠÍČKOVÁ Jitka	2106	04.02.2008	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. PÍSAŘOVÁ Eva	2107	04.02.2008	BDO Prima Audit s.r.o.
Ing. ZÁVORKOVÁ Miloslava	2108	04.02.2008	HB AUDITING, s.r.o.

V období od 1. 6. do 31. 12. 2007 se osvědčení novým auditorům předávala jednotlivě, s každým novým auditorem bylo vedeno individuální jednání, při kterém auditor složil slib, jehož text potvrdil svým podpisem. Přehled těchto 26 nových auditorů uvádíme v následující tabulce:

Příjmení a jméno	Č. osv.	Datum zápisu do seznamu	Zaměstnavatel
Ing. ZELENÁ Irena	2073	01.07.2007	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. KUŘE Pavel	2074	01.07.2007	Auditorská, s.r.o.
Ing. OTRUBOVÁ Johana	2075	23.07.2007	OSVČ
Ing. SLAVÍČEK Petr	2076	20.07.2007	BDO Prima Audit s.r.o.
Ing. BROŽ Ivan	2077	20.07.2007	VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.
Ing. DUŠÁNKOVÁ Kateřina	2078	01.08.2007	ZH Bohemia Audit s.r.o.
Ing. VÍTOVÁ Monika	2079	14.08.2007	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. Mgr. VIKTORIN Jiří, MBA	2080	01.09.2007	OSVČ
Ing. ROSENBAUMOVÁ Jana	2081	15.08.2007	AUDIT & CONSULTING, s.r.o.
Ing. ŠTEGOVÁ Martina	2082	15.08.2007	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. LICHNOVSKÁ Božena	2083	15.08.2007	KPMG Česká republika Audit, spol. s r.o.
Ing. SCHOVÁNEK Libor	2084	15.08.2007	IB Grant Thornton Audit s.r.o.
Ing. VANČUROVÁ Kristina	2085	24.08.2007	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. ZATYLNÝJOVÁ Lenka	2086	24.08.2007	PROXY, a.s.
Mgr. FIALOVÁ Jana	2087	15.09.2007	ACCOR, s.r.o.
Ing. MOTEJZÍK Jan	2088	15.09.2007	OSVČ
Ing. FRKALOVÁ Pavla	2089	01.10.2007	Sdružení auditorů Zlín, s.r.o.
Ing. ZIKMUNDOVÁ Radka	2090	01.10.2007	ZK AUDIT s.r.o.
Ing. BENEŠOVÁ Kamila	2091	01.10.2007	BVM Audit s.r.o.
Ing. NEBUŽELSKÁ Miroslava	2092	01.10.2007	BVM Audit s.r.o.
Mgr. BARTOŠOVÁ Michaela	2093	29.10.2007	Audit EU s.r.o.
Ing. PROCHÁZKOVÁ Jana	2094	29.10.2007	AUDIT SERVIS, s.r.o.
Ing. KÁRNÍK Jan	2095	29.10.2007	AUDIT PLUS, s.r.o.
Ing. BUCHÁČEK Petr	2096	29.10.2007	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. HAYEKOVÁ Kateřina	2097	01.12.2007	HAYEK, spol. s r.o., holding
Ing. NEDBÁLKOVÁ Renata	2098	01.12.2007	MG CREDIT, s.r.o.

Všem novým auditorům ještě jednou blahopřejeme a přejeme hodně úspěchů při výkonu auditorské profese.

Ing. Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů, auditorských společností a asistentů auditora

webových stránkách IFAC (www.ifac.org), překlad do češtiny se připravuje. Od 1. února 2008 tedy platí pro používání těchto dvou standardů následující pravidla:

ISRE 2410 je standard, který je používán v případech, kdy účetní jednotky požádají svého auditora o ověření historických finančních informací. Předpokládá se, že nejčastějším použitím tohoto standardu bude jeho aplikace při ověřování mezitímních účetních závěrek auditory příslušných účetních jednotek. Auditři však tento standard použijí i k ověřování jakýchkoli jiných historických finančních informací v účetních jednotkách, ve kterých jsou auditři.

ISRE 2400 je standard, který je používán v případech, kdy se jedná o ověření historických finančních informací, které je prováděno jinou osobou než auditorem účetní jednotky.

Rozdíl v ISRE 2410 a 2400 tedy spočívá v tom, kdo ověřuje finanční historická data. Je-li to auditor příslušné účetní jednotky, použije se ISRE 2410. Jedná-li se o někoho jiného (např. také auditor, který však není auditorem příslušné účetní jednotky), musí být použit ISRE 2400. Rozdíl v požadavcích vyplývá z toho, že auditor účetní jednotky (na rozdíl od jiných osob včetně jiných auditorů) může čerpat ze znalostí, které nabyt při běžném statutárním auditu.

Oběma standardům ISRE 2410 a 2400 je naopak společné to, že se vztahují výhradně na ověřování historických finančních informací, a to zejména v porovnání s ISAE 3000 Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací, který je určen pro ověření historických (nefinančních) informací. Před doplněním těchto standardů byl standard ISRE 2410 používán pouze k ověření mezitímních účetních závěrek auditory daných účetních jednotek a ISRE 2400 k ověření historických informací jinými osobami. Došlo tedy k rozšíření použití ISRE 2410 i na případy jiné, než je ověření mezitímních účetních závěrek, a zúžení ISRE 2400 na historické finanční informace.

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

referát metodiky účetnictví a auditu

Příručka mezinárodních auditorských standardů 2008

(Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2008)

Mezinárodní federace účetních (IFAC) zveřejnila na svých internetových stránkách v průběhu března 2008 Příručku mezinárodních auditorských standardů. Příručka, kterou IFAC vydává každoročně, přináší základní souhrn o IFAC a standardy a pokyny pro oblast auditu, ověřování a etiky. Letošní vydání je rozdělené do dvou částí:

- 1. část obsahuje standardy a pokyny pro oblast řízení kvality, auditu, prověrek a ostatních ověřovacích a souvisejících služeb platné k 1. lednu 2008.
- 2. část obsahuje informace o projektu Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB ke zlepšení srozumitelnosti standardů (Clarity Project), Předmluvu k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a ostatní ověřovací a souvise-

jící služby a standardy ISA 230, ISA 240, ISA 260, ISA 300, ISA 315, ISA 330, ISA 540, ISA 600, ISA 720 upravené v souladu s tímto projektem. Upravené standardy platí pro audity účetních závěrek sestavených za období začínající 5. prosince 2009 nebo po tomto datu.

Kompletní znění Příručky 2008 v českém jazyce, na kterém v současné době Komora auditorů pracuje, bude k dispozici zhruba v polovině letošního roku, a to na CD, které obdrží auditoři společně s časopisem Auditor a na internetových stránkách Komory ve veřejně přístupné sekci Profesionální předpisy – Mezinárodní auditorské standardy.

Alena Beranová, DiS.

referát metodiky účetnictví a auditu



Seminář Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů aneb už jste otevřeli příručku?

Komora auditorů České republiky zve na **poslední termíny dvoudenních seminářů** finančně podporovaných z Evropského sociálního fondu v rámci projektu „Adaptibilita auditorů pražského regionu na mezinárodní auditorské standardy“ pod názvem **Praktická aplikace mezinárodních auditorských standardů aneb už jste otevřeli příručku?**

Semináře s finanční podporou Evropského sociálního fondu jsou určeny

- auditorům,
 - asistentům,
 - odborným zaměstnancům auditorských společností
- s místem výkonu práce účastníka semináře v Praze.**

Termíny seminářů:

14. - 15. dubna	9 - 17 hod.
VS 50408	
6. - 7. května	9 - 17 hod.
VS 50508	
27. - 28. května	9 - 17 hod.
VS 50608	

Účastnický poplatek 1 309 Kč.

Účastníci seminářů obdrží zdarma dvoudílnou Příručku pro provádění auditu u podnikatelů a studijní materiál s praktickými příklady.

Bližší informace včetně přihláškového formuláře naleznete na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Kurzy a vzdělávání.

Jaké je obsazení výborů a rad komory?

Jak jistě víte, komora zřizuje výbory a redakční rady, které jako pomocné orgány Rady KA ČR diskutují a řeší nejrůznější specifická témata týkající se komory, auditu, účetnictví ap. Členové výborů a redakčních rad

odvádějí rok co rok obrovský kus práce pro komoru i pro auditorskou obec jako takovou.

Jaké je obsazení těchto odborných skupin v současné době? (Stav k 29. 2. 2008)

Výbor pro metodiku

Ing. Liškařová Irena
Ing. Ryneš Petr, místopředseda
doc. Ing. Březinová Hana, CSc.
Ing. Bučková Ariana
Ing. Gregášová Hana
Ing. Heřmanský Rudolf
Ing. Kroupová Běla
Ing. Kříž Petr
Ing. Kutilová Jana
Ing. Langr Ladislav
Ing. Louša František
Ing. Pilařová Ivana
Ing. Pokorná Pěva
Ing. Růta Aleš
Ing. Sedlák Roman
Ing. Vácha Petr
doc. Ing. Valder Antonín, CSc.
Úřad: referát metodiky

Podvýbor VM pro IFRS

Ing. Kroupová Běla
Ing. Kliment Pavel
Ing. Kubeš Michal
Ing. Loja Radka
Ing. Sedlák Roman
Ing. Skácelík Martin
Ing. Tesař Martin
Ing. Vítová Monika
Ing. Zelený Milan
Úřad: referát metodiky

Podvýbor VM pro finanční instituce

Ing. Kříž Petr
Ing. Kučerová Marie
Ing. Kubýová Michaela
Ing. Kutilová Jana
Ing. Jandlová Hana
Ing. Ondroušek David

RNDr. Silberová Zuzana
 Ing. Svobodová Jitka
 Ing. Šimová Jarmila
 Ing. Vašina Jindřich
 Úřad: referát metodiky

Výbor pro KPV

Ing. Pilátová Jana
 Ing. Kuneš Rostislav
 Ing. Loja Radka
 doc. Ing. Mejzlík Ladislav, Ph.D.
 doc. Ing. Novotný Karel, CSc.
 Ing. Vorbová Helena
 Úřad: Institut vzdělávání

Výbor pro veřejný sektor

doc. Ing. Zelenka Vladimír, Ph.D.
 Ing. Filipcová Hana, místopředseda
 Ing. Bartoš Tomáš
 JUDr. Bauer David
 Ing. Bozděchová Alenka
 Ing. Náhlovská Jitka
 Ing. Nejezchleb Zdeněk
 doc. Ing. Nováková Štěpánka, CSc.
 Ing. Prokúpková Danuše
 Ing. Rambousek Ivo
 Ing. Rokos Luboš
 Mgr. Smetanová Martina
 Ing. Zálešáková Eva
 Úřad: referát metodiky

Výbor pro politiku finančního výkaznictví

Ing. Langr Ladislav
 Ing. Liškařová Irena
 doc. Ing. Králíček Vladimír, CSc.
 Ing. Kroupová Běla
 Ing. Kříž Petr
 prof. Ing. Müllerová Libuše, CSc.
 Ing. Stružinský Radomír
 Ing. Šobotník Petr
 doc. Ing. Zelenka Vladimír, Ph.D.
 Úřad: referát metodiky

Výbor pro informační politiku a informační technologie

doc. Ing. Mejzlík Ladislav, Ph.D.
 Ing. Kučerová Marie
 prof. Ing. Müllerová Libuše, CSc.
 Ing. Rokosová Eva, MBA
 Úřad: Ing. Lérova Athina

Redakční rada časopisu Auditor

prof. Ing. Müllerová Libuše, CSc.
 Ing. Fišerová Eva
 Ing. Kulhavý Pavel
 Ing. Kučerová Marie
 doc. Ing. Mejzlík Ladislav, Ph.D.
 Ing. Pittermannová Irena

Ing. Rokosová Eva, MBA
 Valešová Alena (Infomedia)
 Úřad: Ing. Lérova Athina

Výbor pro auditorské standardy

Ing. Heřmanský Rudolf
 Ing. Štěpán Michal, místopředseda
 Ing. Bartoš Tomáš
 Ing. Bernát Tomáš
 doc. Ing. Doležal Jan, CSc.
 Ing. Drápalová Zdeňka
 Ing. Dubský Jaroslav
 Ing. Hampl Karel
 Ing. Hauptfleisch Roman
 doc. Ing. Králíček Vladimír, CSc.
 Ing. Liberda Jiří
 Ing. Slavík Milan
 Tyl Jan
 Úřad: referát metodiky

Redakční rada pro překlad ISA

Ing. Štěpán Michal
 Ing. Bernát Tomáš
 doc. Ing. Doležal Jan, CSc.
 Ing. Drápalová Zdeňka
 Ing. Dubský Jaroslav
 Ing. Hauptfleisch Roman
 Ing. Heřmanský Rudolf
 doc. Ing. Králíček Vladimír, CSc.
 Ing. Slavík Milan
 Úřad: Beranová Alena, DiS.

Výbor pro legislativu a vnitřní normy

Ing. Stružinský Radomír
 Ing. Ficbauer Jiří, CSc., MBA
 JUDr. Husák Antonín
 Ing. Grygar Zdeněk
 Ing. Jindřišková Markéta
 Ing. Rokosová Eva, MBA
 Mgr. Stárková Slavomíra
 Ing. Šobotník Petr
 Ing. Špačková Ivana
 Ing. Švejdová Blanka
 Ing. Vorbová Helena

Výbor pro auditorské zkoušky

Ing. Grygar Zdeněk
 Ing. Kulhavý Pavel, místopředseda
 Ing. Brumovský Tomáš
 Dr. Ing. Ištvánfyová Jana
 Ing. Jareš Jan
 Ing. Jirka Ladislav
 Ing. Kasík Karel
 prof. Ing. Král Bohumil, CSc.
 Ing. Krejčí Václav
 Ing. Mrkvičková Alena

prof. Ing. Müllerová Libuše, CSc.
 doc. Ing. Novotný Karel, CSc.
 Ing. Novotný Zdeněk
 prof. Ing. Svoboda Stanislav, DrSc.
 Ing. Šubrt Zdeněk
 doc. Ing. Valder Antonín, CSc.
 prof. Ing. Vomáčková Hana, CSc.
 Ing. Vyletalová Květoslava
 Úřad: Budilová Šárka, Slívová Kateřina

Výbor pro otázky profese a etiku

Ing. Ficbauer Jiří, CSc., MBA
 Ing. Filipcová Hana, místopředseda
 Ing. Brumovský Tomáš
 Ing. Grygar Zdeněk
 Ing. Šobotník Petr
 Ing. Šubrt Zdeněk
 Ing. Urban Otmar
 Úřad: Ing. Šnajdrová Libuše

Komise pro uznávání kvalifikací

Ing. Grygar Zdeněk
 Ing. Kulhavý Pavel, místopředseda
 Ing. Brumovský Tomáš
 Ing. Ficbauer Jiří, CSc., MBA
 prof. Ing. Král Bohumil, CSc.
 prof. Ing. Müllerová Libuše, CSc.
 Úřad: Budilová Šárka

Odvolací komise - kárné řízení

Ing. Stružinský Radomír
 Ing. Bartoš Tomáš
 Ing. Ficbauer Jiří, CSc., MBA
 Ing. Filipcová Hana, náhr.
 Úřad: Ing. Novák Jan



První prezident Komory auditorů České republiky prof. Vladimír Pilný oslaví 80. narozeniny



První prezident Komory auditorů ČR prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc., za několik dní oslaví nádherné jubileum, osmdesátiny. Při této příležitosti bych rád zmínil jeho „curriculum vitae“, ze kterého je patrné, jak v minulých letech významně ovlivnil české účetnictví a auditing. Profesor Pilný se narodil 30. dubna 1928 ve Vranově u Hlinska v Čechách. Po maturitě na obchodní akademii v Chrudimi vystudoval Vysokou školu hospodářských věd a bezprostředně po dokončení studia nastoupil v roce 1952 jako asistent na tehdejší katedru účetnictví Vysoké školy politických a hospodářských věd, později Vysokou školu ekonomickou v Praze.

Úspěšně absolvoval vědeckou přípravu a v roce 1963 dosáhl hodnosti „kandidát ekonomických věd“. Habilitoval se prací „Průkaznost účetnictví a účetní expertiza v soudním a arbitrážním řízení“ a v roce 1966 byl jmenován docentem pro obor účetnictví. V letech 1971 až 1974 zastával funkci vedoucího katedry účetnictví. V roce 1990 byl zvolen prvním porevolučním děkanem Fakulty řízení VŠE v Praze. V průběhu roku 1990 byl jmenován profesorem účetnictví a zásadním způsobem se podílel na vzniku Fakulty financí a účetnictví, přičemž v dubnu 1991 se stal jejím prvním děkanem.

Stál u zrodu auditorské profese v České republice. Po založení Komory auditorů ČR v roce 1993 byl zvolen jejím prvním prezidentem. Tuto funkci úspěšně zastával až do roku 1998 a nutno zmínit, že pod jeho vedením získala komora vysoký kredit – jak v tuzemsku, tak i v mezinárodním měřítku.

Profesor Pilný se odborně specializoval jednak na účetnictví v zahraničním obchodě a zejména pak na problematiku kontroly a revize, a později auditingu. Je autorem řady učebnic tohoto zaměření a dlouhodobě pracoval rovněž jako soudní znalec v oboru účetnictví. Byl členem redakčních rad odborných časopisů (například Účetnictví, Auditor apod.), členem vědeckých rad VŠE v Praze i jiných univerzit, a zastával funkce v poradních orgánech orgánů státní správy. U široké odborné veřejnosti je znám svou rozsáhlou publikační a přednáškovou činností.

Profesor Pilný patří k nejvýznamnějším osobnostem v oblasti účetnictví a auditingu. Jeho celý odborný život byl spojen s Vysokou školou ekonomickou v Praze, k jejímuž odbornému profilu, postavení a významu před odbornou

veřejností a jejímu řízení vždy aktivně přispíval. V průběhu své akademické dráhy významně ovlivňoval tvorbu nových studijních programů všech stupňů studia na VŠE a tím i profil absolventů. Patřil vždy k náročným, ale oblíbeným pedagogům, a vychoval generace úspěšných absolventů, kteří zastávali a zastávají významné funkce v hospodářské praxi i státní správě.

Přestože profesor Pilný pracoval na VŠE v Praze nepřetržitě více než 45 let, neomezoval své aktivity úzce jen na školu jako takovou, ale šířil její dobré jméno i mezi odbornou veřejností. Významným přínosem byl i jeho podíl na legislativním procesu v oblasti účetnictví. Zcela nepřehlédnutelné jsou jeho aktivity při formování profese účetních a zejména auditorů, zejména po roce 1989. Osobnost prof. Pilného přesahuje hranice České republiky. Patřil vždy k těm, kteří aktivně rozvíjeli mezinárodní spolupráci v oblasti řešení vědeckých úkolů, výměny pedagogických zkušeností a později zejména při rozvíjení mezinárodní spolupráce profesních komor auditorů a jejich členství v mezinárodních organizacích.

Při výčtu kvalit profesora Pilného se nemůžeme omezit jen na přehled odborných aktivit a zastávaných funkcí. Bylo by chybou nezmínit jeho morální kvality, pracovitost, organizační schopnosti, smysl pro kolektivní práci, spolehlivost a kritický pohled na výsledky vlastní práce. Přes náročnost k sobě i ostatním ocenili všichni, kdo se s prof. Pilným setkali, jeho lidský přístup a snahu pomoci studentům i spolupracovníkům v individuálně obtížných situacích.

Je mi ctí a příjemnou povinností poděkovat prof. Pilnému při příležitosti jeho tak významného životního jubilea za jeho práci pro profesi a Komoru auditorů zvláště, a popřát mu do dalších let pevné zdraví a neutuchající smysl pro humor, kterým je mezi kolegy znám.

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

předseda Výboru pro informační politiku
a informační technologie KA ČR,
vedoucí katedry finančního účetnictví
a auditingu VŠE v Praze



Projev prvního prezidenta komory auditorů prof. Pilného na III. sněmu v pražské Lucerně v roce 1994.

Počty konkurzů a likvidací se zvyšují, statistiky jsou ale velmi nepřesné

Konkurzy a likvidace jsou v české ekonomice relativně novodobým fenoménem. Není divu, že když byl v roce 1991 přijat první zákon o konkurzu a vyrovnání, velmi brzy se projevil jeho nedokonalost. Konkurzy byly kritizovány především pro velmi dlouhou dobu trvání, nízké výnosy ze zpeněžení a netransparentnost celého procesu. Jak dlouho konkurzy trvají a jaká je jejich výtěžnost, to do současné doby nebyl schopen nikdo říci. Věřodné statistiky se nevedou a ani deklarovaná doba trvání 5,5 roku není přesná (jde jenom o odhad).

Absence statistických dat se týká i počtů konkurzních správců nebo prohlášených konkurzů a likvidací v uplynulých letech.

Pokud jde o konkurzní správce, v seznamech soudů je jich zapsáno zhruba 5,5 tisíce. Mnozí jsou ale v seznamech vícekrát, takže faktický počet bude nižší – odhady hovoří o cca 3800 správcích. Samostatnou kapitolou je pokus určit počty konkurzů a likvidací. Obecně se deklaruje, že mají vzestupnou tendenci, což lze odůvodnit mj. i tím, že různé formy úpadku stále častěji postihují nejen podniky, ale i fyzické osoby-podnikatele a nepodnikající občany (a statistiky to začínají sledovat).

Podle představitelů Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční bylo v letech 1991 až 2006 prohlášeno zhruba 20 000 konkurzů.

Podle jiných analýz bylo od praktické aplikace zákona o konkurzu a vyrovnání (č. 328/1991) v roce 1993 do konce roku 2005 krajskými soudy prohlášeno přibližně 18 400 konkurzů a přibližně stejný počet likvidací.

V letech 2000 až 2005 pak bylo prohlášeno 27 452 konkurzů a likvidací (11 230 konkurzů a 16 222 likvidací). Tento údaj se týká všech konkurzů – firem i podnikatelů.

Zřejmě nejdůležitější zpracovanou analýzou je studie sledující vývoj konkurzů a likvidací v podnicích, které jsou podle OKEČ zařazeny do zpracovatelského průmyslu a služeb. Z této studie také vychází tabulka s výčtem konkrétních oborů činnosti. Podle té-

to studie bylo v letech 2000 až 2005 prohlášeno 23 613 významných organizačních změn (konkurzů a likvidací). Jak je patrné, informační zdroje se liší a jejich vypovídací schopnost je omezená. Zkreslení může být dáno mimo jiné i tím, že řadě případů přešel postižený subjekt z režimu likvidace do konkurzu, a ve statistikách se to nezohlednilo.

V těchto intencích (omezená vypovídací schopnost) je nutné nahlížet i na da-

ta, která publikujeme ve dvou menších tabulkách (počty konkurzů a vyrovnání v ČR v letech 1992 až 1999, počty konkurzů a likvidací ve zpracovatelském průmyslu a službách v letech 2000 až 2005).

V oblasti statistiky se očekávají podstatně přesnější a komplexnější informace od nového insolvenčního zákona, resp. insolvenčního rejstříku. **-jd-**

Počty konkurzů a vyrovnání v ČR

	návrhy	soudy vyřízeno	prohlášeno
1992	352	123	1
1993	1105	418	66
1994	1826	921	294
1995	2400	1117	x
1996	2996	1716	808
1997	3311	2047	1251
1998	4306	2397	2019
1999	2258	1400	1000

Pozn.: Údaje za r. 1999 se týkají pouze 1. poloviny roku.
Zdroj: internet

Počty konkurzů a likvidací ve zpracovatelském průmyslu a službách

	konkurzy	likvidace	konkurz a likvidace
2000	2139	1736	3875
2001	1995	2546	4541
2002	1857	1892	3749
2003	1486	2049	3535
2004	1085	2328	3413
2005	921	3579	4500

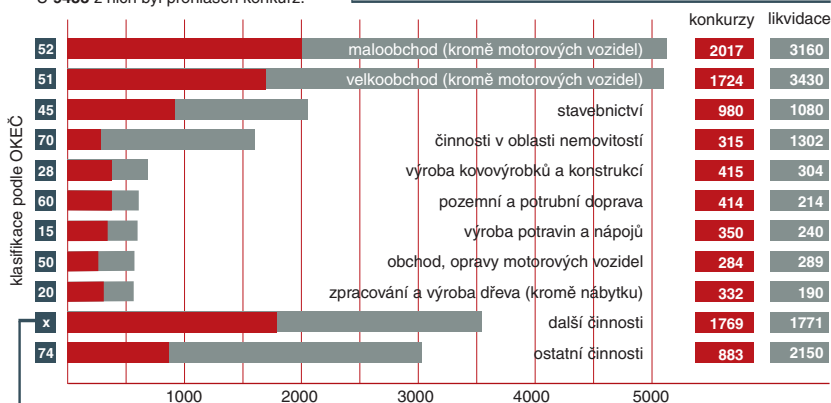
Zdroj: internet

Počty subjektů zasažených konkurzem a likvidací v letech 2000 - 2005 (zpracovatelský průmysl a služby)

Ve sledovaném období bylo v rámci zpracovatelského průmyslu a služeb zaznamenáno **23 613** subjektů zasažených konkurzem a likvidací. U **9483** z nich byl prohlášen konkurz.



Celkový počet jednotek v registru ekonomických subjektů byl v roce 2006 podle ČSÚ **2 388 490**; jednotky ZP a služeb tvořily **1 776 892** (74,4 %).



	k	l	k	l	
72 činnosti v oblasti výpočetní techniky	125	258	64 spoje	25	47
63 vedlejší činnosti v dopravě, činnosti CK	160	191	33 výroba zdrav., optic. a časoměr. přístrojů	24	46
22 vydavatelsví, tisk a rozmnož. nosičů	154	180	27 výroba zákl. kovů a hutních výrobků	33	19
29 výroba a opravy strojů a zařízení j. n.	154	142	37 recyklace druhotných surovin	23	27
36 výroba nábytku, zprac. průmysl j. n.	181	111	21 výroba vlákniny, papíru a vyr. z papíru	20	24
18 výroba oděvů, zprac. a barv. kožešin	165	95	34 výroba motor. vozidel, přívěsů a návěsů	26	13
26 výroba ost. nekov. minerál. výrobků	134	106	73 výzkum a vývoj	9	27
17 výroba textilií a textilních výrobků	99	72	35 výroba ost. dopr. prostředků a zařízení	20	13
25 výroba pryžových a plast. výrobků	95	75	30 výroba kancelářských strojů a počítačů	11	5
31 výroba elektrických strojů a zařízení j. n.	73	89	62 letecká a kosmická doprava	6	5
71 pronájem strojů a přístrojů bez obsluhy	68	91	61 vodní doprava	5	3
19 činnosti usní, brašnářství, výroba obuvi	61	38	23 výroba koksů, jader paliv, zprac. ropy	5	2
24 výroba chemických látek, léčiv	56	42	16 výroba tabákových výrobků	1	0
32 výroba rádiových, tel. a spoj. zařízení	36	50			

Zdroj: Analýzy konkurzů a likvidací v podnicích zpracovatelského průmyslu a služeb, KSKŘI, dostupná data krajských soudů

Rozhovor s JUDr. Jarmilou Veselou, prezidentkou Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční

Nový insolvenční zákon přináší řadu změn

Je možné stručně charakterizovat, jakým vývojem prošel v minulosti proces likvidačních a konkurzních řízení v České republice?

Předválečný vývoj insolvenčního práva v Československu byl velmi podobný vývoji v ostatních státech vzešlých z habsburské monarchie. Tato právní úprava likvidací a konkurzů vycházela z tradic římského práva a je pro ni vlastně až do současnosti zásadním rysem konkurzního řízení jako řízení soudního.

V Československu však byl, stejně jako v dalších státech východního bloku, vývoj insolvenčního práva na čtyřicet let přerušena a na přerušenu tradici bylo opět navázáno až v devadesátých letech. Dlouholeté přerušení existence likvidačních a konkurzních řízení v socialistickém státě však způsobilo neschopnost účastníků těchto procesů adaptovat se na nové podmínky tržního hospodářství.

Jaké zásadní změny přináší do konkurzních řízení nový insolvenční zákon a jaké problémy lze očekávat v souvislosti s jeho aplikací?

Změna v myšlení lidí, kteří by neměli vidět pochybné podnikatelské aktivity jako možnost dosažení rychlého zisku, ale vnímat seriózní podnikatelskou činnost jako základní předpoklad fungování státu s tržní ekonomikou, je dlouhodobým procesem, který bude pravděpodobně trvat několik generací. Ještě dvacet let po rozpadu sovětského bloku úpadeková řízení v postsozialistických státech zásadně zaostávají v rychlosti i úspěšnosti za řízení v zemích západní Evropy.

V České republice byl počátkem devadesátých let přijat zákon o konkurzu a vyrovnání (ZKV, č. 328/1991 Sb.) vycházející z předválečné úpravy. Prvotní publikované insolvenční právo však bylo vytvořeno pro potřebu řešení úpadku živnostníků a drobných podniků. Při schvalování zákona panovala obava z prudkého nárůstu počtu prohlášených konkurzů. Ukázalo se však, že české

podnikatelské prostředí jednak reaguje na legislativní změny pomalu a obezřetně, a že se účastníci řízení dokážou vypořádat s nedostatky nové právní úpravy pomocí rozmanité improvizace.

V prvních letech po přijetí ZKV byly počty konkurzů prohlášených v České republice malé. K jistému zlomu dochází až v roce 2000, kdy bylo prohlášeno téměř 2500 konkurzů. Celkem bylo za dobu trvání ZKV (1991-2007) prohlášeno přibližně 20 000 konkurzů. Konkurzní řízení podle ZKV však



JUDr. Jarmila Veselá je absolventkou právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze. Od počátku devadesátých let se věnuje problematice konkurzů a likvidací, a to jak pracovní (působila a působí nejen jako advokátka v kanceláři VP Real, ale také jako likvidátorka a správkyně konkursní podstaty), tak v rámci Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční ČR, kde řadu let předsedala právní komisi a v současné době zastává funkci prezidentky. -jd-

bylo českou i zahraniční odbornou veřejností hodnoceno negativně. Kritizována byla především délka řízení a jejich netransparentnost. Kauza konkurzního soudce Berky se stala „důkazem“ zločinného spolčování soudců a účastníků řízení a pronikání mafiánských praktik do justice, ačkoliv nebylo v České republice dosud nic podobného prokázáno.

Již koncem devadesátých let začaly slyt hlasy volající po nutnosti reformy ZKV. Ke kritikům staré právní úpravy patřily také zahraniční instituce volající po přijetí moderního insolvenčního kodexu Českou republikou. Nutnost včasné reformy se ukázala být nevyhnutelnou po vstupu České republiky do EU. Na oprávněnosti kritiky nic nemění fakt, že místy byly uváděny nepřesné údaje, bohužel často citované médiem. Např. průměrná délka konkurzu v ČR není devět, ale pět a půl roku, což však rozhodně nelze považovat za uspokojivý stav.

V rámci odborné veřejnosti se často objevují názory, že i starý úpadekový zákon je s veškerou pozdější judikaturou funkční a umožňuje řešit i ekonomicky závažné případy. S tím nemohu souhlasit. Insolvenční zákon, který nabyl po všech průtazích právní účinnosti 1. ledna 2008, se v porovnání se ZKV vyznačuje těmito reformními rysy:

- komplexností právní úpravy,
- zveřejněním insolvenčních řízení prostřednictvím insolvenčního rejstříku,
- většími pravomocemi poskytovanými věřitelům,
- možností řešit úpadek podniku novým způsobem – reorganizací,
- zavedením institutu osobního úpadku umožňujícího úplné oddlužení fyzické osoby – nepodnikatele.

Především laická veřejnost si od nového insolvenčního zákona slibovala především zrychlení insolvenčních procesů, zvýšení míry uspokojení věřitelů a větší transparentnost řízení. Názory odborné veřejnosti ovšem tak optimistické nejsou. V počátcích lze totiž očekávat spíše zpomalení nebo dokonce dočasné zastavení insolvenčních řízení.

Jaké změny v postavení jednotlivých účastníků insolvenčního řízení (úpadců, věřitelů a soudců) nový insolvenční zákon přinese?

Záměrem insolvenčního zákona, vycházejícího z velké části z americké právní úpravy řešení úpadekových procesů, je dát dlužníkovi šanci navrhnout

Komora specialistů pro krizové řízení a insolvenční v ČR (KSKŘI) vznikla v roce 1994 s cílem soustředit správce majetku, likvidátory, správce konkurzních a vyrovnávacích podstat a zvyšovat jejich odbornou úroveň, integrovat postupy a rozvíjet společnou metodologii. KSKŘI vytváří podmínky pro spolupráci svých členů, ale obhájí a zastupuje jejich zájmy také vně komory. Snaží se přispívat k tvorbě kvalitní legislativy, spolupracuje s příslušnými státními orgány, ale i „příbuznými“ profesními organizacemi v ČR a v zahraničí. KSKŘI má v současné době kolem 650 členů.

pro všechny strany přijatelný způsob řešení jeho insolventnosti. Tato myšlenka je principiálně správná, ale bude patrně narážet na zavedenou praxi českých dlužníků, z nichž většina měla dosud tendenci nařazení ZKV obcházet. Z neúplných statistických údajů Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční vyplývá, že více než 80 % dosud prohlášených konkurzů bylo bezmajetkových nebo jen s nepatrným majetkem. Pokud se nepodaří dlužníky přesvědčit, že postup podle insolvenčního zákona je i pro ně nejvýhodnějším řešením a že krizovou situaci je třeba řešit včas, budou výsledky budoucích insolvenčních řízení ještě nepříznivější než dosud.

Věřitelům, resp. věřitelským výborům dává insolvenční zákon větší pravomoci při rozhodování o klíčových otázkách řízení, včetně volby správce. Na druhou stranu znesnadňuje přihlašování a uplatňování věřitelských nároků. Dojde-li totiž v průběhu řízení k popření více než 50% hodnoty přihlášené pohledávky a toto bude potvrzeno i v rozhodnutí o incidenčním sporu, zaplatí věřitel rozdíl ve prospěch majetkové podstaty. Uvedené ustanovení by při důsledné aplikaci mělo pro věřitele zničující důsledky, neboť jak ukazuje dosavadní praxe, dosáhnout stejnorodých soudních rozhodnutí v případě konkurzních pohledávek lze jen velmi těžko.

Na insolvenční soudce klade nový zákon značné požadavky. Budou nuceni několik let vést řízení podle dvou různých zákonných úprav, neboť v případech zahájených do konce roku 2007 je nutné řídit se ZKV. Insolvenční zákon po soudcích také vyžaduje, aby

rozhodovali i o ekonomických aspektech řízení, v důsledku čehož budou vystaveni trvalému tlaku účastníků s protichůdnými zájmy.

Zvláštní pozornost si zaslouží institut osobního úpadku umožňující definitivní oddlužení fyzickým osobám - nepodnikatelům – podle jasně daných přísných pravidel. Vzhledem k striktně stanoveným podmínkám, kdy osobní úpadce musí splatit nejméně 30 % dlužné částky v rámci pětiletého splátkového kalendáře, nelze očekávat, že se to podaří splnit každému osobnímu úpadci, v důsledku čehož se část oddlužovacích procesů změní v konkurzy.

V čem se postavení likvidátorů a insolvenčních správců v České republice liší od postavení jejich kolegů v západoevropských zemích nebo Spojených státech?

Zásadní odlišnosti v charakteru insolvenčních a likvidačních řízení spočívají především v rozdílech mezi anglosaským právem užívaným ve Velké Británii a USA a právem většiny evropských zemí vycházejícího z římské tradice. Zatímco v Británii a USA probíhá tato řízení často mimosoudní cestou a jsou řízena dlužníkem v součinnosti s věřiteli, v kontinentální Evropě většina konkurzů a likvidací probíhá soudní cestou a doba trvání těchto procesů je obecně delší. I mezi státy, jejichž právní úprava vychází z římského práva, existují značné rozdíly v pravomocích správců, způsobu jejich odměňování a v míře ingerence státu do úpadkových procesů (velmi silně například v Itálii). Obecně lze říci, že těchto rozdílů je celá řada a vydaly by na samostatný článek.

Řada auditorů vykonává rovněž činnost insolvenčních správců. Proto je bude jistě zajímat, jaké podmínky pro vykonávání této profese jsou stanoveny v novém zákoně o insolvenčních správcích, resp. došlo-li k podstatné změně oproti dosavadnímu stavu.

Podle zákona o insolvenčních správcích č. 312/2006 Sb., jsou správci povinni do konce roku 2009 složit zkoušku osvědčující jejich odbornou způsobilost. Zkoušku zajišťuje Ministerstvo spravedlnosti podle vyhlášky č. 312/2007, v níž jsou stanoveny

podmínky pro její složení. Noví správci také budou muset splnit podmínku dosažení vysokoškolského vzdělání.

Jakým způsobem musí plnit podmínky zákona o insolvenčních správcích stávající správci?

Stávající správci jsou automaticky zapísáni do seznamu správců vedeného Ministerstvem spravedlnosti, jsou však povinni splnit tytéž kvalifikační podmínky jako správci noví – tj. mít vysokoškolské vzdělání a složit do konce roku 2009 zkoušku.

Jaké další podstatné změny přináší zákon o konkurzních správcích?

Významné změny se týkají způsobu odměňování správců. Nově přijatá vyhláška o odměně insolvenčního správce č. 312/2007 uvádí odlišně koncipované výše sazeb odvislé od výtěžku vypláceného věřitelům, nikoliv výše zpeněžení jako dosud. V současném stavu dominance bezmajetkových či téměř bezmajetkových konkurzů však bude správce nucen vykonávat svou činnost pouze ze státem stanovené minimální odměny 45 000 Kč bez ohledu na dobu trvání a náročnost řízení. Snaha KSKŘI prosadit stanovení odměňovacích sazeb srovnatelných s těmi podle staré vyhlášky nebyla úspěšná. Jestliže již nyní se mnozí správci svojí činností nemohli uživit, je zřejmé, že v budoucnu bude situace ještě horší.

Vznikne nějaká organizace, v níž budou povinně sdružení všichni správci? A pokud ne, jakým způsobem bude zabezpečen dohled nad profesí a možnost případných postihů pro správce porušující své povinnosti?

KSKŘI se v posledních deseti letech opakovaně snažila dosáhnout přijetí zákona o správcovské komoře s povinným členstvím. Nebyli jsme však úspěšní. Podle nového zákona o insolvenčních správcích přebírá dohled nad správci Ministerstvo spravedlnosti.

Proč vznikla KSKŘI, jaké jsou nyní její hlavní úkoly a jaký dopad bude mít insolvenční zákon a zákon o insolvenčních správcích na její činnost?

Komora vznikla v roce 1994 a k jejím hlavním úkolům patří ochrana

zájmů jejich členů, jimiž jsou konkurzní správci, likvidátoři i krizoví manažeři. Jak jsem již zmínila, komora se po řadu let snažila iniciovat vznik jednotné organizace sdružující všechny konkurzní správce. Naším záměrem bylo vytvořit instituci, která by jednotně hájila zájmy svých členů při jednáních s orgány státní správy, soudy a věřitelskými institucemi, a zároveň vykonávala nad činností svých členů určitý dozor. Jednotný postup totiž umožňuje dosahovat nesrovnatelně lepších výsledků ve všech oblastech. Takto se komoře například podařilo ve výběrovém řízení zajistit velmi výhodné pojistné podmínky pro správce a likvidátory, kteří jsou jejími členy. Dosavadní příliš liberální přístup státu k organizaci správců způsobil, že v České republice je nejvyšší počet správců na počet případů v Evropě. Zhruba 20 000 konkurzů vyhlášených do roku 2007 řeší na 3800 správců. Správci se touto činností zákonitě nemohli uživit, čemuž často odpovídala úroveň jimi odváděné práce. Protože Ministerstvo spravedlnosti neuvazuje o zapojení KSKŘI do legislativních ani technických činností souvi-

sejících s budováním nové insolvenční legislativy, budeme nuceni najít pro následující roky novou koncepci svého rozvoje. Nejbližší budoucnost spojujeme se vzdělávacími programy v oblasti krizového řízení a insolvence. V současné době se realizují projekty „Rozvoj systému vzdělávání zástupců věřitelů pro uplatňování věřitelských nároků v insolvenčním procesu“ a „Rozvoj a zlepšení nabídky vzdělávání pro insolvenční správce v Moravskoslezském kraji“, na jejichž financování se podílí Evropský sociální fond, státní rozpočet České republiky, rozpočet hlavního města Prahy a rozpočet Moravskoslezského kraje.

Jaký je Váš názor na skutečnost, že audit se ve společnostech v úpadku provádí až po 36 měsících ode dne vyhlášení úpadku, což podle názoru auditorů nejen nesnižuje náklady na audit, ale navíc nutí účastníky řízení pracovat s nepřesnými a proto potenciálně chybnými údaji, jejichž pozdní odhalení může vést k jejich poškození?

Podle mého názoru je každoroční audit v insolvenčním řízení potřebný, protože

jeho účastníkům ukazuje, zda je řízení řádně vedeno správcem a zda nedošlo k pochybení v hospodaření či účetnictví. Jestliže insolvenční zákon požaduje ve větší míře než ZKV znalecké posudky, které nejsou schopny určit aktuální prodejní cenu, jsou audity neprávem odsunuty na vedlejší kolej.

Jaké změny účetních či daňových předpisů byste uvítala?

Opravdu bolavá místa nového insolvenčního zákona budeme schopni diagnostikovat až po několika letech jeho fungování v praxi. Nezbývá než doufat, že k odstranění těchto legislativních neduhů bude v budoucnu docházet rychleji než ve známém případě nezdůvodnitelného zvýhodňování státu před ostatními věřiteli odpočtem DPH na předchozí pohledávky. Závěrem bych chtěla popřát všem z vás, kteří se budete novými insolvenčními případy zabývat, hodně štěstí, které budeme všichni potřebovat.

Rozhovor připravila

Ing. Marie Kučerová

členka redakční rady časopisu Auditor

Audit účetních jednotek v konkurzu



Prvního ledna 2008 vstoupil v platnost zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), který nahradil předchozí zákon č. 328/1991 Sb., o konkur-

zu a vyrovnání. Zatím není zcela zřejmé, jaké budou všechny dopady do účetnictví společností vyvolané novým insolvenčním zákonem. Podle přechodných ustanovení nového insolvenčního zákona se pro konkurzní a vyrovnací řízení zahájená před účinností tohoto zákona (tj. do 31. 12. 2007) použijí dosavadní právní předpisy. Na to navazuje i novela zákona o účetnictví platná od 1. 1. 2008, která rovněž v přechodných ustanoveních ukládá použít nová ustanovení týkající se insolvenčního řízení až pro řízení zahájená po 1. 1. 2008. To znamená, že se několik let budeme po-

hybovat v rámci předpisů upravujících konkurz i účtování v konkurzu platných do konce roku 2007 a současně i předpisů nových.

Tento článek popisuje situaci v konkurzních řízeních zahájených do konce roku 2007 a používá terminologii platnou podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání a podle účetních předpisů ve znění platném do konce roku 2007.

Zahájení konkurzu

Situace účetní jednotky před konkurzem

První, s čím se auditor u účetní jednotky setká, je vyhodnocení situace, která může vést k prohlášení konkurzu na majetek společnosti v dohledné době, která se obvykle definuje jako následujících 12 měsíců po dni účetní závěrky.

ISA 570 – Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky – vyjmenovává jevy, které auditora upozorňují na možnost ukončení činnosti účetní jednotky. Kritéria významné nejistoty jsou zejména:

- závazky vyšší než aktiva,
- blížící se splatnost termínovaných zdrojů,
- chování věřitelů,
- záporné cash flow,
- významné ztráty,
- významné zhoršení hodnoty aktiv,
- neschopnost splácet závazky ve lhůtě,
- nedodržování podmínek úvěrových smluv,
- neschopnost financování dalšího vývoje,
- ztráta významných trhů, licencí, klíčového dodavatele nebo odběratele,
- záporný vlastní kapitál,
- nedodržení legislativních požadavků,
- právní spory.

Modifikace výroku auditora v případě hrozícího konkurzu

Při vyhotovení zprávy auditora postupuje každý auditor podle vlastní úvahy a po vyhodnocení všech konkrétních okolností. Nelze dát jednoduchý návod, lze jen odkázat na příslušné předpisy a uvést doporučení z praxe, která ovšem nemusí odpovídat každé konkrétní situaci.

Při modifikaci výroku auditora by auditor měl velmi pečlivě zvažovat postup podle ISA 570 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Prvním stupněm ohrožení naplnění předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky je existence uvedených významných nejistot. Jedna možnost je, že vedení účetní jednotky si uvědomuje existenci nejistot a popíše situaci v účetní závěrce včetně popisu záměrů vedoucích k jejich odstranění. Pokud jsou informace o nejistotách a možných způsobech řešení v účetní závěrce dostatečné, auditor ve výroku použije odstavec zdůrazňující významnou skutečnost. Nejčastějším případem je, že společnost má sice záporný vlastní kapitál, avšak majitelé se písemně zaváží k finanční podpoře společnosti v nejbližších 12 měsících nebo se rozhodnou zvýšit základní kapitál, vložit příplatek do základního kapitálu apod.

Druhá možnost je, že ve stejné situaci, kdy existuje nejistota naplnění předpokladu nepřetržitého trvání, informace v účetní závěrce nejsou dostatečné, auditor pak podle okolností vydá výrok s výhradou, nebo záporný výrok. Druhým stupněm ohrožení účetní jednotky je existence téměř jistoty, že společnost nebude schopna pokračovat ve své činnosti – například je ukončen soudní spor se zničujícím dopadem na společnost nebo na ni byl podán návrh na konkurz, a je pravděpodobné, že účetní jednotka mu nebude schopna čelit. Pokud účetní jednotka sestaví účetní závěrku za použití odpovídajících metod a popíše situaci v příloze, může podle ISA 570 auditor vydat výrok bez výhrad se zdůrazňujícím odstavcem.

Nejméně příjemná situace pro auditora nastane, pokud dospěje k názoru, že účetní jednotka s velkou pravděpodobností nebude schopna pokračovat ve své činnosti, avšak účetní závěr-

ka tuto situaci dostatečně nezohlední. Podle ISA 570 by auditor v takové situaci měl vydat záporný výrok.

Další možnost je, že auditor má pochybnost, ale ne jistotu, že účetní jednotka bude pokračovat ve své činnosti. V takové situaci by měl požádat vedení společnosti, aby provedlo či rozšířilo své hodnocení situace, a k tomu se vyjádřit. Není-li vedení ochotno či schopno takové hodnocení provést, auditor není povinen suplovat jeho práci a měl by přistoupit k vydání modifikované zprávy z důvodu omezení rozsahu své práce, tedy buď s výhradou nebo pravděpodobněji s odmítnutím výroku.

Úpadek podle zákona č. 328/1991 Sb.

- Dlužník je v úpadku, jestliže má více věřitelů a není schopen po delší dobu plnit své splatné závazky. Jestliže dlužník zastavil platby, má se za to, že po delší dobu není schopen plnit své splatné závazky.
- Podnikatel (fyzická i právnická osoba) je v úpadku jestliže je předlužen. O předlužení jde tehdy, jestliže má osoba více věřitelů a jestliže splatné závazky jsou vyšší než její majetek (včetně očekávaného zisku z pokračující činnosti).

Úpadek podle zákona č. 182/2006 Sb.

- Dlužník je v úpadku, jestliže má více věřitelů a peněžité závazky po dobu delší než 30 dnů po splatnosti a není schopen tyto závazky plnit (platební neschopnost).
- Dlužník není schopen plnit své závazky jestliže zastavil platby podstatné části závazků nebo je neplní po dobu delší 3 měsíců nebo není možné uhradit závazky výkonem rozhodnutí nebo exekucí.
- Podnikatel (fyzická i právnická osoba) je v úpadku, je-li předlužen, tj. má-li více věřitelů a souhrn závazků převyšuje hodnotu majetku. Při stanovení hodnoty majetku se přihlíží k další správě majetku nebo provozování podniku.
- O hrozící úpadek jde tehdy, lze-li předpokládat, že dlužník nebude schopen řádně a včas splnit podstatnou část závazků.

Z porovnání těchto dvou definic úpadku je zřejmé, že se zhoršila schopnost posoudit situaci úpadku z důvo-

du předlužení podnikatele. Zatímco úprava podle zák. č. 328/91 Sb. mluví o **splatných** závazcích vyšších než majetek, úprava podle zákona č. 182/2006 Sb. mluví o **souhrnu** závazků bez ohledu na jejich splatnost.

Prohlášení konkurzu

Soud vydá usnesení o prohlášení konkurzu, které obsahuje zejména:

- jmenování správce konkurzní podstaty (dále jen SKP),
- výzvu věřitelům přihlásit ve lhůtě stanovené zákonem (30-90 dnů) všechny pohledávky,
- výzvu, aby věřitelé poskytovali plnění SKP.

Usnesení se doručuje dlužníkovi, známým věřitelům, SKP, obchodnímu rejstříku, finančnímu úřadu, katastrálnímu úřadu, a dále je oznámení vyvěšeno na úřední desce a zveřejněno v obchodním věstníku.

Účinky prohlášení konkurzu nastanou vyvěšením usnesení na úřední desce soudu. Je-li společnost v likvidaci, likvidace se po dobu trvání konkurzu přerušuje.

Likvidátor a statutární orgán vykonávají působnost pouze v rozsahu, v jakém nepřešla na SKP, což v praxi znamená, že pokud SKP nemá zájem o spolupráci, orgány úpadce nemohou dělat téměř nic kromě podávání návrhů na zápis změn do obchodního rejstříku. Účinky prohlášení konkurzu jsou zejména:

- Oprávnění nakládat s majetkem přechází na SKP.
- Řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty, se přerušují, lze v nich pokračovat na návrh SKP.
- Nová řízení jen na návrh SKP nebo proti SKP.
- Nelze provést exekuci.
- Nesplatné pohledávky a závazky úpadce se stávají splatné.
- Zanikají úpadcovy příkazy a plné moci ohledně majetku.

Povinnosti SKP:

- Vykonávat práva a povinnosti úpadce související s nakládáním majetku patřícího do podstaty.
- Předložit soudu konečnou zprávu do 18 měsíců od prohlášení konkurzu.

Povinnosti úpadce:

- Odevzdat do 30 dnů SKP seznam majetku a závazků s uvedením dlužníků a věřitelů, odevzdat účetnictví včetně všech dokladů a poskytnout nutná vysvětlení.
- Tuto povinnost má statutární orgán úpadce nebo likvidátor nebo nucený správce i pokud se vzdali funkce v posledních dvou měsících před prohlášením konkurzu.

Účetní závěrka ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkurzu

Obdobně jako při sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace je nutné při sestavení účetní závěrky vzít v úvahu skutečnost, že účetní jednotka není schopna pokračovat ve své činnosti a použít účetní metody vhodným způsobem. Účetní jednotky vykazující podle mezinárodních účetních standardů jsou povinny postupovat podle IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IFRS 5 – Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Standard IFRS 5 mimo jiné ukládá ocenit aktiva určená k prodeji v nižší z účetních hodnot a reálné hodnoty, snížené o náklady na prodej, ale tato aktiva a skupiny aktiv dále nejsou odepisovány a vykazují se na samostatném řádku rozvahy. Podle českých účetních předpisů lze postupovat do jisté míry obdobně. Zákon o účetnictví (dále jen ZÚ) v § 7 odst. 3) ukládá v případě, že pokud má účetní jednotka informaci o tom, že nebude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím a o použitém způsobu podat informaci v příloze k účetní závěrce.

Další podrobnosti ohledně účtování při zahájení konkurzu jsou obsaženy v Českém účetním standardu 021 pro podnikatele (dále jen ČÚS 021), zejména povinnost rozpuštění přechodných účtů aktiv a pasiv (rezervy, opravné položky, dohadné účty, časové rozlišení), které prokazatelně nebudou zúčtovány v průběhu konkurzu, a postup při sestavení zahajovací rozvahy.

Daňové přiznání

Daňové přiznání se podává do 30 dnů od účinnosti prohlášení konkurzu (§ 40 zákona č. 337/92 Sb.)

Zpráva auditora

Při formulaci výroku auditor opět vychází z ISA 570 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, tj. vzhledem k tomu, že v tomto okamžiku již předpoklad nepřetržitého trvání zjevně není naplněn, auditor ověří, zda pro sestavení účetní závěrky byly použity odpovídající účetní metody a zda jsou popsány v příloze k účetní závěrce a podle okolností volí v souladu s ISA 701 výrok se zdůrazněním významné skutečnosti (účetní závěrka je sestavena správně a obsahuje dostatečné informace) nebo – pokud použité metody nepovažuje za správné v některých částech účetní závěrky – výrok s výhradou z důvodu nesouhlasu, nebo záporný výrok, případně odmítnutí výroku v případě, že není schopen vyjádřit názor na účetní závěrku.

V případě, že auditor provádí v této situaci první audit u společnosti, neměl by opominout prozkoumat v souladu s ISA 710 údaje za srovnatelné období. Tuto povinnost má samozřejmě při každém auditu účetní závěrky, ale v této situaci pravděpodobnost nesprávných informací za předcházející období může být vyšší.

Nebude na škodu upozornit ještě na ISA 560, který popisuje řešení situací, kdy předchází zpráva auditora ještě nebyla vydána nebo byla vydána, ale nebyla zveřejněna, až po situaci, kdy zpráva auditora již zveřejněna byla a nové skutečnosti týkající se účetní jednotky jsou natolik závažné (mezi takové skutečnosti prohlášení konkurzu na majetek společnosti bezpochyby patří), že si to může vyžádat nový audit a novou zprávu auditora. O tomto kroku má smysl uvažovat tehdy, když neuplynula dlouhá doba od zveřejnění zprávy auditora a závažné skutečnosti existovaly již k rozvahovému dni, ale auditor se o nich nedozvěděl.

Podle stávajícího znění zákona o auditorech (dále je ZoA) § 14 odst. 6) je povinností auditora projednat zprávu auditora se statutárním i dozorčím orgánem společnosti a ZoA vůbec nezmiňuje likvidátora nebo správce konkurzní podstaty. Z principu opatrnosti nelze než doporučit, aby zpráva byla projednána se všemi orgány společnosti. V konkurzu ovšem často nastává situace, kdy orgány společnosti nefungují a kromě správce konkurzní podstaty

není s kým zprávu projednávat. V takovém případě je v zájmu auditora učinit alespoň průkazný krok k naplnění požadavku zákona, např. odeslat na adresu členů orgánů žádost o projednání zprávy auditora.

Průběh konkurzu**Soupis podstaty**

Konkurzní podstata je veškerý majetek úpadce, který mu patřil v den prohlášení konkurzu a kterého nabyl za konkurzu. Do podstaty patří i majetek jiných osob za podmínek stanovených zákonem (např. majetek na základě neplatných právních úkonů, poskytnutá zajištění, ručení). Soupis podstaty provede SKP. Součástí soupisu je ocenění provedené úpadcem nebo správcem, popř. znalcem.

Přihlášení pohledávek

Ve lhůtě stanovené soudem věřitelé přihlašují své pohledávky i pohledávky vázané na podmínku, tj. pohledávku, která budoucímu věřiteli vůči úpadci vznikne, bude-li za něho plnit závazek vůči věřiteli (např. ručitel, poskytovatel zajištění). Přihlášení pohledávky má stejný účinek jako uplatnění u soudu. Samostatně jsou v soupisu uváděny oddělení věřitelé, jejichž pohledávka je zajištěna věcí nebo právem v majetku úpadce.

SKP přezkoumá přihlášené pohledávky podle úpadcových knih.

Přezkum pohledávek

K přezkoumání přihlášených pohledávek je svoláno přezkumné řízení. Úpadce, SKP i věřitelé mohou popírat pravost, výši i pořadí přihlášených pohledávek. Pohledávka je zjištěna, není-li popřena SKP ani věřiteli. Pokud popřel pohledávku úpadce, zaznamená se to do soupisu pohledávek, ale na uznání pohledávky ze strany SKP to nemá žádný vliv. Věřitelé popřených nevykonatelných pohledávek nebo popírající vykonatelné pohledávky vedou s SKP incidenční spor.

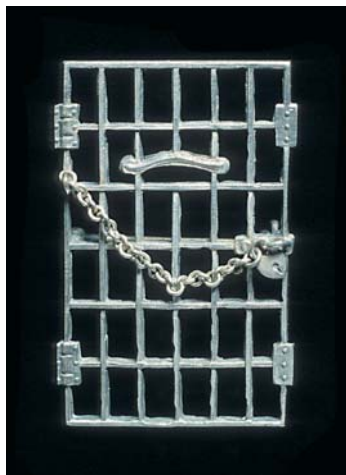
Zpeněžení majetku

Základním úkolem správce konkurzní podstaty je zpeněžení majetku. Zpeněžení se provádí veřejnou dražbou nebo prodejem mimo veřejnou dražbu. Dále SKP vymáhá pohledávky peněžité i ne-

peněžité, vyžaduje zajištění vůči úpadci do 30 dnů vyplatit nebo složit do podstaty a nedobytné pohledávky a hodnoty, které nelze prodat, vylučuje se souhlasem věřitelského výboru z konkurzní podstaty. V rámci zpeněžení majetku může SKP přikročit i k prodeji podniku nebo části podniku.

Účtování v průběhu konkurzu

Účtování v průběhu konkurzu je upraveno ve dvou odstavcích bodu 4 již uvedeného ČÚS 021. Ve třetím odstavci tohoto bodu je s platností od 1. ledna 2008 nové ustanovení, ve kterém je uvedeno, že bod 4 je platný pro konkurzní řízení zahájená před



účinností nového insolvenčního zákona, takže v účtování v průběhu konkurzu můžeme očekávat změny. Podle tohoto bodu 4 je předmětem účetnictví v období konkurzu celé obchodní jmění, tj. majetek zahrnutý do konkurzní podstaty i majetek vyloučený z konkurzní podstaty, závazky přihlášené i závazky, ke kterým se z různých důvodů nepřihlíží. Z praktických důvodů lze doporučit, aby majetek i závazky různého druhu z pohledu konkurzního řízení byly od sebe odděleny v analytické evidenci, protože zatímco majetek, který je součástí konkurzní podstaty, a zjištěné závazky jsou v průběhu konkurzu v pohybu, majetek vyloučený z podstaty a závazky, ke kterým se nepřihlíží, jsou zpravidla v průběhu celého konkurzu bez změny.

Majetek nezachycený v účetnictví se podle ČÚS 021 ocení podle ZÚ a zaúčtuje na vrub příslušného účtu majetku a ve prospěch mimořádných

výnosů. V některých případech je účetnictví úpadce v tak špatném stavu, případně není vůbec žádné, že je nutné přistoupit k rekonstrukci účetnictví a proúčtovat prakticky veškerý majetek a závazky znovu. V takovém případě je otázkou, jestli má smysl účtovat přes mimořádné náklady a výnosy a nebo s odvoláním na § 7 odst. 2) ZÚ (dosažení věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví), účtovat o majetku a závazcích proti výsledku hospodaření minulých období. Pohledávky přihlášené do konkurzu (z pohledu úpadce závazky) jsou téměř vždy výrazně vyšší než v účetnictví společnosti příslušenství závazku. To znamená, že v okamžiku uznání pohledávky SKP se proúčtuje i uznané příslušenství – úroky a sankce tak, aby výše závazku v účetnictví odpovídala výši uznané věřitelovy pohledávky.

Pro vykazování majetku v účetnictví úpadce platí stejné zásady jako pro ostatní účetní jednotky, tj. účtuje se o odpisech, opravných položkách atp. tak, aby hodnota majetku byla v účetní závěrce správně zobrazena. Například častým jevem je, že v účetnictví je evidován majetek, který není nalezen, ale SKP se brání takový majetek odepsat do nákladů jako neexistující – s tím, že to není jeho povinnost a že má o majetku málo informací. Tady je zřejmě namístě vytvořit opravnou položku a ponechat majetek v rozvaze až do konce konkurzu.

Častým jevem také je, že SKP zahrne do konkurzní podstaty majetek, který úpadci nepatří, ale je zpeněžen jako součást konkurzní podstaty, např. ručení nebo zajištění ve prospěch úpadce. V takovém případě úpadci vzniká závazek vůči ručiteli ve výši hodnoty zpeněženého majetku, který zůstává v účetnictví opět do skončení konkurzu.

Daňové přiznání

Daňové přiznání se v průběhu konkurzu nepodává (§ 40 odst. 1) zák. č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků).

Audit v průběhu konkurzu

Dostáváme se ke smutné kapitole týkající se práce našich zákonodárců. Paragraf 20 ZÚ ukládá povinnost ověření účetní závěrky auditorem všem

účetním jednotkám dosahujícím určitých velikostních kritérií. Úmyslem je, aby povinnému auditu podléhalo hospodaření velkých společností. S tím je v naprostém rozporu požadavek § 20 odst. 2) ZÚ, který říká, že účetní jednotky nejsou povinny mít auditorem ověřenu účetní závěrku sestavenou v průběhu konkurzu po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkurzu, s výjimkou dne zrušení konkurzu.

Při novele zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. se v průběhu projednávání novely v parlamentu do zákona dostalo toto podivuhodné ustanovení, o kterém lze říct, že může být ku prospěchu pouze osobám, sledujícím své vlastní cíle na účet jiných.

Audit prováděný po třech letech, tj. audit dvou nebo tří účetních závěrek, je stejně náročný a drahý jako každoroční audit, ale výsledky auditu zpravidla již nelze využít a případné poškození účastníků konkurzu je nezvratné. Avšak navzdory tehdejšímu ujištění ministerstva financí, že se zasadí o zrušení tohoto ustanovení, je bohužel dodnes platné.

Povinnost auditu ovšem není uložena pouze v ZÚ, ale také v předpisech upravujících činnost bank, investičních společností, fondů, pojišťoven a jiných subjektů. Je předmětem diskusí, zda omezení povinnosti auditu po dobu 36 měsíců uvedené v ZÚ pro tyto subjekty platí nebo neplatí. Podle dostupných informací a zřejmě i z principu opatrnosti se odpovědné osoby zpravidla rozhodnou auditu účetních závěrek provádět i v průběhu konkurzu, alespoň u větších společností. Pro jejich provádění platí přiměřeně ty zásady, které jsem uvedla u auditu účetní závěrky ke dni, který předchází dni vstupu do konkurzu.

Ukončení konkurzu

Konečná zpráva a daňové přiznání

SKP sestaví konečnou zprávu o zpeněžení majetku včetně vyúčtování své odměny a výdajů. Soud přezkoumá zprávu, uvědomí o ní úpadce a věřitele, a vyvěsí na úřední desce soudu. Po uplynutí lhůty na námítky soud zprávu projedná za účasti SKP, úpadce

a věřitelů, a rozhodne usnesením o schválení konečné zprávy. Ke dni sestavení konečné zprávy SKP sestaví řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku včetně daňové povinnosti a podle § 38m zák. č. 586/92 Sb., o dani příjmu, podá daňové přiznání ke dni, ke kterému sestavil konečnou zprávu, nejpozději v den předložení konečné zprávy soudu, za uplynulou část zdaňovacího období, za kterou nebylo daňové přiznání podáno. Přiznaná daň se zahrne do konečné zprávy. Při stanovení základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z řádné nebo mimořádné účetní závěrky, kterou je správce konkurzní podstaty povinen sestavit ke stejnému dni, ke kterému sestavuje konečnou zprávu.

Rozvrh

Po právní moci usnesení o schválení konečné zprávy a vyúčtování odměny a výdajů SKP předloží návrh na rozvrh. Po přezkoumání věcné správnosti návrhu na rozvrh vydá soud rozvrhové usnesení, které je doručeno účastníkům konkurzu a je vyvěšeno na úřední desce soudu po dobu 30 dnů; v této lhůtě je možné podat odvolání. V průběhu konkurzu může být za určitých podmínek vydán i částečný rozvrh.

Uspokojení v průběhu konkurzu

Nároky na vyloučení věci z konkurzní podstaty, pohledávky za podstatou, nároky na oddělené uspokojení a pracovní nároky lze uspokojovat kdykoliv v průběhu konkurzu.

Pohledávky za podstatou jsou zejména: hotové výdaje a odměna SKP, náklady spojené s udržováním a správou podstaty, výdaje a odměna likvidátora (pokud byla SKP přiznána), daně, poplatky, sociální pojistné, nároky ze smluv uzavřených SKP, výživné, povinné náklady (jako např. pojistné budov, aut) a pracovní nároky (mzdové nároky za dobu až 3 roky zpět před konkurzem z pracovních poměrů i z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, náhrady za dovolenou, odstupné, cestovné a další obdobné nároky).

Pořadí v rozvrhu

Pohledávky jsou uspokojovány podle pořadí v rozvrhu. Nejdříve se uspokojí nezaplacené pohledávky za podstatou jako jsou výše uvedené výdaje a odmě-

na SKP, náklady na udržení a správu podstaty, soudní poplatky za konkurz, výživné ze zákona. Ostatní pohledávky se uspokojí poměrně podle svého zařazení do tříd.

Zrušení konkurzu

Soud přistoupí ke zrušení konkurzu v následujících případech:

- zjistí-li, že nejsou předpoklady pro konkurz,
- po splnění rozvrhového usnesení,
- na návrh úpadce, pokud souhlasí všichni věřitelé a správce,
- zjistí-li soud, že majetek nepostačuje k úhradě nákladů konkurzu,
- došlo-li k fúzi úpadce nebo k převodu jmění na společníka.

Účetní závěrka a daňové přiznání

Účetní závěrka se sestavuje ke dni, ke kterému nastanou účinky zrušení konkurzu.

Ke dni zrušení konkurzu, nejpozději do konce měsíce následujícího po zrušení konkurzu, se opět podá daňové přiznání za období, za které nebylo daňové přiznání podáno, podle § 38m zák. č. 586/92 Sb. Rovněž podle § 40 odst. 12) zák. č. 337/92 Sb. se při zrušení konkurzu podává do konce následujícího měsíce ode dne zrušení konkurzu přiznání za období trvání konkurzu. To je pouze drobný rozdíl v dikci zákona, se kterým se poplatník snadno vypořádá.

Vyrovnání a nucené vyrovnání

Vyrovnání

Dlužník, u kterého jsou dány podmínky pro prohlášení konkurzu, může podat návrh na vyrovnání s věřiteli. Návrh obsahuje zejména druh vyrovnání, které dlužník nabízí (emise akcií, předání aktiv, spoludlužníci a ručitelé) a seznam dlužníkovu majetku.

Od podání návrhu nesmí dlužník zcizovat majetek, ani se zavazovat ke zcizování majetku. Soud vydá usnesení o povolení vyrovnání, jmenuje vyrovnávacího správce, nařídí vyrovnávací jednání a vyzve věřitele k přihlášení nároků. Pokud je vyrovnání povoleno, probíhá proces vyrovnání, který je ukončen vydáním usnesení o potvrzení vyrovnání. Účinky potvrzení vyrovnání – pokud dlužník úplně a včas splnil – zaniká nesplacená část závazku i vů-

či věřitelům, kteří nesouhlasili nebo se nepřihlásili.

Pokud dlužník nesplní, pozbývají veškeré výhody účinnosti.

Účetní závěrky

- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- zahajovací rozvaha ke dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání.

ČÚS 021 upravuje postup při odpisu závazků osvobozeného od daně.

Nucené vyrovnání

Nucené vyrovnání může nastat kdykoliv v průběhu konkurzního řízení po provedení přezkumného jednání, pokud ještě nedošlo k vydání rozvrhového usnesení, a to na návrh úpadce. V návrhu na nucené vyrovnání úpadce uvede formu vyrovnání (emise akcií, předání aktiv, ručitelé za splnění vyrovnání). Soud svolá jednání o nuceném vyrovnání za účasti úpadce, SKP, ručitelů a věřitelů. Podmínkou pro povolení nuceného vyrovnání je souhlas většiny věřitelů, kteří mají přes 3/4 hodnoty pohledávek. Je-li souhlas dosažen, soud vydá usnesení o potvrzení nuceného vyrovnání. Po nabytí právní moci usnesení úpadce je vráceno právo nakládání s majetkem a být účastníkem řízení. Je-li nucené vyrovnání úplně a včas splněno, je dlužník zproštěn závazků proti věřitelům a ručitelům. Ne-li nucené vyrovnání splněno, pozbývají účinnosti veškeré slevy a výhody.

Účetní závěrky

- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,
- zahajovací rozvaha ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání.

Stejně jako u vyrovnání i u nuceného vyrovnání ČÚS 021 upravuje postup při odpisu závazků osvobozených od daně.

Ing. Marie Kučerová
Deloitte Audit

Dopady nového insolvenčního zákona na účetnictví



O vazbách původního zákona o konkurzu a vyrovnání a zákona o účetnictví již byla publikována řada článků. Ačkoli účinnost tohoto zákona formálně skončila 31. 12. 2007, kdy jej nahradil insolvenční zákon, věcně původní právní úprava účinkuje dále ve všech řízeních, která byla podle ní zahájena.

Takových „dosluhujících“ řízení je poměrně mnoho a pokud se nic nezmění, budou dokončena podle původní právní úpravy. K tomu se také váže „doběh“ Českého účetního standardu pro podnikatele č. 021 s názvem „Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkurzu a likvidaci“, který je (s výjimkou likvidace) navázán na tyto končící nástroje úpadkového práva.

Jen pro osvěžení paměti je třeba připomenout, že účetní knihy podle tohoto režimu uzavíraly účetní jednotky před vstupem do konkurzu a vyrovnání, otevíraly je prvý den, kdy se v režimu konkurzu či vyrovnání nacházely, opět je uzavíraly poslední den trvání konkurzu či vyrovnání a následně je otevíraly prvý den, kdy již byly mimo konkurz či vyrovnání. V případě vstupu do konkurzu se mimo to provádělo „zjednodušení“ plného podvojného účetnictví prostřednictvím rozpuštění všech přechodových účtů tak, aby zůstatky aktivních účtů co nejvíce odpovídaly představě o majetku v konkurzní podstatě a účty cizích pasiv závazkům vůči konkurzním věřitelům.

Režim účetních závěrek byl nastaven tak, aby odpovídal reálným účinkům konkurzního či vyrovnacího řízení. Ačkoli toto řízení bylo formálně zahájeno doručením konkurzního či vyrovnacího návrhu soudu, nemělo toto zahájení ani jeho průběh až do rozhodnutí soudu o prohlášení konkurzu nebo povolení vyrovnání prakticky žádné vnější účinky. Jedinou výjimku představovalo povolení ochranné lhů-

ty a jmenování předběžného správce. Ale ani tyto výjimečné případy, kdy se probíhající řízení projevilo navenek, neměly žádný dopad do režimu účetních závěrek.

Standard, který by upravoval účetní postupy při insolvenčním řízení, doposud vydán nebyl. Další text je proto jen mou volnou úvahou nad možnými řešeními této otázky. Nový insolvenční zákon č. 182/2006 Sb. totiž poměrně radikálně změnil zejména procesní průběh insolvenčního řízení v těchto základních rysech:

- na počátku probíhá jen jedno univerzální insolvenční řízení, které se teprve ve svém průběhu vyvine buď v konkurz nebo reorganizaci. Základními milníky této etapy je zahájení řízení, rozhodnutí o úpadku a rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Tento postup je procesně „čistější“ než minulá dvojkolejnost, v rámci které si návrhatel musel vybrat buď řízení konkurzní, nebo vyrovnací. Stejně tak lze spatřovat výhodu v možném oddělení okamžiku, kdy soud nejprve rozhodne o tom, zda se dlužník nachází v úpadku či nikoli, od okamžiku, kdy rozhodne o způsobu řešení úpadku (pokud byl zjištěn),
- teprve po rozhodnutí o způsobu řešení zjištěného úpadku nastupuje řízení konkurzní, postavené na podobných principech jako dosavadní úprava, a nebo řízení reorganizační, jež je modernější a flexibilnější úpravou vyrovnání.

Jaké odlišnosti tato popsaná změna přinese do účetnictví?

Nejveřejnější diskuzi lze očekávat o vazbě účetnictví na zahájení insolvenčního řízení. Toto zahájení nastává – stejně jako u předešlé právní úpravy – doručením insolvenčního návrhu soudu. Tím ale téměř veškerá podobnost končí. Insolvenční zákon totiž – na rozdíl od zákona o konkurzu a vyrovnání – se zahájením řízení spojuje poměrně razantní účinky dopadající na dlužníka i věřitele. V sektorech podnikání silně závislých na

důvěře může téměř fatálně působit dopad informační, kterým je oznámení o zahájení insolvenčního řízení zveřejněné soudem v insolvenčním rejstříku a dále neprodlené vyrozumění příslušného finančního úřadu, celního úřadu, úřadu práce, správy sociálního zabezpečení, obecného soudu dlužníka atd.

Vedle toho ale nastupují účinky věcné:

- věřitelé nemohou své pohledávky a jiná práva týkající se majetkové podstaty uplatnit žalobou, ale jen přihláškou,
- omezuje se i právo na uspokojení věřitelů ze zajištění a nebo nabytí tohoto zajištění,
- nelze provést výkon rozhodnutí ani exekuci na majetek z podstaty,
- dlužník je omezen v nakládání s majetkovou podstatou jen na nejnужnější úkony,
- soud může ustanovit předběžného správce, jehož úkolem je provést opatření ke zjištění dlužníkovy majetku a k jeho zajištění, jakož i k přezkoumání dlužníkovy účetnictví.

Protože všechny tyto účinky nastávají v době, kdy ještě není známo, zda se dlužník vůbec nachází v nějakých potížích (natož v úpadku), hrozí reálné nebezpečí, že další průběh řízení domněnku úpadku vyvrátí a řízení skončí rozhodnutím soudu o tom, že úpadek zjištěn nebyl. Je pravdou, že insolvenční zákon takové „šikanózní“ nebo přinejmenším nedůvodné návrhy sankcionuje. Avšak teprve budoucí praktický vývoj ukáže, jaký podíl návrhů bude reálný a jaký účelový.

Z tohoto důvodu bych se osobně obával spojovat okamžik zahájení insolvenčního řízení s povinností sestavovat nákladnou a pracnou účetní závěrku (jež si vynutí inventarizaci atd.). Možné by to bylo u dlužnických návrhů, kde by dokonce bylo možno uvažovat o tom, že závěrka by byla přílohou návrhu a zároveň dokladem o úpadku. V případě věřitelských návrhů bych byl opatrnější a účetní

závěrku bych vázal nejméně na kladné rozhodnutí o úpadku, ne-li až na rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Důvodem je nejen nejistota ohledně úpadku, ale i skutečnost, že dlužník může běh řízení na dobu až tří měsíců „zmrazit“ prostřednictvím moratoria. K tomu lze poznamenat, že systémovým řešením by bylo upravit v tomto duchu samotný insolvenční zákon – tj. výše uvedené účinky spojovat jen s dlužnickým návrhem, zatímco u věřitelského návrhu je posunout až k okamžiku kladného rozhodnutí o úpadku – než tuto nedokonalost zákona napravovat v předpisech o účetnictví.

Druhým neuralgickým bodem nové úpravy je posuzování otázky, zda je dlužník předlužen či nikoli. Insolvenční zákon zde sice – na rozdíl od dřívější právní úpravy – správně nahrazuje dosavadní objektivní lhůtu pro splnění povinnosti dlužníka podat návrh na zahájení insolvenčního řízení lhůtu subjektivní (... je povinen podat insolvenční návrh bez zbytečného odkladu poté, co se dozvěděl nebo při náležitě pečlivosti měl dozvědět o svém úpadku). Tím ale kladné změny končí, neboť dosavadní test na předlužení (majetek proti splatným závazkům) byl nahrazen novým testem (majetek proti celkovým závazkům).

Touto změnou budou ohroženy subjekty, které úvěrově financují činnosti, jež není možno účetně aktivovat do majetku – např. výzkum a vývoj, reklamní kampaně atd. Protože zmíněný test je zmírněn ustanovením, podle kterého se při stanovení hodnoty dlužníkovra majetku přihlíží také k další správě jeho majetku, případně k dalšímu provozování jeho podniku, lze očekávat tlak ze strany ohrožených subjektů na účetní, znalce a auditory, aby podpořili domněnku o tom, že momentální hodnota majetku je sice nižší než objem závazků, ale v důsledku dalšího provozování podniku zde předlužení není a nehrozí. Vydávání takových dobrozdání však bude pro účetní, znalce a auditory velmi rizikové, neboť účinky zahájení insolvenčního řízení (popsané výše) v řadě případů přivedou „potrefený“ subjekt do úpadku i tehdy, kdy před zahájením insolvenčního řízení v úpadku vůbec nebyl.

Třetím tématem k diskusi je otázka „rozpuštění“ přechodových účtů (rezerv a opravných položek, dohadných účtů aktivních a pasivních, časového rozlišení výnosů, výdajů, příjmů a nákladů). Domnívám se, že by takový postup neměl být nařizován kogentně, ale pouze připuštěn jako výjimka v těch případech, kdy takové účtování ztratí opodstatnění. Pokud však např. úpadce bude i v konkurzu dále provozovat svůj podnik, který bude následně zpeněžen správcem jako celek, není pro takovéto oklešťování účetnictví důvod.

Čtvrtým tématem je otázka účetního zachycení prospěchu z neplatných, neúčinných a nebo odporovatelných plnění dlužníka – úpadce. Jde o případy, kdy dlužník svým jednáním zkrátí možnost uspokojení věřitelů a nebo zvýhodní některé věřitele na úkor jiných. Přicházejí zde v úvahu v zásadě dva „momenty realizace“. Prvním z nich je okamžik, kdy správce uplatní nárok vůči třetí osobě na vrácení věci nebo vydání prospěchu do podstaty – účtovala by se pohledávka. Druhým řešením je účtovat až v okamžiku přijetí věci nebo plnění do podstaty na příslušné účty majetku nebo peněz. Totéž se týká i případů, kdy bylo plnění z napa-

deného úkonu vzájemně – např. když dlužník prodal věc ze svého majetku úplatně, ale za nízkou cenu. Správce pak uplatní vůči nabyvateli nárok na vrácení této věci a po jejím převzetí mu vrátí zaplacenou nízkou cenu. V prvním případě (akruálním) by se zaúčtovala pohledávka za nabyvatelem ve vyšší hodnoty požadované věci a zároveň závazek vůči témuž subjektu k vrácení oné nízké ceny. V případě druhém by se v účetnictví zachytilo až nabytí vrácené věci na příslušný majetkový účet a úbytek peněžních prostředků z titulu vrácení kupní ceny. Dosavadní právní úprava (standard 021) počítala s druhou variantou (tj. neúčtovat pohledávku, ale až nabytí věci). Toto ustanovení však bylo zrušeno.

Osobně bych se klonil spíše k akruálnímu přístupu, nemohu však pominout skutečnost, že ke zmíněnému zrušení citované dosavadní úpravy došlo na základě protestů konkurzních správců, kterým údajně dělala potíže. Proto by před rozhodnutím o způsobu účtování o těchto věcech měl být proveden průzkum mezi praktikujícími správci. Obdobně bude třeba citlivě rozhodnout o okamžiku korekce dlouhodobých nesplatných pohledávek a závazků, které se rozhodnutím soudu o řešení úpadku formou konkurzu stanou splatnými. Tyto položky bude podle nové právní úpravy nutno diskontovat na hodnotu ke dni vstupu do konkurzu. Opět přicházejí v úvahu dva hlavní postupy – buď korigovat zaúčtované pohledávky a závazky hned po vstupu do konkurzu a nebo ponechat v účetnictví jejich původní výši a vypořádání diskontu provést až v okamžiku splacení. I zde bych se přikláněl k tomu, aby údaje zaznamenané v účetnictví odpovídaly realitě, tj. aby korekce byla provedena dříve než až při splacení.

Jsem si vědom toho, že tento letný výčet témat není vyčerpávající a že reálná praxe odhalí další řadu úskalí vzájemného vztahu nového insolvenčního zákona a účetnictví. Jsem si však jist, že uvedené problémové okruhy budou muset být v dohledné době řešeny.

Ing. Ladislav Zelinka, Ph.D.



Daňové ošetření pohledávek za dlužníky v konkurzu



Pohledávka za dlužníkem v konkurzním řízení představuje pohledávku, jejíž dobytost je pochybná. V souladu s českými účetními předpisy proto účetní

jednotka zohledňuje snížení hodnoty aktiva ve formě takové pohledávky prostřednictvím opravné položky nebo odpisu, a to v závislosti na tom, zda se jedná o snížení hodnoty pohledávky dočasné nebo trvalé. Z pohledu daně z příjmů je pak žádoucí, aby tvorba opravné položky resp. odpisu pohledávky představovaly daňově uznatelný náklad.

Cílem článku je proto čtenáře seznámit s podmínkami, které daňové předpisy stanoví pro daňovou uznatelnost opravných položek a odpisů pohledávek za dlužníky v konkurzním řízení, a upozornit na různá úskalí, na která by při jejich tvorbě účetní jednotky mohly narazit.

Od 1. 1. 2008 je zákon č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, zrušen a nahrazen zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). V insolvenčním zákoně je pak konkurz upraven jako jeden z možných způsobů řešení úpadku. Insolvenční zákon také stanoví, že na konkurzní řízení zahájena před účinností tohoto zákona se budou i nadále vztahovat ustanovení zrušeného zákona o konkurzu a vyrovnání.

I když v souvislosti s touto změnou nedošlo k žádné úpravě dosavadních daňových předpisů v oblasti opravných položek a odpisů pohledávek, lze ustanovení daňových předpisů týkající se pohledávek za dlužníky v konkurzu aplikovat také na pohledávky přihlášené do konkurzu podle insolvenčního zákona, protože institut konkurzního řízení je i nadále zachován.

Nyní již přejdeme ke konkrétním ustanovením upravujícím tvorbu daňových opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkurzním řízení. V další části článku se pak budeme

věnovat podmínkám odpisování těchto pohledávek na vrub daňově uznatelných nákladů.

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním řízení

Podmínky tvorby daňově uznatelných opravných položek k pohledávkám jsou upraveny zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v platném znění (zákon o rezervách).

Před započítáním tvorby daňových opravných položek je třeba nejprve ověřit, že pohledávka, ke které se má opravná položka vztahovat, splňuje několik důležitých předpokladů.

Předně se musí jednat o pohledávku, která byla při svém vzniku účtována proti výnosům, které podléhají zdanění daní z příjmů. Není tedy možné tvořit daňově uznatelnou opravnou položku k pohledávkám vzniklým např. z titulu jistiny úvěru nebo půjčky, z titulu poskytnuté zálohy a podobně. Z uvedeného dále vyplývá, že tato podmínka je splněna i u pohledávky nabyté postoupením, o které do výnosů v souladu s účetními předpisy účtovala účetní jednotka, u které pohledávka vznikla. Naopak, tato podmínka není splněna, pokud byla pohledávka nabyta postoupením od osoby, která není účetní jednotkou.

Pro pohledávky nabyté postoupením dále platí, že daňové opravné položky je možné tvořit pouze za předpokladu, že byla uhrazena jejich pořizovací cena.

Daňové opravné položky dále není výslovně možné tvořit k pohledávkám vzniklým z titulu smluvních sankcí. Protože výnos ze smluvní sankce je zdaněn až v okamžiku, kdy je smluvní sankce uhrazena (případně zanikne jiným způsobem nebo je postoupena), není ani tvorba opravné položky k pohledávce ze smluvní sankce považována za daňově uznatelný náklad.

Daňové opravné položky je možné tvořit pouze k pohledávkám, jejichž splatnost nastala po 31. 12. 1994. Současně je nutné ověřit, že daná po-

hledávka není promlčena. Avšak v případě pohledávek přihlášených do konkurzního řízení je nepravděpodobné, že promlčení nastalo. Promlčená pohledávka by totiž správcem konkurzní podstaty do konkurzu nebyla připuštěna.

Dále je třeba zmínit, že daňové opravné položky představují podmnožinu opravných položek účetních. Jinými slovy, aby tvorba opravné položky mohla být uplatněna jako daňový náklad, musí být zaúčtována. Pokud tedy daňový subjekt po uzavření účetních knih zjistí, že mu podle zákona o rezervách vznikl nárok na tvorbu daňové opravné položky, avšak tuto opravnou položku nezaúčtoval, nelze ji zohlednit mimoúčetně jako položku snižující základ daně v rámci daňového přiznání, jak to daňové předpisy umožňují pro jiné typy daňových nákladů.

V praxi může často nastat situace, kdy účetní opravné položky již byly vytvořeny a zaúčtovány v předchozích obdobích, protože pohledávka vykazovala snížení hodnoty již delší dobu, avšak nárok na tvorbu daňové opravné položky vznikl až v období pozdějším. V takovém případě je možné postupovat způsobem, že v minulosti vytvořené opravné položky jsou rozpuštěny a na vrub daňových nákladů jsou současně zaúčtovány opravné položky podle zákona o rezervách. Tato operace samozřejmě nemá dopad do výše hospodářského výsledku, umožní však snížení daňového základu, protože o výnosy z rozpuštění opravných položek, které v minulosti nebyly vytvořeny na vrub daňově uznatelných nákladů, může být daňový základ snížen.

Tento postup může být problematický z pohledu účetních jednotek, které vykazují v rámci výkazu zisků a ztrát na samostatném řádku tvorbu a použití opravných položek a na jiném řádku rozpuštění opravných položek (např. banky), protože vede ke zkreslení hodnoty těchto položek.

Avšak z pohledu účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví

pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, je tento postup bezproblémový, protože jsou vykazovány pouze změny stavu opravných položek, nikoliv jejich přírůstky a úbytky.

Nyní již přejdeme k algoritmu výpočtu výše daňové opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním řízení, který je upraven v § 8 zákona o rezervách. Toto ustanovení umožňuje vytvořit v roce přihlášení pohledávky do konkurzu opravnou položku až do výše 100 procent rozvahové hodnoty pohledávky za předpokladu, že pohle-

novené usnesením soudu o prohlášení konkurzu.

Namísto ustanovení § 8 zákona o rezervách, které upravuje tvorbu opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkurzním a vyrovnacím řízení, je totiž možné aplikovat ustanovení § 8a, které se vztahuje obecně na všechny nepromlčené pohledávky splatné po 31. 12. 1994. Avšak narozdíl od tvorby opravných položek dle § 8 zákona o rezervách, ustanovení § 8a nelze aplikovat na pohledávky vzniklé mezi spojenými osobami.

Konkurzní řízení je druhem soudního řízení. U pohledávek, ohledně kterých je vedeno soudní řízení, zákon o rezervách na základě ustanovení § 8a umožňuje tvořit daňové opravné položky, jejichž výše se odvíjí od délky doby, která uplynula ode dne splatnosti pohledávky. Tímto způsobem je tedy možné postupovat

v případě pohledávek přihlášených do konkurzu, kdy nejsou splněny všechny podmínky uvedené v § 8 zákona o rezervách. Algoritmus výpočtu daňových opravných položek je pak následující: Pokud od splatnosti pohledávky uplynulo více než

- 6 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 20% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- 12 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 33% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- 18 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- 24 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 66% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.
- 30 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 80% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

- 36 měsíců, lze daňovou opravnou položku tvořit až do výše 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Je-li daňová opravná položka správně vytvořena dle zákona o rezervách, péče o pohledávku tím z daňového pohledu nekončí. I nadále je nutné sledovat vývoj konkurzního řízení a v případě, že nastane některá z dále uvedených okolností, je nutné opravnou položku rozpustit.

K rozpuštění opravné položky vytvořené dle § 8 musí dojít, pokud byla pohledávka v rámci konkurzního resp. insolvenčního řízení účinně popřena. Pokud v souvislosti s popřením pohledávky dochází současně k odpisu pohledávky, může být daňová uznatelnost odpisu takové pohledávky problematická.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (zákon o daních z příjmů) sice obecně umožňuje odpis pohledávky na vrub daňově uznatelných nákladů až do výše kryté použitím daňové opravné položky, avšak v případě popření pohledávky v rámci konkurzního řízení vzniká otázka, zda daná pohledávka skutečně existuje, a tudíž zda se skutečně jedná o odpis pohledávky, nebo spíše o opravu možné chyby. Je proto nutné vždy zvážit okolnosti daného případu, pokud k popření pohledávky dojde.

Opravné položky vytvořené k pohledávkám za dlužníky v konkurzním řízení dle § 8 zákona o rezervách je nutné rozpustit také v návaznosti na výsledky konkurzního řízení. Okamžikem, ve kterém by měla být opravná položka rozpuštěna, je zejména den nabytí právní moci rozvrhového usnesení a den nabytí právní moci rozhodnutí o ukončení konkurzu pro nedostatek majetku. Výše odpisu pak bude odpovídat části pohledávky, která po ukončení konkurzu zůstane nezaplacená.

Dojde-li k ukončení konkurzu, zákon o daních z příjmů při splnění zde definovaných podmínek současně umožňuje daňový odpis pohledávky. Daňová úprava odpisu pohledávek za dlužníky v konkurzním řízení je analyzována v další části článku.



Ta ušlechtilá tvář! Energická gesta! Dikce fenomenálního rétora! Kdyby nepřivedl naši firmu do konkurzu, vůbec bych nevěřil, jak je neschopný.

Kresba I. Svoboda

dávka byla do konkurzního řízení přihlášena ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkurzu.

Pokud tedy byla pohledávka do konkurzu přihlášena až po této lhůtě, není možné podle ustanovení § 8 zákona o rezervách postupovat.

V této souvislosti je důležité podotknout, že přihlášení pohledávky po lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkurzu je možné pouze v případě konkurzních řízení vedených dle zákona o konkurzu a vyrovnání platného do konce roku 2007. Podle insolvenčního zákona je možné pohledávku přihlásit pouze před uplynutím lhůty stanovené rozhodnutím o úpadku, a proto případné problémy s aplikací tohoto omezení odpadají.

Není však pravda, že daňové opravné položky již nelze vytvořit následně v situaci, kdy opravná položka nebyla z jakéhokoliv důvodu vytvořena na vrub daňových nákladů v roce přihlášení pohledávky do konkurzu, případně kdy došlo k přihlášení pohledávky do konkurzu až po uplynutí lhůty sta-

Odpis pohledávek za dlužníky v konkurzním řízení

Tento článek se nezabývá pravidly pro daňový odpis pohledávek, jejichž splatnost nastala do konce roku 1994. Pro tento tzv. starý blok pohledávek existují v zákoně o daních z příjmů speciální pravidla pro odepisování, která však s ohledem na stáří pohledávek, ke kterým se vztahují, v současné době většinou nejsou aktuální. Podmínky pro daňovou uznatelnost odpisů ostatních pohledávek jsou vymezeny ustanovením § 24 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů. Při posuzování daňové uznatelnosti odpisů pohledávek je dále třeba vzít v úvahu také okamžik vzniku odepisované pohledávky. Pokud pohledávka vznikla do 31. 12. 2003, vztahují se na její odpis podmínky vymezené zákonem o daních z příjmů ve znění platném do stejného data. Na pohledávky vzniklé od 1. 1. 2004 se pak vztahuje ustanovení § 25 odst. 2 písm. y) zákona o daních z příjmů v aktuálním znění, které je v porovnání se zněním původním v mnoha ohledech přísnější. V další části článku se zabýváme pravidly pro odpis pohledávek platnými od 1. 1. 2004. Obecně je možné konstatovat, že odpis pohledávky představuje vždy daňový náklad do výše kryté použitím opravné položky vytvořené podle zákona o rezervách. Výhodou opravných

položek tvořených dle zákona o rezervách je pak skutečnost, že jejich prostřednictvím je možné snížení hodnoty pohledávky promítnout do daňového základu dříve než prostřednictvím odpisu pohledávky dle zákona o daních z příjmů.

Daňová pravidla pro odpis pohledávek mohou v některých případech umožnit daňově účinně umořit pohledávku, ke které daňové opravné položky nebyly z různých důvodů, např. z důvodu opomenutí nebo nedostatečných podkladů, vytvořeny. Avšak prostor pro daňovou optimalizaci byl v tomto směru do značné míry omezen tím, že od 1. 1. 2004 zákon o daních z příjmů povoluje daňový odpis pouze takové pohledávky, ke které lze uplatňovat daňové opravné položky dle zákona o rezervách.

A za jakých okolností je tedy možné pohledávku odepsat na vrub daňových nákladů?

Daňový odpis pohledávky, která splňuje výše uvedené předpoklady, je možný v případě, kdy soud zamítl návrh na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku.

Daňový odpis pohledávky je dále možný v případě, kdy soud zrušil konkurz pro nedostatek majetku, avšak pouze za podmínky, že pohledávka byla do konkurzu přihlášena a nebyla správcem konkurzní podstaty pořena.

Daňový odpis pohledávky je také možný v návaznosti na výsledek konkurzního řízení. Po nabytí právní moci rozvrhového usnesení je možné na vrub daňových nákladů odepsat částku pohledávky, která nebude moci být z konkurzní podstaty uhrazena.

V případě, že dlužník je v konkurzním řízení, avšak pohledávka nebyla do konkurzu z jakéhokoliv důvodu přihlášena, existuje ještě poslední možnost, jak daňově účinně pohledávku amortizovat. Pohledávku je možné do daňových nákladů odepsat v okamžiku zániku dlužníka – právnické osoby. Je však nutné zdůraznit, že doba čekání na zánik dlužníka může být velice dlouhá.

V závěru ještě upozorníme na některé výhody, které je možné využít při odpisu pohledávek, které vznikly do 31. 12. 2004. Případy, kdy může být pohledávka za dlužníkem v konkurzním řízení odepsána na vrub daňových nákladů dle těchto pravidel, jsou obdobné, jak je uvedeno výše, avšak pro odpis se dle pravidel platných do 31. 12. 2004 navíc kvalifikuje také pohledávka, která neprošla výnosy nebo která nespĺňuje jiné podmínky pro tvorbu daňových opravných položek.

Ing. Jana Antořová

Deloitte Advisory

Co najdete v e-příloze č. 3/2008

Zaujalo nás

Účtování výsledků inventarizačních rozdílů na pozemcích

Odpověď na otázku, jak zaúčtovat inventarizační rozdíly u dlouhodobého nehmotného majetku obsahuje příspěvek, jehož přetisk z časopisu Účetnictví najdete v e-příloze Auditor č. 3/2008. Ta je pro auditory dostupná na www.kacr.cz v Extranetu.

Úhrn aktiv zjištěný z rozvahy

Vysvětlením pojmu úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, který obsahuje zákon o účetnictví, a souvisejícími předpisy se zabývá další příspěvek v e-příloze, převzatý z časopisu Účetnictví.

Zaznamenali jsme

Z chyb účetního se firma nevyvlékne

V e-příloze je také rozhovor s doc. Hanou Březinovou o tom, jaké účetní změny přinesl letošní rok pro malé a střední podnikatele, který zveřejnil časopis Profit. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů zasáhl i do zákona o účetnictví pro tyto osoby velmi příjemnou úpravou – nastavil povinnost vést účetnictví po přesáhnutí limitu obrátu 25 milionů korun.

Žádá si MiFID zásadní změnu podnikání? Ano!

Na trhu Evropské unie platí Rámcová evropská směrnice o trzích finančních

nástrojů (MiFID) již od listopadu 2007. Směrnice představuje soubor nových evropských pravidel pro kapitálový trh, který nahrazuje a rozšiřuje původní Směrnici o investičních službách. Směrnice zároveň sjednocuje evropský trh pro akcie, komodity a finanční deriváty. Je na jednotlivých národních vládách, jak tuto směrnici začlení do svých legislativ. Za Českou republiku předložilo návrh zapracované směrnice ministerstvo financí na přelomu dubna a května 2007, letos v lednu ji schválila vláda. Novelu musí ještě schválit parlament a podepsat prezident republiky. Její účinnost předpokládá ministerstvo financí od poloviny letošního roku.

-av-

Audit účetních jednotek v likvidaci

Proces likvidace

Vstup do likvidace

Zániku společnosti předchází podle obchodního zákoníku její zrušení bez likvidace (např. přechází-li její jmění na právního nástupce), nebo s likvidací. Likvidace je přechodné období, kdy je společnost již zrušena, je nutné ukončit veškeré činnosti, splnit závazky hmotné i právní, rozprodat či vyřadit majetek společnosti, splnit povinnosti uložené zákonem ve vztahu k daním, archivaci a rozdělit jmění společnosti mezi společníky. Možné způsoby zrušení společnosti upravuje § 68 Obchodního zákoníku (dále jen ObchZ). Pokud jde o zrušení společnosti s likvidací, v § 68 odst. 3c ObchZ se říká, že společnost se zrušuje dnem uvedeným v rozhodnutí společníků o zrušení s likvidací, tedy tento den je dnem vstupu do likvidace. Rozhodnutí společníků o zrušení společnosti s likvidací se ukládá do obchodního rejstříku a současně se mění název společnosti tak, že k názvu společnosti se přidá dodatek „v likvidaci“.

Podrobnější ustanovení týkající se likvidace jsou v ObchZ uvedena u jednotlivých druhů obchodních společností, tj. samostatně pro veřejné obchodní společnosti (§ 88 a dále), komanditní společnosti (§ 102 a dále), společnosti s ručením omezením (§ 151 a dále), akciové společnosti (§ 218 a dále) a družstva (§ 254 a dále).

Likvidace společnosti není nezvratný proces, ale může být podle § 68 odst. 8 ObchZ zrušena. To znamená, že společníci mohou rozhodnout o zrušení rozhodnutí o zrušení společnosti, avšak to lze učinit nejpozději před započítáním rozdělování likvidačního zůstatku. V takovém případě podle § 68 odst. 9 ObchZ sestaví společnost ke dni účinnosti tohoto rozhodnutí mezitímní účetní závěrku.

Jmenování likvidátora

Podle § 71 ObchZ likvidátora jmenuje statutární orgán společnosti, není-li zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami určeno jinak. Likvidátorem může být jen fyzická osoba, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní

předpis jinak. Ono „jinak“ znamená, že ve vymezených případech může likvidátora jmenovat soud (§ 71 odst. 2 ObchZ). U společností, které spadají pod některou formu dohledu a jejichž činnost je upravena zvláštními zákony (zejména banky, investiční společnosti, investiční fondy, družstevní záložny, pojišťovny atp.), likvidátora jmenuje orgán dohledu, což je ve vyjmenovaných případech Česká národní banka. Podle druhu regulované společnosti orgán dohledu buď jmenuje likvidátora na návrh zrušené společnosti nebo z vlastního podnětu. Právník může být likvidátorem snad pouze podle zákona o bankách.

Již zmíněný § 71 ObchZ upravuje rovněž možnosti odvolání likvidátora a jmenování nového likvidátora.

Působnost likvidátora

Působnost likvidátora a zejména působnost statutárního orgánu v průběhu likvidace není v ObchZ jednoznačně ošetřena. Podle § 70 ObchZ jmenováním likvidátora na něj přechází působnost statutárního orgánu jednat jménem společnosti, avšak § 68 odst. 5 ObchZ říká poněkud „pythicou“ větu: „Byla-li společnost zrušena nebo byl-li na majetek společnosti prohlášen konkurz, vykonává statutární orgán svou působnost v rozsahu, v jakém nepřešla na likvidátora nebo správce konkurzní podstaty“. Z toho plyne, že působnost nepřechází na likvidátora, potažmo správce konkurzní podstaty v plném rozsahu, ale že v nějakém rozsahu zůstává statutárnímu orgánu. Například návrhy na zápis změn v obchodním rejstříku může podle výkladu některých rejstříkových soudů podávat kromě likvidátora i statutární orgán, podle jiných nemůže.

V praxi je možné se setkat s celou řadou modelů vztahů statutárního orgánu a likvidátora, případně statutárního orgánu a správce konkurzní podstaty, až po trojúhelník: statutární orgán - likvidátor - správce konkurzní podstaty. Například tam, kde byl likvidátor jmenován statutárním orgánem, zůstává statutární orgán velmi často de facto řídicím orgánem společnos-

ti, kterému likvidátor skládá účty. Jiná situace bývá, pokud likvidátora jmenuje orgán dohledu, například Česká národní banka nebo soud. Vztah tohoto tzv. „nuceného“ likvidátora a statutárního orgánu nemusí být příliš přátelský a auditor musí řešit, kdo je pro něj za společnost partnerem.

Povinnosti likvidátora

Podle § 72 ObchZ likvidátor činí jménem společnosti jen úkony směřující k likvidaci společnosti. Zejména plní závazky, uplatňuje pohledávky, přijímá plnění, zastupuje společnost před soudy a jinými orgány, uzavírá směry a dohody a vykonává práva společnosti. Nové smlouvy může uzavírat jen v souvislosti s ukončením nevyřízených obchodů, nebo je-li to potřebné, k zachování hodnoty majetku společnosti nebo k jeho využití, nejedná-li se o pokračování v provozu podniku. Někdy ale může být těžké posoudit, kdy se jedná o úkony směřující k likvidaci a kdy ne. Není primární úlohou auditora posuzovat správnost počinání likvidátora, avšak pokud by hrozilo, že v důsledku jeho počinání budou některé právní úkony považovány za protiprávní a tedy neplatné, a společnost bude hrozit škoda značného rozsahu, která by mohla vést k předlužení společnosti, pak auditor musí nějakou adekvátní reakci zvažovat. Významnou povinností likvidátora uvedenou v § 72 ObchZ je podat při zjištěném předlužení společnosti bez zbytečného odkladu návrh na prohlášení konkurzu.

Mezi další povinnosti likvidátora při vstupu do likvidace náleží:

- oznámit vstup společnosti do likvidace všem známým věřitelům,
- dvakrát za sebou (nejméně po dvou týdnech) zveřejnit rozhodnutí o zrušení společnosti s výzvou pro věřitele k přihlášení pohledávek ve lhůtě, která nesmí být kratší než tři měsíce,
- sestavit zahajovací likvidační rozvalu a soupis jmění,
- zaslat soupis jmění každému společníku a věřiteli, kteří o to požádají,
- zajistit sestavení účetní závěrky ke dni předcházejícímu den vstupu do

likvidace, pokud tuto povinnost nesplnil statutární orgán.

Ukončení likvidace

Po provedení likvidace majetku sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení čistého majetkového zůstatku (likvidační zůstatek) a předloží ji k projednání společníkům. Ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku sestaví likvidátor účetní závěrku. Neschválení návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebrání výmazu společnosti z obchodního rejstříku. Likvidátor nesmí poskytnout společníkům plnění z důvodu práva na podíl na likvidačním zůstatku před vyplacením všech známých věřitelů, a to ani formou zálohy. Zůstává-li sporná nebo nesplatná pohledávka, lze rozdělit likvidační zůstatek, jen byla-li věřiteli poskytnuta odpovídající jistota. V § 75 ObchZ je rovněž upraven postup pro dokončení likvidace v případě zrušení konkurzu po splnění rozvrhového usnesení nebo po zrušení konkurzu pro nedostatek majetku úpadce k úhradě nákladů konkurzu nebo zamítnutí návrhu na prohlášení konkurzu pro nedostatek majetku. Podle tohoto ustanovení likvidátor zpeněží zbývající majetek společnosti, uhradí náklady likvidace, mzdové nároky zaměstnanců a poté uspokojí pohledávky věřitelů podle pořadí splatnosti. Není-li možné uspokojit pohledávky věřitelů v plné výši, uspokojí se pohledávky stejného pořadí poměrně. Ovšem případů, kdy po ukončení konkurzu zůstane vůbec nějaký majetek, je zřídka málo. Obvykle je v rámci rozvrhového usnesení rozdělen veškerý majetek konkurzní podstaty, a na náklady likvidace a nějaké další uspokojování žádné prostředky nezůstanou. Podle výkladu některých konkurzních soudců náklady na archivaci nejsou náklady konkurzní podstaty, a po zrušení konkurzu likvidátorovi může zůstat povinnost archivovat dokumenty a zaplatit výmaz společnosti z obchodního rejstříku, aniž by na to měl nějaké prostředky.

Po rozdělení likvidačního zůstatku likvidátor sestaví seznam společníků, kterým byl vyplacen podíl na likvidačním zůstatku. Do 30 dnů po skončení

likvidace podá likvidátor návrh na výmaz společnosti z obchodního rejstříku, ke kterému přiloží potvrzení územně příslušného státního oblastního archivu, že s ním bylo projednáno zabezpečení archivu a dokumentů zánikající společnosti. Rejstříkové soudy obvykle vyžadují i zahajovací rozvalu ke dni vstupu do likvidace a účetní závěrku ke dni skončení likvidace, doklady o způsobu zveřejnění oznámení o likvidaci, seznam vyplacených společníků, případně další doklady dle vlastní úvahy.

Obnovení likvidace

Pokud se zjistí dosud neznámý majetek nebo se objeví potřeba jiných opatření, rozhodne soud na návrh státního orgánu, společníka, věřitele nebo dlužníka o obnovení likvidace a znovu jmenuje likvidátora. Je-li společnost již vymazána z obchodního rejstříku, rozhodne soud o zrušení výmazu společnosti a zapíše obnovenou společnost v likvidaci a osobu likvidátora.

Ke dni zápisu o obnovení likvidace sestaví likvidátor zahajovací rozvalu.

Audit v procesu likvidace

Možnost či záměr likvidace

Při auditu každé účetní závěrky auditor vždy zvažuje klíčovou otázku, zda podle ISA 570 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky – účetní jednotka může a je schopna pokračovat v činnosti. ISA 570 tuto povinnost ukládá auditorovi bez ohledu na to, zda rámeček účetního výkaznictví, ve kterém je účetní závěrka sestavována, tuto povinnost výslovně vyžaduje nebo nevyžaduje. Z pohledu účetní jednotky i auditora mohou nastat dvě základní situace: buď společnost začíná z vlastního rozhodnutí uvažovat o ukončení činnosti, nebo se blíží situace, kdy v důsledku vnějších událostí pravděpodobně bude muset ukončit činnost. Například pokud společnost byla založena za účelem, který se naplnil a její existence již dále není třeba, nebo společnost provádí jednu činnost, při které je závislá na držení licence, o kterou může přijít, nebo je závislá na jednom dodavateli či odběrateli, u kterého hrozí ukončení spolupráce.

Pokud nastane situace, kdy společnost uvažuje nebo musí uvažovat o ukončení činnosti, je povinna tuto informaci jako významnou uvést v příloze k účetní závěrce a pro sestavení zvolit přiměřené účetní metody, které jsou v příloze k účetní závěrce popsány. V rámci IFRS tuto povinnost ukládá IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, přičemž za předvídatelnou budoucnost se považuje období nejméně 12 měsíců od data účetní závěrky. V českých předpisech zákon o účetnictví (dále jen ZÚ) v § 19 odst. 5 ukládá uvést v účetní závěrce informace o podmínkách či situacích, i nejistých či podmíněných, jejichž důsledky mění významným způsobem pohled na finanční situaci jednotky. Odstavec 6 říká, že informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá. Situace, kdy účetní jednotka uvažuje o ukončení činnosti v „dohledné“ době, tyto podmínky jistě naplňuje. O „dohledné“ budoucnosti hovoří § 7 odst. 3 ZÚ, a lze asi mít za to, že dohledná doba je nejméně následující účetní období, stejně jako je to v mezinárodních účetních standardech. Stejně jako v mezinárodních účetních standardech zákon o účetnictví v § 7 odst. 3 ukládá v případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že nebude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti, že je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím a o použitém způsobu podat informaci v příloze k účetní závěrce.



Kromě ISA 570 auditor vezme v úvahu i ISA 560 – Události po datu účetní závěrky, tzn. pokud situace vedoucí k domněnce, že společnost bude ukončovat v dohledné budoucnosti svou činnost, nastane až po rozvahovém dni, avšak před vydáním zprávy auditora, by tato informace měla být uvedena v příloze k účetní závěrce. V mezinárodních účetních standardech se postupuje podle IAS 10 – Události po rozvahovém dni. Podle tohoto standardu se rozhodnutí o ukončení činnosti provedené po rozvahovém dni považuje za událost vyžadující úpravu účetních výkazů, nikoliv pouze informaci v příloze k účetní závěrce. Stejný postup lze použít i podle českých účetních předpisů, i když to nikde výslovně upraveno není. Vyplývá to z logiky věci. Ve vyjmenovaných situacích auditor zpravidla přistoupí k modifikaci auditorského výroku podle ISA 701, a to buď výrok s odstavcem zdůrazňujícím významnou skutečnost uvedenou v příloze k účetní závěrce (společnost sestavila účetní závěrku správně, v příloze uvedla informaci o předpokládaném ukončení činnosti), nebo podle okolností jako výrok s výhradou, případně i záporný výrok podle ISA 560, pokud účetní závěrka informací o možnosti či záměru ukončit činnost neobsahuje nebo při sestavení účetní závěrky nebyly použity účetní metody odpovídajícím způsobem.

Účetní závěrka ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace

V této situaci je již rozhodnuto o zrušení společnosti a předpoklad nepřetržitého trvání společnosti zjevně neplatí. Pokud účetní jednotka vykazuje podle mezinárodních účetních standardů, je povinna postupovat podle IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IFRS 5 – Stálá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. Standard IFRS 5 mimo jiné ukládá ocenit aktiva určená k prodeji v nižší z účetních hodnot a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej, dále tato aktiva a skupiny aktiv nejsou odepisovány a vykazují se na samostatném řádku rozvahy.

Podle českých účetních předpisů lze postupovat do jisté míry obdobně, což již uvedený § 7 odst. 3 ZÚ to umožňuje.

Další podrobnosti ohledně účtování při zahájení a v průběhu likvidace jsou obsaženy v Českém účetním standardu 021 pro podnikatele (dále jen ČÚS 021), zejména povinnost rozpuštění přechodných účtů aktiv a pasiv (rezervy, opravné položky, dohadné účty, časové rozlišení), které prokazatelně nebudou zúčtovány v průběhu likvidace, a postup při sestavení zahajovací rozvahy. Obdobně zákon o dani z příjmu (dále jen ZDP) v § 23 odst. 8 ukládá výsledek hospodaření za období předcházející dni zahájení likvidace upravit o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, výnosů příštích období, výdajů příštích období, příjmů příštích období a nákladů příštích období, které nebudou prokazatelně zúčtovány v období likvidace, a dále umožňuje provést daňový odpis majetku ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

Výrok auditora

Auditor opět postupuje podle ISA 570 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, tj. vzhledem k tomu, že v tomto okamžiku již předpoklad nepřetržitého trvání zjevně není naplněn, auditor ověří, zda pro sestavení účetní závěrky byly použity odpovídající účetní metody a zda jsou popsány v příloze k účetní závěrce a podle okolností volí výrok se zdůrazněním významné skutečnosti nebo, pokud použité metody nepovažuje za správné, výrok s výhradou, nebo v krajním případě záporný výrok.

Tady je namístě upozornit na nedostatek stávajícího znění zákona o auditorech, který v § 14 odst. 6 ukládá projednat zprávu auditora se statutárním i dozorčím orgánem společnosti a vůbec nezmiňuje likvidátora nebo správce konkurzní podstaty. Z principu opatrnosti nelze než doporučit, aby zpráva byla projednána se všemi orgány společnosti.

Průběh likvidace

Ke dni vstupu do likvidace sestaví likvidátor zahajovací rozvalu. Úvahy o tom, zda je povinný audit zahajovací rozvahy, pokud má společnost povinný audit účetních závěrek, se mohou lišit, avšak zákon o účetnictví v § 20 ukládá povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, nikoliv jiných výkazů společ-

nosti. Nicméně jsou společnosti, které si zahajovací rozvalu ke dni vstupu do likvidace auditovat nechají. V takovém případě je patrně nejlepším řešením, když auditor postupuje přiměřeně podle ISA 800 – Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely, a upraví zprávu auditora obdobným způsobem, jakým je podle tohoto standardu upravena zpráva auditora o části účetní závěrky. V průběhu likvidace se účetní závěrka sestavuje každoročně k poslednímu dni účetního období, stejně tak se každoročně podává daňové příznání, podle § 40 odst. 9 zák. č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků.

Ukončení likvidace

Podle ČÚS 021 se ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku sestaví účetní závěrka včetně vykázání závazku ve výši splatné daňové povinnosti. Toto znění je zcela v souladu s § 75 odst. 1 ObchZ. Podle ČÚS 021 se následující den otevřou účty a proúčtuje vypořádání daně a vyplacení podílů společníkům. Pokud nejsou dodatečné výsledkové operace, není nutno sestavovat účetní závěrku ke dni podání návrhu na výmaz z obchodního rejstříku. Ale pozor, zde je nesoulad se zákonem o účetnictví, který v § 17 odst. 2a nařizuje uzavírat účetní knihy ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, zatímco podle § 4 odst. 1 ZÚ je den zániku povinnosti vést účetnictví totožný s dnem zániku společnosti, což - když odskočíme do obchodního zákoníku je podle § 68 odst. 1 ObchZ den výmazu z obchodního rejstříku.

Trochu nejasně se k účetní závěrce staví zákon č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, který v již uvedeném § 40 odst. 9 říká, že ke dni ukončení činnosti provede daňový subjekt účetní uzávěrku (jde zřejmě o den předcházející dni vstupu do likvidace) a nejpozději do konce následujícího měsíce podá daňové příznání. Po skončení likvidace je likvidátor povinen podat do konce následujícího měsíce příznání za uplynulou část zdaňovacího období.

Ing. Marie Kučerová

Deloitte Audit

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

Znalecký ústav TACOMA

- Oceňování pro účely IFRS
- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Antimonopol a regulace
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvency

Váš silný partner v oceňování

Váš kontakt: **Marta Rosová** | Tel.: +420 226 219 000 | E-mail: marta.rosova@tacoma.cz

www.tacoma.cz

Účetní závěrka podle IFRS od roku 2009



Dne 6. září 2007 přijala Rada pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IASB) novelu IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*. Novelizovaná verze tohoto standardu vstoupí v účinnost 1. ledna 2009. Zmíněná novela byla poměrně zásadní a rozhodně se dotkne všech českých společností, které vykazují podle IFRS.

V tomto příspěvku reagujeme na požadavky čtenářů, kteří se již připravují na uvedené změny a mají v některých oblastech stále určité nejasnosti.

Součásti účetní závěrky

Novelizovaný IAS 1 přinesl změny v požadavcích na tzv. úplnou sadu účetní závěrky (na součásti účetní závěrky). Úplná sada účetní závěrky podle IAS 1 platného **do konce roku 2008** obsahuje tyto součásti:

- (1) rozvahu;
- (2) výsledovku (výkaz zisku a ztráty);
- (3) výkaz zahrnující buď:
 - všechny změny ve vlastním kapitálu nebo

- změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a distribuce vlastníkům;

- (4) výkaz peněžních toků;
- (5) účetní politiky a vysvětlující přílohu.

Úplná sada účetní závěrky podle IAS 1 platného **od roku 2009** obsahuje tyto součásti:

- (1) výkaz o finanční situaci ke konci období;
- (2) výkaz o úplném výsledku za období;
- (3) výkaz změn vlastního kapitálu za období;
- (4) výkaz o peněžních tocích za období;
- (5) přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky; a
- (6) výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní politiky retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky.

Změny, k nimž dojde v rámci novelizované verze, shrneme do srovnávací tabulky.

Srovnávací tabulka: součásti účetní závěrky

IAS 1 do roku 2008	IAS 1 od roku 2009
Rozvaha (Balance Sheet)	Přejmenována ve všech standardech na Výkaz o finanční situaci (Statement of Financial Position). IFRS však nezakazují používání jiného názvu (například názvu Rozvaha), pokud je jeho význam jasný.
Výsledovka (Income Statement)	Nahrazena Výkazem o úplném výsledku (Statement of Comprehensive Income). Tento výkaz lze prezentovat buď jako jeden výkaz nebo jako dva výkazy. Pokud je prezentován jako jeden výkaz (plná verze výkazu), jedná se o celou původní výsledovku, která je v rámci stejného výkazu doplněna informací o tzv. ostatním úplném výsledku (Other Comprehensive Income ¹). Pokud společnost prezentuje dva výkazy, zveřejní samostatnou výsledovku (Separate Income Statement) a odděleně Výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi. Ve zkrácené verzi se již nerozepisují podrobně jednotlivé složky výsledku ze samostatné výsledovky; uvede se pouze jedním číslem výsledek a pod ním se poskytnou informace o položkách ostatního úplného výsledku ² .
Výkaz změn vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity). Do konce r. 2008 má společnost možnost volby sestavit tento výkaz buď: 1. jako výkaz zahrnující všechny změny ve vlastním kapitálu nebo 2. jako výkaz obsahující pouze změny, které nevyplývají z transakcí s vlastníky. Druhá verze výkazu se nazývá Výkaz rozpoznávaných výnosů a nákladů (Statement of Recognized Income and Expenses) a obsahově se jedná o Výkaz o úplném výsledku ve zkrácené verzi.	Výkaz změn vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity). Společnost nemá po novele IAS 1 možnost volby v obsahu výkazu.
Výkaz peněžních toků (Cash Flow Statement)	Výkaz o peněžních tocích (Statement of Cash Flows). U tohoto výkazu došlo k drobné změně anglického názvu.
Příloha	Příloha
–	Výkaz o finanční situaci (Rozvaha) k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní politiku retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky ³ .

¹ O ostatním úplném výsledku je blíže pojednáno dále v tomto příspěvku.

² Technickým problémem nové verze IAS 1 je, že nazývá stejným názvem plnou i zkrácenou verzi výkazu. Obě verze se v textu standardu jmenují Statement of Comprehensive Income.

³ Zde se jedná například o situaci, kdy společnost opravovala chyby nebo změnila svou účetní politiku. Tyto zásahy řeší IAS 8 *Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*. Pro opravy chyb a změny v účetních politikách vyžaduje IAS 8 přepočty výkazů za minulá období, tj. retrospektivní přístup.

Pokud pomineme nepovinné změny v pojmosloví (v názevech některých výkazů), vyplývá z tabulky, že k hlavním změnám došlo v oblasti výsledovky a její interakci s výkazem změn vlastního kapitálu. Tyto změny vysvětlíme v následujícím textu.

Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku)

Koncepční rámec IFRS definuje prvky rozvahy a prvky výsledovky. Po přijetí novely IAS 1 je však nutno konstatovat, že definice uvedené v *Koncepčním rámci* pro prvky výsledovky naprosto neodpovídají dikci novelizované verze IAS 1. Tím *Koncepční rámec* netvoří teoretická východiska pro ostatní standardy.

Koncepční rámec uvádí jako prvky výsledovky výnosy (Income) a náklady (Expenses), které definuje takto:

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Náklady (Expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.

Novela IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* přinesla v souvislosti s výsledovkou zavedení tzv. úplného výsledku (Comprehensive Income), s nímž pracují US GAAP již od vydání amerického standardu SFAS 130 (v červnu roku 1997). Aby bylo možné vysvětlit podstatu úplného výsledku, je nutno nejprve definovat jeho jednotlivé složky a související pojmosloví.

Vzhledem k tomu, že *Koncepční rámec* potřebné definice neobsahuje, uvedeme nyní definice součástí úplného výsledku obsažené v US GAAP (SFAC 6.78 – 89):

Výnosy (Revenues) – zvýšení nebo jiné zlepšení aktiv společnosti nebo vypořádání jejich závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti.

Náklady (Expenses) – snížení nebo jiné spotřebování aktiv nebo vznik závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo provádění jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti.

Zisky (Gains) – zvýšení vlastního kapitálu (čistých aktiv) z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z příjmů nebo investic ze strany vlastníků.

Ztráty (Losses) – snížení vlastního kapitálu (čistých aktiv) z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z výdajů nebo výplat vlastníků.

Kategorie income (definovaná v *Koncepčním rámci* IFRS) zahrnuje pojem revenues a pojem gains. Kategorie expenses (v širším pojetí) zahrnuje jednak expenses (v užším pojetí), jednak losses. Shrňme, že:

Revenues a expenses (v užším pojetí):

- jsou výsledkem výdělkového procesu společnosti,
- vyplývají z hlavní činnosti společnosti a
- vykazují se hrubé (nekompenzují se).

Gains a losses:

- jsou výsledkem vedlejších činností společnosti,
- jsou mimo kontrolu společnosti a
- vykazují se čisté (kompenzují se).

Typickými příklady gains a losses jsou **dopady přecenění** majetku nebo závazků (jak směrem nahoru, tak směrem dolů), oblast **kursových rozdílů** (vyplývajících z rozdílů v průběhu účetního období, z nerealizovaných kursových rozdílů při uzavěrci a z přepočtů závěrky na jinou měnu), výsledky z prodeje **dlouhodobého majetku a cenných papírů** (pokud se nejedná o hlavní činnost společnosti) a dopady různých přírodních a jiných **katastrof** na společnost.

Gains a losses lze dále členit podle toho, zda se vykazují **výsledkově nebo rozvahově (ve vlastním kapitálu)**. Důvodem účtování některých položek gains a losses do vlastního kapitálu je většinou snaha tvůrců standardů o zmírnění volatility vykázaného výsledku.

Rozvahové účtování gains a losses se v IFRS týká:

- Situace, kdy společnost zvolí tzv. **model přecenění** v rámci IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*. V tom případě účtuje přecenění směrem nahoru (včetně související odložené daně) do tzv. fondu z přecenění.⁴
- Situace, kdy společnost používá tzv. **pásmový (koridorový) přístup** při vykazování aktuárských (pojistně matematických) zisků nebo ztrát u plánů definovaných požitků v rámci IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.
- **Převodů účetní závěrky z funkční měny na jinou měnu** podle IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*.
- Situace, kdy společnost **přeceňuje realizovatelná finanční aktiva** (Available for Sale) podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
- Využívání **metody zajištění peněžních toků** podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

Chápání položek gains a losses, které se účtují do vlastního kapitálu, bylo vždy předmětem rozsáhlých diskusí. Vysvětlíme podstatu těchto diskusí na příkladu:

PŘÍKLAD

Společnost koupí v prvním období dva cenné papíry po 100. Jeden z nich zařadí do skupiny cenných papírů přeceňovaných výsledkově, druhý do skupiny realizovatelných cenných papírů (Available for Sale). Předpokládejme, že

⁴ Přesný název tohoto fondu je Revaluation Surplus (Přírůstek z přecenění).

k datu rozvahy je cena každého z cenných papírů 110. Rozvaha společnosti by tedy měla tvar⁵:

Rozvaha společnosti			
Peníze	-200	Výsledek	10
Cenné papíry	220	Fond z přecenění	10

Položme si nyní otázku, jaký je vlastně celkový výsledek společnosti za příslušné období. Odpověď v tomto případě nemusí být zcela jednoznačná.

- (1) První možnou odpovědí je: výsledek je 10, protože to je částka uvedená ve výsledovce.
- (2) Druhou možností je začít uvažovat, proč vlastně je zisk (gain) z přecenění realizovatelného cenného papíru (Available for Sale) uveden ve fondu z přecenění a nikoliv také ve výsledovce. Odpovědí na tuto otázku je, že se jedná o rozhodnutí tvůrců standardů (FASB, IASB), kteří chtěli tímto řešením:
 - snížit volatilitu výsledku uvedeného ve výsledovce a zároveň
 - informovat uživatele, že pokud by příslušný cenný papír byl okamžitě prodán, dosáhla by společnost zisku z prodeje v částce 10.

V rámci **druhé úvahy** by se tedy celkový výsledek skládal:

- Ze zisku z přecenění cenného papíru přeceňovaného výsledkově (10).
- Ze zisku z přecenění realizovatelného cenného papíru (Available for Sale) (10).

Celkový – **úplný výsledek (Comprehensive Income) společnosti by tedy byl 20.**

Předpokládejme dále, že v dalším období (například v rámci následné mezitímní závěrky) by fair value cenného papíru přeceňovaného výsledkově byla 107 a fair value realizovatelného cenného papíru (available for sale) byla 104. Rozvaha společnosti by měla tento tvar:

Rozvaha společnosti			
Peníze	-200	Výsledek _{min}	10
Cenné papíry	211	Výsledek	-3
		Fond z přecenění	4

Úplný výsledek by se v tomto období skládal:

- Ze ztráty z přecenění cenného papíru přeceňovaného výsledkově (-3).
- Ze ztráty z přecenění realizovatelného cenného papíru (Available for Sale) (-6).

Úplný výsledek (Comprehensive Income) společnosti by tedy ve druhém období byl -9.

Jak vyplývá z předchozího příkladu, někteří uživatelé účetní závěrky považují rozvahově účtované zisky nebo ztráty za legitimní součást ukazatele finanční výkonnosti společnosti. Z tohoto přístupu vznikl požadavek šířeji chápaného ukazatele finanční výkonnosti – kromě výsledku uváděného ve výsledovce uvažovat také zisky a ztráty, které se v daném období účtovaly rozvahově. Tento požadavek byl nejprve splněn v US GAAP (v roce 1997 – vydáním stan-

dardu SFAS 130) zavedením kategorie úplného výsledku (Comprehensive Income). S účinností od roku 2009 zavedly a definovaly tuto kategorii i IFRS.

V novelizované verzi IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* je Úplný výsledek definován⁶:

Úplný výsledek celkem je změna ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.

Úplný výsledek se skládá z **výsledku** a tzv. **ostatního úplného výsledku**.

Výsledek jsou celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku.

Ostatní úplný výsledek obsahuje položky výnosů a nákladů (včetně reklasifikačních úprav), které nejsou vykazovány výsledkově.

Součástí ostatního úplného výsledku jsou:

- změny ve fondu z přecenění (viz IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva*);
- aktuárské zisky a ztráty z plánů definovaných požitků vykazované podle standardu IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*;
- zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování (viz IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*);
- zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv (viz IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*);
- efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků (viz IAS 39).

Ostatní úplný výsledek je tedy tvořen zisky (gains) a ztrátami (losses), které byly v příslušném období účtovány rozvahově – do fondů ve vlastním kapitálu. V předcházejícím textu jsme vysvětlili problematiku úplného výsledku na oblasti realizovaných cenných papírů (tj. na bodu (d) výše uvedeného seznamu součástí ostatního úplného výsledku). V dalším textu vysvětlíme ostatní položky vlastního kapitálu, jejichž změny za období tvoří ostatní úplný výsledek. S některými z nich se může společnost v českém prostředí setkávat běžně, s jinými spíše výjimečně.

Fond z přecenění majetku. Podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* a IAS 38 *Nehmotná aktiva* existuje pro společnost možnost volby v souvislosti s oceňováním tohoto majetku. Mohou volit mezi tzv. cost modelem (modelem pořizovací ceny) a tzv. revaluation modelem (modelem přecenění). Principem modelu přecenění je, že pohyb ceny majetku směrem nahoru je účtován rozvahově – do fondu z přecenění. Tento fond proto bývá v IFRS nazýván revaluation surplus (přírůstek z přecenění).

Aktuárské zisky (ztráty) z definovaných plánů penzijních požitků. Tato položka se týká společností, které účtují o tzv. podnikových penzích podle IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*. Tento standard povoluje, aby společnost při účtování závazků z plánů penzijních požitků používala tzv. pás-

⁵ V příkladu prozatím abstrahujeme od daňových dopadů.

⁶ IAS 1.7

mový (koridorový) přístup, který spočívá v tom, že se některé aktuáriské zisky nebo ztráty nevykazují výsledkově, nýbrž rozvahově.

Kursově rozdíly z přepočtu závěrek zahraničních jednotek na cizí měnu (fond z kursových rozdílů). Tato položka vzniká z přepočtu účetní závěrky z tzv. funkční měny na jakoukoli jinou měnu. Detailní popis metody přepočtu uvádí IAS 21 *Dopady změn měnových kursů*. Pokud společnost přepočítává závěrku z funkční měny na jinou měnu (například pro potřeby konsolidace), používá pro položky účetních výkazů různé měnové kursy (aktuální kurs, historický kurs, průměrný kurs za období). V důsledku přepočtu výkazů různými kursy vzniká v jednotlivých účetních obdobích kursový rozdíl, který se kumuluje ve fondu z kursových rozdílů ve vlastním kapitálu.

Fond ze zajištění peněžních toků. Tento fond se týká společností, které praktikují tzv. zajišťovací účetnictví podle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Smyslem zajišťovacího účetnictví je zabránit výkyvům hospodářského výsledku v situaci, kdy tyto výkyvy ekonomicky neexistují, avšak z důvodu existujících účetních pravidel by musely být vykázány.

Podle IFRS existují tři metody zajišťovacího účetnictví:

- (1) Zajištění reálné hodnoty
- (2) Zajištění peněžních toků
- (3) Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce

V případě zajištění peněžních toků nastává situace, kdy zajišťovaná položka ovlivní výsledek až v budoucnu, zatímco povinné přeceňování zajišťovacího derivátu by mohlo výsledek ovlivnit okamžitě a tím způsobit ekonomicky neexistující výkyv. Proto se v případě používání této metody nepřeceňuje zajišťovací derivát výsledkově, ale rozvahově – do fondu ze zajištění peněžních toků. V okamžiku, kdy zajišťovaná položka ovlivní výsledek, je tento fond zúčtován výsledkově.

Úplný výsledek před novelou IAS 1

Nutno dodat, že informace o úplném výsledku je v účetní závěrce podle IFRS obsažena již v současné době, tj. před novelou IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*. Je uvedena ve výkazu změn vlastního kapitálu jako součet výsledku za období a změn ve fondech, do kterých se účtují rozvahové gains a losses. Do konce roku 2008 má společnost při sestavování výkazu změn ve vlastním kapitálu možnost volby

mezi dvěma variantami. Požadavkem IAS 1 je prezentovat výkaz zahrnující buď:

- (a) všechny změny ve vlastním kapitálu; nebo
- (b) změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky.

Druhá varianta je v IAS 1 účinném do konce roku 2008 označována jako Výkaz rozpoznávaných výnosů a nákladů (Statement of Recognized Income and Expenses) a obsoletně se jedná přímo o Výkaz o úplném výsledku (Statement of Comprehensive Income) ve zkráceném rozsahu. Pokud tedy společnost před novelou IAS 1 zvolí prezentaci Výkazu změn vlastního kapitálu, který zahrnuje všechny změny ve vlastním kapitálu, jsou informace prezentovány takto (použité číselné hodnoty jsou převzaty z předchozího příkladu):

Skupina XYZ – Výsledovka za období končící ...

	Období 2	Období 1
Tržby		
Náklady na prodeje		
Hrubá marže		
.....		
Finanční výnosy / náklady	-3	10
.....		
ZISK (+)/ZTRÁTA(-) ZA OBDOBÍ	-3	10

	Základní kapitál	Ostatní fondy	Přecenění realizovatelných cenových papírů	Nerozdělené zisky	Celkem
Stav k počátku období 1	x	x	x	x	x
Změny ve vlastním kapitálu za období 1					
Realizovatelné investice:					
Zisky (gains) z přecenění účtované přímo do kapitálu			10		10
Čistý zisk vykázáný přímo v kapitálu			10		10
Zisk za období				10	10
Celkové vykázané výnosy a náklady za období			10	10	20
Stav ke konci období 1	x	x	x	x	x
Změny ve vlastním kapitálu za období 2					
Realizovatelné investice:					
Ztráty (losses) z přecenění účtované přímo do kapitálu			-6		-6
Ztráta vykázána přímo v kapitálu			-6		-6
Ztráta za období				-3	-3
Celkové vykázané výnosy a náklady za období			-6	-3	-9
Stav ke konci období 2	x	x	-x	x	x

Toto je úplný výsledek za jednotlivá období

Pokud společnost před novelou IAS 1 zvolí prezentaci Výkazu změn vlastního kapitálu, který zahrnuje pouze tzv. ne-vlastnické změny ve vlastním kapitálu, sestavuje již v této době Výkaz o úplném výsledku, s tím, že výkaz do konce roku 2008 vystupuje v IFRS pod názvem Výkaz rozpoznávaných výnosů a nákladů (Statement of Recognized Income and Expenses). V našem případě má výkaz tuto podobu⁷:

Skupina XYZ – Výkaz rozpoznávaných výnosů a nákladů za rok končící ...

(v tisících měnových jednotek)

	Období 2	Období 1
Realizovatelné investice:		
Zisky (+) / ztráty (-) z přecenění účtované do kapitálu	-6	10
Čistý zisk (+) / ztráta (-) vykázané přímo v kapitálu	-6	10
Zisk (+) / ztráta (-) za období	-3	10
Celkové vykázané výnosy a náklady za období	-9	20

Nová úprava

Po novele IAS 1 se úplný výsledek zveřejňuje buď:

- v jednom výkazu o úplném výsledku (tj. výsledovce rozšířené o položky ostatního úplného výsledku), nebo
- ve dvou výkazech: ve výkazu obsahujícím komponenty výsledku (samostatná výsledovka) a v druhém výkazu, který začíná výsledkem, a který obsahuje komponenty ostatního úplného výsledku (výkaz o úplném výsledku).

PŘÍKLAD:

Pokud bychom aplikovali požadavky novelizovaného IAS 1 na příklad uvedený v předcházejícím textu, měla by společnost možnost volby mezi těmito možnostmi:

Možnost 1:

Skupina XYZ – Výkaz o úplném výsledku za období končící ...

(prezentovaný v jednom výkazu)

	Období 2	Období 1
Tržby		
Náklady na prodeje		
Hrubá marže		
.....		
Finanční výnosy / náklady	-3	10
.....		
ZISK ZA OBDOBÍ	-3	10
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva	-6	10
.....		
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění	-6	10
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	-9	20

Možnost 2:

Skupina XYZ – Samostatná výsledovka za období končící ...

	Období 2	Období 1
Tržby		
Náklady na prodeje		
Hrubá marže		
.....		
Finanční výnosy / náklady	-3	10
.....		
ZISK (+) / ZTRÁTA (-) ZA OBDOBÍ	-3	10

Skupina XYZ – Výkaz o úplném výsledku za období končící ...

	Období 2	Období 1
ZISK (+) / ZTRÁTA (-) ZA OBDOBÍ	-3	10
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva	-6	10
.....		
Ostatní úplný výsledek za období, po zdanění	-6	10
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	-9	20

Reklasifikační úpravy

Společnost musí zveřejnit veškeré reklasifikační úpravy vztahující se k jednotlivým položkám ostatního úplného výsledku. Reklasifikační úpravy jsou IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* definovány takto:

Reklasifikační úpravy jsou částky reklasifikované do výsledku běžného období, které byly v běžném období nebo v minulých obdobích vykazovány jako ostatní úplný výsledek.

Reklasifikační úpravy se zveřejňují buď přímo **ve výkazu o úplném výsledku** nebo **v příloze**.

Vysvětleme podstatu reklasifikačních úprav na příkladu⁸:

PŘÍKLAD:

Předpokládejme, že společnost v období 1 nakoupí dva cenné papíry po 100, které zařadí do skupiny realizovatelných cenných papírů (Available for Sale). K datu rozvahy období 1 byla reálná hodnota cenných papírů:

Cenný papír	Pořizovací cena	Reálná hodnota	Nerealizovaný zisk
A	100	130	30
B	100	150	50
Celkem	200	280	80

Rozvaha společnosti by ke konci období 1 měla tento tvar:

Rozvaha společnosti			
Peníze	-200	Výsledek	0
Cenné papíry	280	Fond z přecenění	80

K datu rozvahy období 1 tedy společnost vykazuje Ostatní úplný výsledek (ve fondu z přecenění cenných papírů) ve výši 80.

⁷ Změny vlastního kapitálu týkající se transakcí s vlastníky se v tomto případě uvádějí v příloze.

⁸ V příkladu je prozatím abstrahováno od daňových dopadů.

V průběhu období 2 společnost prodala cenný papír A za 140. Reálná hodnota cenného papíru B byla k datu rozvahy tohoto období 170.

Před prodejem cenného papíru A je nutno provést jeho přecenění (10) do fondu z přecenění. Po prodeji cenného papíru A je nutno zúčtovat výsledkově částku 40, která byla doposud vykázána ve fondu z přecenění.

Prodej cenného papíru je zaúčtován:

MD	Peníze	140
MD	Fond z přecenění	40
D	Cenný papír A	140
D	Zisk z prodeje cenného papíru	40

Zúčtování částky 40 se nazývá **reklasifikační úprava** a je nutno ji podle požadavků IAS 1 zveřejnit v příloze.

Rozvaha společnosti ke konci období 2 by měla tento tvar:

Rozvaha společnosti

Peníze	- 60	Výsledek	40
Cenné papíry	170	Fond z přecenění	70

Pokud by společnost prezentovala Výkaz o úplném výsledku v jednom výkazu a reklasifikační úpravy zveřejňovala v příloze, měl by Výkaz o úplném výsledku za období 2 tento tvar (šipkou je označena reklasifikační úprava):

Skupina XYZ – Výkaz o úplném výsledku za období končící ...

(prezentovaný v jednom výkazu)

	Období 2	Období 1
Tržby		
Náklady na prodeje		
Hrubá marže		
.....		
Zisk z prodeje cenného papíru	40	
.....		
ZISK ZA OBDOBÍ	40	0
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva	-10	80
.....		
Ostatní úplný výsledek za období	-10	80
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	30	80

V příloze za období 2 by pak společnost zveřejnila tento rozbor Ostatního úplného výsledku:

	Období 2 Celkem	Období 1 Celkem
Ostatní úplný výsledek:		
Realizovatelná finanční aktiva:		
Zisky vzniklé v průběhu roku	30	80
Minus: Reklasifikační úpravy (ztráty zahrnuté do výsledku)	-40	-10



V předcházejícím příkladu byla reklasifikační úprava vysvětlena na problematice zúčtování fondu z přecenění realizovatelného cenného papíru (Available for Sale). Kromě této oblasti mohou reklasifikační úpravy vznikat ještě v těchto situacích:

- Při vyřazení zahraniční jednotky mateřskou společností podle IAS 21, kdy je fond z kurzových rozdílů zúčtován výsledkově.
- V situaci, kdy zajišťovaná budoucí transakce ovlivní výsledek podle IAS 39, a fond ze zajištění peněžních toků je zúčtován výsledkově.

Naopak, **reklasifikační úpravy nevznikají**, pokud dochází k těmto pohybům ve fondech:

- Při změnách ve fondu (přírůstu) z přecenění pozemků, budov a zařízení podle IAS 16 a nehmotných aktiv podle IAS 38, protože tento fond je podle příslušných standardů zúčtován proti nerozděleným ziskům (tedy nikoli výsledkově).
- Při změnách ve fondu z aktuárských zisků a ztrát z definovaných plánů penzijních požitků, které se účtují do nerozdělených zisků v období, kdy je účtována příslušná změna ve fondu.

Daňové dopady

Společnost musí podle IAS 1 zveřejnit daňové dopady vztahující se k jednotlivým komponentám ostatního úplného výsledku. Tento požadavek se týká nejčastěji odložené daně podle IAS 12 *Daně ze zisku*. Podle IAS 12 platí pravidlo, že pokud odložená daň souvisí s výsledkovou operací, účtuje se výsledkově; pokud však odložená daň souvisí s operací, která se účtuje rozvahově (do fondu ve vlastním kapitálu), účtuje se rozvahově. Odložená daň vzniklá nebo zúčtovaná v příslušném období je tudíž součástí ostatního úplného výsledku.

Problematiku vysvětlíme opět na příkladu.

PŘÍKLAD

Předpokládejme, že společnost v období 1 koupí pozemek za 1 000 a realizovatelný cenný papír (Available for Sale) za 500. Společnost používá pro pozemek model přecenění. K datu rozvahy byly tržní ceny pozemku a cenného papíru:

Majetek	Pořizovací cena	Reálná hodnota	Nerealizovaný zisk
Pozemek	1 000	1 200	200
Cenný papír	500	600	100
Celkem	1 500	1 800	300

Předpokládejme dále, že daňová sazba činí 20 %.

Pokud bychom v rozvaze (pro názornost) uvedli odděleně jednotlivé fondy z přecenění, měla by ke konci období 1 tento tvar:

Rozvaha společnosti			
Peníze	-1 500	Výsledek	0
Cenný papír	600	Fond z přecenění CP	80
Pozemek	1 200	Fond z přecenění pozemku	160
		Odložený daňový závazek	60

Vysvětlivky:

- (1) Fond z přecenění cenného papíru (80) = přecenění 100 minus odložená daň 20.
- (2) Fond z přecenění pozemku (160) = přecenění 200 minus odložená daň 40.
- (3) Odložený daňový závazek (60) = přecenění celkem 300 krát daňová sazba (20 %).

Ve výkazu o úplném výsledku může společnost prezentovat jednotlivé položky ostatního úplného výsledku buď:

- snížené o související daňový dopad, nebo
- před souvisejícím daňovým dopadem s jednou částkou, která zahrnuje celkovou částku daně ze zisku vztahující se k těmto komponentám.

Pokud by společnost prezentovala Výkaz o úplném výsledku v samostatném výkazu (výsledovka by byla prezentována odděleně), měla by tyto alternativní možnosti prezentace:

Varianta 1:

Skupina XYZ – Výkaz o úplném výsledku za období končící ...

(komponenty úplného výsledku snížené o daňový dopad)

	Období 1
VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ	0
Ostatní úplný výsledek:	
Realizovatelná finanční aktiva	80
Zisk z přecenění pozemku	160
Ostatní úplný výsledek za období	240
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	240

Varianta 2:

Skupina XYZ – Výkaz o úplném výsledku za období končící ...

(komponenty úplného výsledku před souvisejícím daňovým dopadem s jednou částkou obsahující celkovou daň)

	Období 1
VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ	0
Ostatní úplný výsledek:	
Realizovatelná finanční aktiva	100
Zisk z přecenění pozemku	200
Daň ze zisku vztahující se ke komponentám ostatního úplného výsledku	-60
Ostatní úplný výsledek za období	240
ÚPLNÝ VÝSLEDEK ZA OBDOBÍ CELKEM	240

V příloze pak musí společnost zveřejnit daňové dopady související s jednotlivými komponentami ostatního úplného výsledku:

Příloha

	Období 1		
	Částka před zdaněním	Daň	Částka po zdanění
Realizovatelná finanční aktiva	100	-20	80
Zisky z přecenění majetku	200	-40	160
Ostatní úplný výsledek	300	-60	240

Shrnutí

V září 2007 vydala IASB novelizovanou verzi IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*. Nová verze vstoupí v účinnost 1. ledna 2009. Změna zahrnuje zejména nepovinné změny názvů některých výkazů, změny v požadavcích na výkaz změn vlastního kapitálu a změny v prezentaci změn ve vlastním kapitálu, které nevyplývají z transakcí s vlastníky (zavedení úplného výsledku). Novelizovaná verze dává společností možnost volby při prezentaci úplného výsledku – buď v jednom výkazu nebo ve dvou výkazech. Hlavním cílem novely bylo dosáhnout většího souladu s americkým standardem SFAS 130 *Prezentace úplného výsledku* v rámci společného projektu IASB a FASB *Prezentace účetní závěrky*.

doc. Ing. Lenka Krupová, Ph.D.

katedra finančního účetnictví a auditingu,
Fakulta financí a účetnictví VŠE Praha