

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR	2
Ze zasedání Volební komise KA ČR	2
Aktuality ve vzdělávání	3
Ostřejší vítr nejen v kárné komisi	4
Kulatý stůl k návrhům Evropské komise na regulaci auditu	5
Novinky a záměry prezentované na semináři Národní účetní rady	8

TÉMA ČÍSLA – FORENZNÍ SLUŽBY

Jak podvádí „bílé límečky“? (Jimmy Helm, Maroš Holodňák)	10
Role soudního znalce a jeho postavení v rámci soudních řízení (Matěj Maršala)	12
Nebojme se forenzních interview (Jan Vučka)	14
Datová analýza ve forenzním šetření (Jaromír Jiroudek)	17
Alternativy k účetnictví při dokazování (Jiří Pelák)	19
Podvody v českých a slovenských firmách (Jana Skálová)	21
Rozhovor s Danielem Bicanem, výkonným ředitelem skupiny pro vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young	
Specifika forenzních služeb	22
Test: Co víte o forenzních službách?	24

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.....25

Z KOORDINAČNÍHO VÝBORU PRO DANĚ

Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011 (Otakar Machala, Radislav Tkáč, Jiří Nesrovnal)	26
---	----



e-příloha Auditor 5/2012

OBSAH

- Průzkum o výskytu podvodů v organizacích v České republice a na Slovensku za rok 2011

Toto číslo vyšlo **5. 6. 2012**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **11. 6. 2012**

Nový vůz za výhodnou cenu



Michal Štěpán

si na to, když jsem nedávno dokončoval revizi nové generace našeho hlavního dopravního prostředku – Příručky pro provádění auditu u podnikatelů.

Pamětníci si možná vybaví první generaci Příručky z roku 1995. Naše první vozidlo postavené podle západních zkušeností, ale upravené dle českých norem (standardů KA ČR). Připravené na jízdu v drsných podmínkách, velmi robustní a se spoustou vedlejší výbavy. Ale také dost velké, složité a zbytečně těžkopádné, pokud bylo potřeba projet bezproblémový terén rychle a přímočaře k cíli. Ale zvykli jsme si, fungoval a řada z nás s ním jezdila celých dlouhých deset let.

V roce 2005 přišla druhá generace Příručky. Vozidlo bylo přepracované podle nově přijatých norem (mezinárodních auditorských standardů). Přes řadu změn a vylepšení si ale přiznejme, že to byl spíše jen takový větší facelift. Konstrukce vozu zůstala stejná, jen se změnily materiály a provedení. Zvýšila se kvalita a bezpečnost, ale jinak auto nejezdilo o moc svižněji a ani náklady na provoz nebyly o moc lepší než v první generaci. Druhá generace vydržela sedm let.

V letošním roce konečně vyjede na silnici třetí generace Příručky. Stavěla se téměř rok a bude to zbrusu nové vozidlo. Z původního vozu si ponese

některé kousky karoserie, ale pod kapotou se bude skrývat zcela nový motor, podvozek i řízení. Pro zajímavost jen pár základních parametrů. Váha vozu (počet stránek) bude méně než poloviční. Počet karosářských dílů (formulářů) bude snížen zhruba o třetinu a druhou třetinu si bude možno pro jízdu v lehkém terénu odmontovat. Každý řidič (auditor) si bude moci sestavit svoji unikátní konfiguraci vozu (auditní programy) z dlouhé řady volitelné výbavy (příklady rizik a procedur). Vůz bude kompatibilní se skupinovou platformou (příručka IFAC) a bude mít plný počet pěti hvězdiček v testu bezpečnosti (soulad s klarifikovanými ISA).

Přijde vám to zatím poněkud tajemné? Však i automobilky schovávají své nové modely pod plachtou, aby je uvedly ve vhodný okamžik. A pak vás v něm nechají svézt, abyste sami posoudili, jak se vám líbí. Naše třetí generace Příručky bude oficiálně představena letos v létě. A od podzimu budou probíhat předváděcí jízdy, a to hned dvoudenní. Pokud vše dopadne dobře, bude příslušné školení nové Příručky financováno z grantu v rámci česko-švýcarského projektu. Během těchto školení se s novým vozem do detailu seznámíte a vyzkoušíte si, jak se ovládá v různých terénech a dopravních situacích.

Věřím, že nová generace Příručky vás osloví a do příští sezony budete vyrážet z vaší auditorské garáže se zbrusu novým vozem podle svých představ.

Michal Štěpán

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 15. května, zabýval jak běžnou agendou, tak i prvním návrhem změn vybraných vnitřních předpisů připravovaných pro listopadové jednání sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorů na vlastní žádost,
- novelu směrnice Zásady postupu při organizaci vzdělávacích akcí,
- návrh strategie KA ČR v oblasti malých a středních auditorských praxí,

- účast člena Výkonného výboru na panelové diskusi k reformám auditu pořádané ACCA v Praze.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrh strategie KA ČR,
- návrhy změn vybraných vnitřních předpisů KA ČR,
- vytvoření pracovní skupiny pro modifikaci Kárného řádu,
- kauzu týkající se porušení dočasného zákazu auditorské činnosti konkrétního auditora

a vzal na vědomí:

- analýzu žádostí asistentů auditora o osvobození od zkoušky dle absolvované VŠ,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- názory institucí a organizací na návrhy evropských směrnic,
- informace z kulatého stolu na téma „Návrhy EK k regulaci auditu“,

- materiál o připomínkách k návrhům předpisů,
- informace z oddělení metodiky týkající se odpovědí na metodické dotazy,
- zprávu o projednávání návrhu směrnice EU k účetnictví v Evropském parlamentu,
- materiál o analýze honorářů za školení před auditorskou zkouškou,
- studii o výskytu podvodů v organizacích v Česku a na Slovensku,
- informaci z jednání Volební komise,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- nabídku zahraničních služebních cest,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Ze zasedání Volební komise KA ČR

Volební komise provedla na svém třetím zasedání dne 3. května 2012 kontrolu návrhů kandidátů pro volby do Výkonného výboru Komory auditorů ČR a na auditora účetní závěrky. Volební komise (VK) konstatovala, že všechny návrhy byly doručeny ve stanoveném termínu, tj. do 30. dubna 2012, a obsahovaly požadované údaje. Jeden kandidát bude vyzván k nápravě zjištěných nedostatků ohledně povinností auditora vůči KA ČR.

Vzhledem k tomu, že do 30. dubna 2012 byl navržen pouze minimální počet 13 kandidátů potřebných do Výkonného výboru, usnesla se VK prodloužit (v souladu s volebním řádem § 3,

odst. 5) termín pro navrhování dalších kandidátů, a to do pátku 22. června 2012. Tato výzva je zveřejněna také na webových stránkách komory www.kacr.cz.

Vzhledem k významnému poklesu počtu náhradníků Dozorčí komise budou na žádost Výkonného výboru na letošním listopadovém sněmu KA ČR vyhlášeny volby náhradníků do Dozorčí komise. Navrhovat kandidáty je možné prostřednictvím formuláře *Návrh kandidáta na náhradníka do Dozorčí komise*, který je zveřejněn na webových stránkách komory.

Funkční období všech členů volených orgánů je maximálně čtyři roky. Funkční období náhradníků

je také maximálně 4 roky, nebo do dalších voleb. Záměrem nového zákona o auditorech bylo zajištění kontinuity v řízení KA ČR tím, že ve volbách je volena vždy pouze polovina členů Výkonného výboru a polovina zůstává. Proto podle přechodných ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. bylo v roce 2010 sedm členů Výkonného výboru s nejvyšším počtem obdržených hlasů zvoleno na 4 roky, zbývajících sedm členů na 2 roky. Od roku 2012 se již všichni kandidáti budou volit na čtyřleté funkční období a vždy po 2 letech dojde k poloviční obměně členů výkonného výboru.

Prezentace jednotlivých kandidátů bude uveřejněna v příloze časopisu Auditor č. 7.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise KA ČR

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů k 30. 4. 2012

Orgán	Počet navržených kandidátů	Potřebný minimální počet
Výkonný výbor	13	13 (7 + 6 náhradníků)
Auditor účetní závěrky	2	1

Aktuality ve vzdělávání

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí na druhé pololetí 2012.

Semináře zařazené do prioritního tématu

Jak jsme již dříve avizovali, i ve druhé polovině letošního roku pokračuje spolupráce Komory auditorů ČR v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce, který mimo jiné umožňuje financování vzdělávacích aktivit. Prostřednictvím tohoto projektu budou tentokrát zajišťovány a financovány dvoudenní semináře zařazené opět do prioritního tématu a věnované praktickému využití novelizované Příručky pro provádění auditu při vedení spisu auditora. Znovu upozorňujeme, že vzhledem k administrativní náročnosti a stanoveným podmínkám projektu budou termíny a ostatní organizační pokyny k těmto seminářům zveřejněny dodatečně (předpokládáme v průběhu srpna). Sledujte proto v případě zájmu aktuální informace průběžně zveřejňované na webových stránkách komory www.kacr.cz. Děkujeme za trpělivost a pochopení a věříme, že i přes tyto obtíže uvítáte možnost účastnit se těchto seminářů zdarma a oceníte vysokou profesionalitu a odbornost lektorského týmu z řad spolupracovníků komory. V této souvislosti upřesňujeme, že sice jde o zcela nový seminář, ale nejedná se o vyhlášení nového prioritního tématu. Absolvováním tohoto semináře lze splnit chybějící hodiny prioritního tématu „Klarifikované ISA“ vyhlášeného Výkonným výborem pro rok 2011 v rozsahu minimálně 14 hodin s termínem splnění do konce roku 2012.

Nabídka seminářů na 2. pololetí 2012

I přesto, že očekáváme zvýšený zájem zejména o výše uvedený seminář, rozhodli jsme se vrátit k tradici z předchozích let a do nabídky jsme zařadili vícetematické semináře (dvoudenní), které jsou svým obsahem zaměřené na problematiku přeměn obchodních společností, shrnutí novinek z oblasti daní a účetnictví a poznatky členů dozorčí komise z provedených kontrol kvality. Tyto semináře se budou konat v Praze, v Brně a v Ostravě ve čtyřech termínech.

Dalším dvoudenním seminářem jsou pak „Konsolidace podle IFRS a českých předpisů“, který povede lektorka Radka Loja.

Na základě pozitivních ohlasů a velkého zájmu ze strany auditorů jsou v nabídce opakovaně zařazeny semináře s Michalem Štěpánem na téma Výběry vzorků a s Petrem Čechem navazujeme na sérii seminářů věnovaných právní problematice obchodních společností.

Novinkou je naopak seminář zaměřený na Transferové ceny, z oblasti práva pak téma Novelty zákona o veřejných zakázkách.

V souladu se závěry a usnesením posledního sněmu KA ČR nabízíme auditorům za zvýhodněnou cenu účast na klubovém odpoledni, jehož tématem bude Trestněprávní odpovědnost právnických osob a zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Vzhledem ke změnám, které v příštím roce očekáváme, najdete v naší nabídce semináře zaměřené na aktuální daňovou problematiku (DPH, DPPO), které jsme připravili ve spolupráci s osvědčenými lektory.

Naši nabídku již tradičně uzavíráme v prosinci Účetní závěrkou pro podnikatele s lektorkou Hanou Březinovou.

Součástí přiložené nabídky jsou i **semináře určené především pro uchazeče o vykonání auditorské zkoušky**. Těchto školení se však mohou účastnit také auditoři a dle rozhodnutí Výkonného výboru bude nově účast na těchto seminářích **započítávána do hodin KPV**.

Kromě prezenčních seminářů máte možnost i nadále využít nabídky e-learningových kurzů. V rámci e-learningových kurzů je možné také splnit požadovaný rozsah prioritního tématu. Kompletní nabídku vzdělávacích akcí najdete také na webových stránkách komory, jejichž prostřednictvím je možné se na vybrané semináře přihlásit on-line.

Elektronická fakturace

Zároveň vás chceme informovat, že **od 1. července 2012** přechází Komora auditorů na systém **elektronického zasílání daňových dokladů**. Pokud neuvedete ve své objednávce účasti na vzdělávací akci jiný požadavek, nebudou vám již naše faktury zasílány v tištěné podobě poštou, ale pouze elektronicky na vámi zadanou e-mailovou adresu. Věříme, že tento způsob zasílání daňových dokladů přivítáte, vzhledem ke zrychlení doručování a zejména úspoře nákladů.

Rádi bychom poděkovali za přízeň všem, kteří navštěvují akce organizované Komorou auditorů a doufáme, že i nabídka připravená na druhé pololetí bude zajímavá a lákavá.

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR



Ostřejší vítr nejen v kárné komisi

Nevím, jak ostatní kolegové auditoři, ale v poslední době mám pocit, že už nic nebude tak, jak v posledních dvaceti letech. Vítr ekonomické krize se možná promítl nejen do osobního života mnoha z vás, ale také do života auditorské obce. Určitě jste se také setkali s názory, že tuto krizi mimo jiné způsobili i auditoři nebo auditorské společnosti.

Nechci s tímto názorem polemizovat, protože jej vyslovují často osoby mimo auditorskou obec, a tento časopis proto není vhodným místem pro takovou diskusi. Nic to ale nemění na tom, že pozornost veřejnosti je v období ekonomické krize na auditory zaměřena více a očekávání veřejnosti od auditorů je větší než v minulosti.



Tato měnící se situace se projevuje také v práci Kárné komise Komory auditorů, a to:

- vyšším počtem externích podnětů,
- vyšší účastí právníků v kárných řízeních,
- tvrdšími kárnými postihy,
- kárnými opatřeními za neplnění povinného vzdělávání.

Vyšší počet externích podnětů je praktickým projevem většího očekávání veřejnosti od práce auditorů. Zatímco v minulosti byla drtivá většina kárných řízení zahajována na základě činnosti dohledu, v současné době se zvyšuje počet externích podnětů od vlastníků společností, akcionářů, likvidátorů, bankovních subjektů, nastupujících vlastníků společností a dalších.

Šíří se tak domněnka externích uživatelů účetních závěrek, že ten, kdo alespoň částečně mohl způsobit jejich problémy, byl auditor společnosti, který podle jejich názoru nepostupoval správným způsobem.

Zvyšuje se rovněž kvalita externích podnětů. Přestává být výjimkou, že ten, kdo externí podnět podává, využije k jeho zpracování právních služeb. Některé z externích podnětů začínají být velmi dobře zpracovány, odkazují se na auditorské a účetní právní předpisy a také na ISA. Je zřejmé, že povědomí veřejnosti o tom, že auditoři se musí ve své činnosti řídit mezinárodními auditorskými standardy, se zvyšuje.

Kárně obvinění také více začínají v kárném řízení využívat možnosti zastupování, a to nejen jinými

auditory s využitím jejich odborných znalostí, ale také zastupování advokáty.

To vše klade na všechny členy Kárné komise větší požadavky na preciznost celého procesu. To je také možná vysvětlení toho, proč se některým vnějším pozorovatelům práce Kárné komise zdá její práce pomalá.

V neposlední řadě se také tlak na auditorskou profesi projevuje vyššími kárnými postihy. Je chybným očekáváním některých auditorů, že pokud jejich kolegové v minulosti dostali malou pokutu v řádu několika tisíc korun, bude totéž použito i vůči nim. Kárné opatření by mělo skutečně být citelné, jinak se mívá účinkem. Je třeba si uvědomit, že veřejnost nás v tomto neustále pozoruje a auditorská obec musí prokázat, že samosprávná funkce kárných opatření funguje.

Pokud bychom totiž právě v tomto období neprokázali, že tato samosprávná funkce nefunguje dobře, přidali bychom argumenty těm, kteří se domnívají, že dohledové a kárné funkce Komory auditorů by měly být z působnosti komory zcela vyjmuty.

Auditoři, kteří stojí před kárnou komisí podruhé, jsou překvapeni, že nedostávají znovu pokutu, nýbrž dočasný zákaz auditorské činnosti. V tomto ohledu je ale třeba si uvědomit, že hlavním smyslem existence Kárné komise a kárných opatření uvnitř auditorské obce je tlak na ty auditory, kteří svojí nedobrou práci kazí pověst ostatních a jejichž činnost nemůže Komora auditorů před veřejností obhajovat.

V neposlední řadě bylo mnoho našich kolegů překvapeno rozhodnutím Kárné komise o udělení pokuty za neplnění povinností v oblasti kontinuálního profesního vzdělávání. Stalo se bohužel smutnou tradicí minulých let, že tyto povinnosti nebyly respektovány a ani seznamy „hříšníků“ uveřejňované v časopisu Auditor nedokázaly pohnout svědomím některých našich kolegů.

Možná některým z nás připadnou tato opatření tvrdá, nicméně pokud nechceme, aby se vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání stal mrtvým dokumentem, tak musel nastat okamžik, kdy neplnění i těchto, pro mnohé z nás nepopulárních povinností, musí mít konkrétní dopad.

Všechna ta tvrdší opatření a přísnější vyžadování plnění povinností auditorů mne totiž vracejí k úvodu tohoto článku. Onen ostřejší vítr mimo i uvnitř auditorské obce je totiž pro auditory velkou příležitostí k tomu, aby prokázali, že jsou i v této době schopni plnit své povinnosti nejen vůči komoře, ale především vůči veřejnosti a že označení Komory auditorů ČR jako samosprávné organizace všech statutárních auditorů v zákoně o auditorech není pouze prázdným výrazem, nýbrž živou skutečností.

Radomír Stružinský
místopředseda Kárné komise KA ČR

Kulatý stůl k návrhům Evropské komise na regulaci auditu

Rada pro veřejný dohled nad auditem ve spolupráci s Komorou auditorů ČR a katedrou finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze uspořádaly 24. dubna 2012 již druhý kulatý stůl na téma „Návrhy Evropské komise k regulaci auditu“. Tento kulatý stůl tématicky navázal na první kulatý stůl na téma „Zelená kniha Evropské komise – Regulace auditu: poučení z krize“, který se uskutečnil 31. května 2011.

Seminář zahájil a řídil Ladislav Mejzlík, první viceprezident Komory auditorů ČR. Vystoupili na něm zástupci auditorské profese, regulátorů, dohledu nad prací auditorů i zákonodárců.

Petr Šobotník, prezident Komory auditorů ČR, se ve svém vystoupení zaměřil na informace o KA ČR a na její stanovisko k návrhům Evropské komise. Informoval o tom, že zhruba 55 procent auditorů pracuje v pozici zaměstnance, osob samostatně výdělečně činných je tedy méně než polovina. Příjmy KA ČR z příspěvků auditorů, které činí zhruba 75 % příjmů KA ČR, v roce 2011 poprvé poklesly, což indikuje snížení tržeb auditorských společností, které činily zhruba 4 miliardy Kč. V současné době připravuje komora strategii, jejímž cílem je zvýšení kvality auditorské činnosti, posílení role a prestiže KA ČR v rámci kontinuálního profesního vzdělávání a podpora malých a středních auditorských společností. Zvýšení kvality auditorské činnosti plánuje komora dosáhnout mimo jiné zvýšením počtu kontrol kvality prováděných u auditorů a důsledným uplatňováním sankcí v případě porušení povinností auditora. Petr Šobotník také zdůraznil nutnost posilování nezávislosti při kontrolách kvality, při nichž by auditoři z řad Dozorčí komise do budoucna měli hrát zejména roli technických poradců.

Dále Petr Šobotník seznámil účastníky jednání se stanoviskem Komory auditorů k navrhovaným změnám předpisů Evropské komise (EK) v oblasti auditu. KA ČR podporuje zejména následující návrhy:

- povinná aplikace ISA při provádění povinných auditů,
- posílení role výborů pro audit,
- zákaz smluvních ujednání omezujících výběr auditora.

KA ČR spatřuje rizika zejména v následujících oblastech:

- přesun kompetencí z KA ČR na dohledové orgány,
- zákaz poskytování neauditorských služeb,
- povinná rotace auditorů,
- možnost vstupu volného kapitálu.

Ladislav Minčíč, první náměstek ministra financí, se ve svém vystoupení zaměřil na to, zda je navrhovaná regulace konzistentní. Ministerstvo financí podporuje Evropskou komisi ve snaze zvýšit kvalitu auditorských služeb a vítá zejména následující návrhy:

- upřesnění rozsahu auditu,
- posílení role výborů pro audit, příprava zprávy pro výbor pro audit,
- zvýšení nezávislosti a objektivitu, povinná aplikace ISA.

MF ČR nepodporuje:

- přesunutí kompetencí z KA ČR na dohledové orgány,
- rozšíření dohledu EK – zapojení Evropského orgánu pro cenné papíry a trhy ESMA,
- možnost vstupu volného kapitálu do auditorských společností,
- zákaz poskytování neauditorských služeb.

MF ČR se domnívá, že úprava směrnice je předčasná, a to vzhledem k tomu, že nová evropská úprava auditu vstoupila v platnost teprve v roce 2009 a nebyl tedy dostatek času na její vyhodnocení. Navrhované předpisy navíc nerespektují principy subsidiarity a proporcionality. Je také třeba zvážit zatížení státního rozpočtu při plnění navrhovaných požadavků.

MF ČR shledává nekonzistence zejména v následujících požadavcích navržených předpisů:

- Požadavky na větší regulaci, které mohou vést k deformaci trhu, vzniku rizik a zvýšení koncentrace



na auditorském trhu, jsou v rozporu s požadavkem na stabilizaci.

- Požadavek na rovné postavení pro všechny auditory je v rozporu s enormními požadavky na auditory subjektů veřejného zájmu.
- Cílem navrhovaných změn má být mimo jiné snížení koncentrace trhu, aplikace některých požadavků však povede spíše ke zmenšení trhu a tedy ke zvýšení koncentrace.
- Přílišné omezení rozsahu služeb, které mohou auditoři poskytovat, a požadavek na vytvoření čistě auditorských firem, může vést ke snížení kvality poskytovaných služeb včetně auditu z důvodu odlivu odborníků a zároveň i ke zvýšení koncentrace na trhu. Požadavek na omezení poskytování neauditorských služeb souvisejících s finančním auditem subjektů veřejného zájmu (výše honoráře za tyto služby může činit maximálně 10 procent z honorářů za provedení povinného auditu) může vést až k zániku některých malých a středních auditorských firem.
- Navržené předpisy stanovují auditorům požadavky, které jsou v rozporu s ISA, například povinnost řídit se pokyny ESMA, požadavek na úpravu ISA pro účely auditů středních a malých podniků (SME), předpisy stanovují obsah a rozsah zprávy auditora atd.

V debatě po těchto vystoupeních Věra Mazánková z ČNB prezentovala názor, že ČNB podporuje aplikaci ISA, ovšem ta nemůže být nekritická. Dále ČNB nepodporuje vydávání auditorské zprávy pro výbor pro audit, protože může vznikat dojem, že ve „standardní“ auditorské zprávě chybí některé důležité informace. K tomuto názoru se přiklonil i Petr Kříž, který upozornil na to, že se vytváří velká propast mezi auditory subjektů veřejného zájmu a ostatními auditory, což v důsledku může vést k větší koncentraci na trhu, protože klienti budou požadovat auditory subjektů veřejného zájmu, neboť jejich služby budou považovat za kvalitnější. Věra Mazánková dále sdělila, že ČNB podporuje spíše liberalizaci vlastnictví auditorských firem.

Jiří Rusnok, prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), ve svém vystoupení představil architekturu regulace v České republice – svou roli zde hraje

ČNB, MF ČR, RVDA a KA ČR. Jiří Rusnok považuje dohled nad finančním trhem v České republice za velmi kvalitní, stejně tak oceňuje výrazné zlepšení kontroly kvality práce auditorů – zvýšil se počet kontrol, a tím ovšem i počet nálezů. Za přínosné považuje i to, že v rámci velkých auditorských firem existuje další stupeň kontroly kvality uvnitř těchto firem, což vede ke zvýšení kvality auditorské práce.

RVDA se zapojuje do diskusí ohledně navrhovaných evropských předpisů, nicméně to nepovažuje za svoje poslání. Diskuse jsou vedeny i na úrovni EGAOB, kde je zastoupena i Česká republika.

Dle RVDA jsou návrhy na úpravu předpisů v oblasti auditu předčasné s ohledem na nedávné zavedení požadavků v souladu se směrnicí o povinném auditu. RVDA ctí princip profesní samosprávy a nepodporuje evropskou centralizaci (ESMA). Pravomoc by měly být vždy tam, kde jsou odpovědnosti. Otázkou je, zda restrikce a přesun kompetencí může vést ke zvýšení kvality. Je také nutno brát v úvahu financování činnosti kompetentního orgánu. Jednou z možností je financování přímo auditory (tj. kontroly kvality by byly placeny přímo auditorem), to by ale mohlo vést ke zvýšení koncentrace na auditorském trhu.

V následné diskusi Martin Šabó z MF ČR upozornil na zvyšující se množství kontrol kvality provedených KA ČR, které napomáhají ke zvýšení kvality auditu v ČR. V roce 2009 proběhlo 148 kontrol, v roce 2010 to bylo 191 kontrol a v roce 2011 již 263 kontrol.

Jako další vystoupil Lubomír Lízal, člen bankovní rady ČNB. Názor ČNB na navržené předpisy lze shrnout takto:

- Návrhy na přesunutí pravomocí z profesní samosprávy na orgán dohledu nerespektují princip proporcionality a subsidiarity.
- Měla by být upřesněna role, působnost a odpovědnost výborů pro audit. Výbor pro audit by neměl být orgánem společnosti, odpovědnost ve společnosti náleží představenstvu. Většina členů výboru pro audit by měla disponovat patřičnou odborností.
- ČNB nepodporuje povinnou rotaci auditorských firem, podporuje kratší cyklus pro rotaci klíčového auditorského partnera a prodloužení tzv. cooling-off period,





tj. doby, po kterou auditor nesmí být znovu jmenován na pozici klíčového auditorského partnera.

- ČNB nepodporuje vydávání zprávy auditora pro výbor pro audit, neboť to může vést k oslabení vnímání „standardní“ auditorské zprávy.
- ČNB je proti regulaci v oblasti honorářů za audit. Tato záležitost by měla být řešena profesní samosprávou, nikoli centrální regulací, aby byly respektovány podmínky jednotlivých členských států.
- ČNB nesouhlasí s rozdílnými požadavky na auditory subjektů veřejného zájmu a na ostatní auditory.
- ČNB podporuje liberalizaci vlastnictví auditorských společností.
- ČNB souhlasí s používáním standardů ISA, nikoli s jejich nekritickou podporou.
- ČNB vítá příspěvek k pochopení funkce auditu, podrobnější pravidla k objektivnosti a nezávislosti, posílení vazby mezi auditorem a regulátorem, požadavek na zavedení kontingenčních plánů.
- ČNB považuje svoje dohledové pravomoce za dostatečné, preferuje profesní samosprávu a řešení na úrovni členských států.
- Nesouhlasí s požadavky na ustanovení příslušného orgánu, je proti veřejnoprávním zásahům do řízení soukromých firem.
- ČNB nepodporuje rozšíření pravomocí ESMA a doporučuje nezohledňovat rady ESMA, neboť to vede k oslabování národního dohledu, a to zejména vzhledem k tomu, že ESMA nenese žádnou odpovědnost za dodržování těchto rad a nařízení.
- ČNB se domnívá, že v současné době nejsou žádné důvody pro změnu v současné regulaci auditu, nové požadavky povedou ke zvýšení nákladů.

Petr Kříž, viceprezident Federace evropských účetních (FEE), ve svém příspěvku uvedl, že dosavadní reformy auditu byly účinné a je možné pokračovat ve zlepšování kvality auditu. Členové výborů pro audit a dozorčích rad přispívají prostřednictvím svého dohledu ke kvalitě auditu. Dohled, který je vykonáván profesní samosprávou, funguje dobře, přesun jinam by podkopával důvěru. Problematika nezávislosti auditora je dostatečně řešena v Etickém kodexu IFAC, není nutné

ji dále řešit evropskou regulací. Rotace auditorských firem je nákladná a nepřináší dostatečné přínosy.

Stanislav Staněk, člen výkonného výboru KA ČR, zaměřil své vystoupení na problematiku důsledků nové regulace. Ve svém vystoupení zmínil mimo jiné:

- Synergické efekty mezi auditem a neauditorskými službami.
- Dochází k růstu počtu středně velkých firem.
- Nejvíce koncentrovaný auditorský trh je v Itálii, kde je povinná rotace auditorů.
- Počet středních auditorských firem roste více ve Velké Británii než ve Francii, přitom ve Francii jsou prováděny společné audity (joint audits) a existují výrazná omezení poskytování auditorských služeb.
- Rozdělení na malé a velké auditory není vhodné.

Do diskuse se zapojila i senátorka Jana Juřenčáková, členka Výboru pro záležitosti EU, která informovala o tom, že výbor bude předkládat Senátu stanovisko k navrhovaným předpisům. Na půdě Senátu se na toto téma uskutečnil kulatý stůl.

Jiří Ficbauer, viceprezident KA ČR, a Jiří Vrba, předseda Kárné komise KA ČR, v diskusi zmínili nutnost neustálého zvyšování kvality práce auditorů.

Markéta Jindřišková
oddělení metodiky KA ČR



Novinky a záměry prezentované na semináři Národní účetní rady

Dne 27. dubna 2012 se konal seminář Národní účetní rady na Vysoké škole ekonomické v Praze. Cílem semináře bylo představit odborné veřejnosti práci Národní účetní rady (NÚR) spočívající v tvorbě interpretací českých účetních předpisů a poskytnout výklad k řadě novinek v účetnictví, které přinesly novelizované předpisy s účinností od 1. ledna 2012.

Po přivítání účastníků vedoucím katedry finančního účetnictví a auditingu Ladislavem Mejzlíkem (který zastupoval hostitelskou VŠE v Praze) pronesla úvodní slova Jana Pilátová, prezidentka Svazu účetních, úřadující předsedkyně NÚR. Následovalo odborné vystoupení prvního náměstka ministra financí Ladislava Minčíče, který seznámil přítomné s plánovaným nástupem změn ve státní správě týkajících se jednotného inkasního místa a se záměry vlády v oblasti konsolidace veřejných rozpočtů.

Jednotné inkasní místo by počínaje rokem 2014 mělo přinést snížení administrativy podnikatelů, snížení nákladů státu na výběr daní a zvýšení efektivity správy daní. Cílem je dosáhnout spojení výběru pojistného od fyzických osob a daně z příjmu tak, aby bylo naplněno heslo: jedno daňové tvrzení, jedna platba, jedna kontrola. Zákon o jednotném inkasním místě má v tuto chvíli účinnost od 1. ledna 2015, plánovanou změnou však má dojít k posunu jeho účinnosti na rok 2014, aby vstoupil v účinnost spolu s rekonstrukcí soukromého práva (nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích). Ministerstvo financí k datu účinnosti rekonstrukce soukromého práva připravuje nové daňové zákony – zákon o dani z nemovitostí, zákon o dani z převodu nemovitostí, zákon o správě daně z příjmů fyzických osob a veřejného pojistného.

Velkou pozornost věnoval Ladislav Minčíč také vládnímu návrhu na konsolidaci veřejných rozpočtů.

Konstatoval, že veřejné rozpočty jsou stíženy chronickým strukturálním deficitem a že prioritou vlády je snižování výdajů. Vedle toho však má dojít ke zvýšení příjmů řadou daňových opatření. Jako první uvedl odklad sjednocené sazby daně z přidané hodnoty ve výši 17,5 % na rok 2016. V letech 2013 – 2015 je záměrem uplatňovat dvě sazby DPH, a to ve výši 15 % a 21 %.

Fyzické osoby s vysokými příjmy zasáhne zejména 7% daň z příjmů, které podléhají sociálnímu a zdravotnímu pojištění, a to v částce převyšující stropy pojistného (cca 100 tis. měsíční hrubé mzdy). Tato změna vyplývá již z programového prohlášení vlády, ve kterém se vláda zavázala, že odstraní degeneraci ve zdanění příjmů fyzických osob. Proto dalším opatřením bude zrušení stropu u zdravotního pojištění, omezeno maximální hranicí zůstane tedy pouze sociální pojištění. Tato nová 7% sazba daně se nebude týkat příjmů z pronájmu, z kapitálového majetku a ostatních příjmů fyzických osob.

Další nepříznivou zprávou pro fyzické osoby je zrušení slevy na dani pro pracující důchodce a omezení možnosti používat paušální výdaje pouze pro osoby s příjmy do 2 mil. Kč. Abychom ale přinesli alespoň jednu dobrou zprávu, se změnou účinnosti zákona o jednotném inkasním místě na rok 2014 bude o rok dříve uplatněno zrušení srážkové daně na příjmy z podílu na zisku a z dividend pro fyzické osoby. Zisk společností vygenerovaný za rok 2014, který bude společníkům vyplacen v roce 2015, tak bude poprvé v dějinách českého daňového systému osvobozen při výplatě tuzemským fyzickým osobám.

Další část semináře již patřila výhradně účetním tématům. Podrobně byly rozebrány interpretace přijaté za poslední rok, tedy I-21 Odpis cizoměnové pohledávk, I-22 Dotace v cizí měně a I-23 Oceňování nabyté





cizoměnové pohledávky. Výklad Jany Pilátové, Libuše Müllerové, Ladislava Mejzlíka a Edity Ševcovicové byl doplněn řadou příkladů.

Novinkou tohoto semináře oproti minulému roku bylo seznámení účastníků nejen s již schválenými interpretacemi, ale i s interpretacemi, které NÚR teprve připravuje. Šlo o tato témata: Následné získání dotace na dlouhodobý majetek (autorka Libuše Müllerová), Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek, Mezitímní vykazování (autor Ladislav Mejzlík), Určení okamžiku zařazení dlouhodobého majetku do užívání (autor David Procházka).

Závěrečný blok semináře byl věnován novelám účetních předpisů, které byly členy NÚR intenzivně připomínkovány a do nichž byla zapracována i některá řešení z dříve přijatých interpretací. Ladislav Mejzlík rozebral změny v účetním vykazování rezervy na splatnou daň a zaplacených záloh na daň z příjmů, kde je vyhláškou již připuštěna kompenzace. Dále se věnoval komponentnímu odpisování a dokončení jeho implementace do českého účetnictví. Nově byla upravena vyhláška tak, že již nepřipouští vykazování rezervy na opravy hmotného majetku při komponentním odpisování. Daňově však poplatníci ochuzeni nebudou, což zajišťuje zákon o rezervách. Další vystupujícím byl Jiří Pelák s tématem opravy účetních chyb a změny metod. Jiří Pelák je autorem

interpretace I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů, která byla schválena v roce 2007. V této interpretaci byl poprvé formulován názor, že opravy chyb stejně jako změny účetních metod mají být účtovány proti vlastnímu kapitálu tak, aby nedocházelo k narušení srovnatelnosti vykazovaného výsledku hospodaření. Tento účetní přístup je nově vkomponován do vyhlášky pro podnikatele (s účinností od roku 2013), a to v podobě *Jiného výsledku hospodaření minulých let*, který bude nově vykazován jako položka ve vlastním kapitálu. Jiří Pelák rozebral způsob účtování a vykazování, daňové a obchodněprávní souvislosti, na příkladech ilustroval rozdíly mezi změnou odhadu a účetní chybou.

Seminář se setkal s pozitivním ohlasem celkem 240 účastníků z řad auditorů, daňových poradců a účetních. Nechyběli ani studenti a pracovníci Generálního finančního ředitelství.

Jana Skálová
auditorka a daňová poradkyně



Jak podvádí „bílé límečky“?

Profil současného podvodníka

Tento článek uvádí zajímavá zjištění, která vyplývají z unikátního průzkumu mezinárodní sítě poradenských společností KPMG Who is the typical fraudster – KPMG Analysis of global patterns of fraud. Samotná studie se zakládá na 348 reálných případech zpronevěry, které pro své klienty řešily kanceláře KPMG v 69 zemích světa.

Typický defraudant? Muž středního věku

Typický podvodník se věkově pohybuje mezi 36 až 45 lety, přičemž muži tvoří bezmála 90 procent všech vyšetřovaných pachatelů. Podíl žen je mezi vyšetřovanými vyšší v Americe (22 procent), Asii a Tichomoří (23 procent) a naopak nižší v Evropě, na Středním východě a v Africe (8 procent). V 60 procentech vyšetřovaných případů pracoval pachatel pro společnost před zjištěním podvodného jednání déle než pět let, přičemž 33 procent bylo ve společnosti zaměstnáno dokonce 10 let a více. Průzkum také zjistil, že od počátku podvodného jednání do jeho odhalení průměrně uplynou 3 roky.

Šéfové firem páchají podvody stále častěji

Z pouhých 11 procent členů nejvyššího vedení, kteří se na podvodech podíleli v roce 2007, kdy KPMG realizovala svůj první průzkum tohoto typu, se procento generálních ředitelů podílejících se na podvodném jednání vyšplhalo na 26 procent. Mezi příčinami lze spatřovat dopady recese, tlak na splnění finančních výkonů společnosti i prémie vázané na výkon. Podle studie totiž vedoucí pracovníci firem dokážou lépe obejít interní obranné mechanismy, což jim v kombinaci s důvěrou, které se v rámci firmy těší, vytváří dokonalé podmínky pro spáchání podvodu.

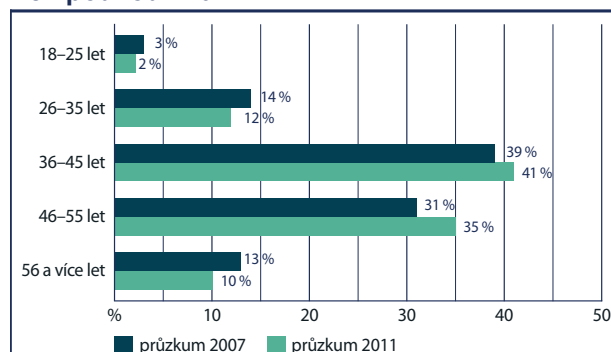
Čeští podvodníci pracují v oddělení nákupu nebo prodeje

Na rozdíl od celosvětových statistik, ze kterých vychází jako vůbec nejnáchylnější k podvodům zaměstnanci finančního oddělení, v České republice nejčastěji na čele figurují pracovníci oddělení nákupu a prodeje. Podle průzkumu bylo 89 procent osob vyšetřovaných ve střední východní Evropě zaměstnáno u firmy déle než tři roky (z nichž více než polovina déle než šest let). V 52 procentech případů probíhalo podvodné jednání po dobu delší než tři roky, teprve pak bylo odhaleno.

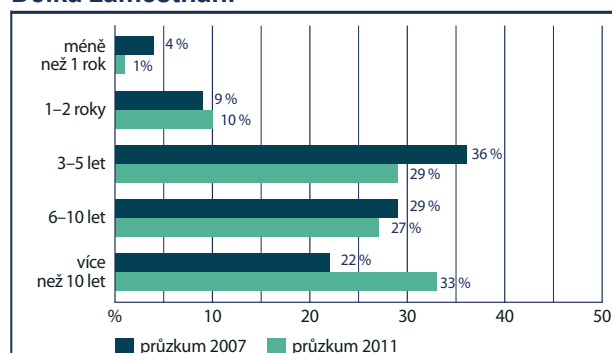
Typický podvodník nepracuje sám

Z dalších zajímavých závěrů průzkumu vyplývá, že v 61 procentech případů má podvodník k ruce komplíce. Nejčastěji se jedná o dodavatele (48 procent) a zákazníky (22 procent). Pravděpodobnost, že pachatel

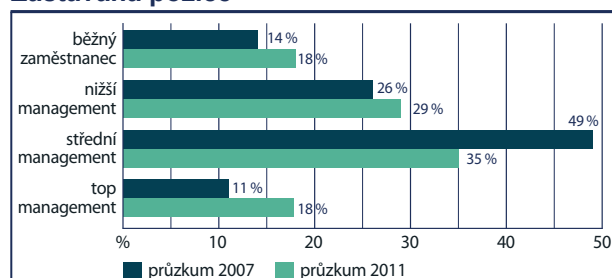
Věk podvodníka



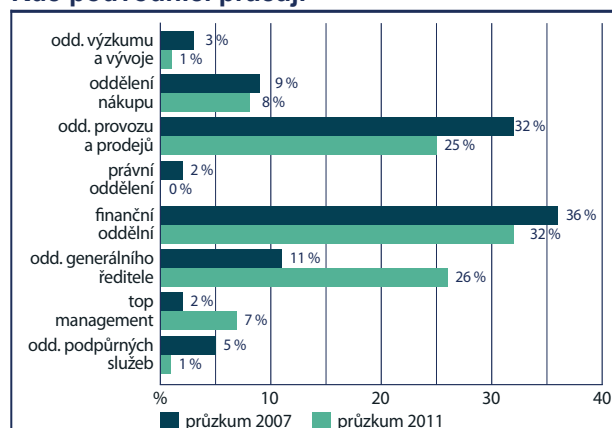
Délka zaměstnání



Zastávaná pozice



Kde podvodníci pracují



spolupracuje na podvodném jednání s dalšími osobami, se výrazně zvyšuje u mužů (64 procent) než u žen (33 procent).

Signály bývají ignorovány

Průzkum dále definoval několik varovných signálů, které mohou pomoci podvodníka identifikovat. Patří mezi ně i fakt, že si zaměstnanec nebere dovolenou, nestojí o povýšení a neuvádí k tomuto rozhodnutí žádné důvody. Jeho životní styl se zdá být v nepoměru k předpokládaným příjmům. Tyto signály však společnosti často ignorují – v roce 2011 na ně reagovaly jen v šesti procentech ve srovnání s téměř čtvrtinou (24 procent) z celkového počtu šetřených případů v roce 2007. Ve střední a východní Evropě se situace jeví v pozitivnějším duchu – na varovné signály společnosti v posledních třech letech reagovaly ve zhruba 11 procentech případů.

Podceněné kontrolní mechanismy nahrávají podvodníkům

Proti roku 2007 došlo u interních kontrolních mechanismů k výraznému oslabení a dohled managementu je o poznání méně ostrážitý. V letošním roce tak dramaticky vzrostl podíl zneužití interních kontrolních mechanismů, a to ze 49 procent v roce 2007 na 74 procent.

Firmy o zpronevěrách mlčí

Celosvětová analýza ukazuje, že pouze 23 procent zjištěných případů podvodného jednání bylo oznámeno veřejně a 46 procent uvnitř organizace. Proti tomu bylo ve střední a východní Evropě interně komunikováno méně než 30 procent případů podvodného jednání a pouze 11 procent jich bylo zveřejněno. K oznámení státním orgánům došlo ve střední a východní Evropě pouze ve dvou procentech případů, což je ve srovnání s celosvětovým průměrem (13 procent) a západní Evropou (11 procent) naprosto zanedbatelné číslo.

Jako nejčastější formu postihu podvodného jednání zvolili respondenti ze střední a východní Evropy disciplinární opatření, která byla přijata ve 33 procentech případů, následovala rezignace a dobrovolný odchod (24 procent). Nicméně právní kroky byly podniknuty pouze v 17 procentech případů a civilní náhrada škody byla uplatněna pouze ve dvou procentech.

Jimmy Helm
Maroš Holodňák

Jimmy Helm působí jako partner v oddělení forenzního šetření společnosti KPMG Česká republika. Zaměřuje se na šetření podvodů, řízení rizik podvodů (kontrolní mechanismy a prevenci proti podvodům) a forenzní technologie. Absolvoval bakalářské studium a následně postgraduální studium práv na univerzitě Witwatersrand v Jihoafrické republice. Pracoval jako advokát v kanceláři státního návladního v Jihoafrické republice, poté ve společnosti Deloitte. V KPMG působí od roku 2005.



Maroš Holodňák zastává pozici director v oddělení forenzního šetření společnosti KPMG Česká republika. Věnuje se především poradenství v oblasti systémů řízení rizik podvodů, protikorupčních opatření a posilování prevence proti podvodům. Absolvoval Podnikovohospodářskou fakultu Ekonomické univerzity v Bratislavě, poté pracoval ve společnosti Deloitte. V KPMG Česká republika působí od roku 2009.



inzerce

ANAG®
www.anag.cz

MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ
Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.
• smlouvy o zamezení dvojího zdanění
• určení rezidence
• způsoby vybírání daně
• příjmy zahraničních osob
• příjmy rezidentů
• smlouva se Slovenskem včetně komentáře
• převodní ceny
4. aktualizované a rozšířené vydání
edice daně 2012

brožovaná
488 stran
499 Kč

DANĚ Z PŘÍJMŮ s komentářem
PhDr. Vladimír Páň, Mgr. Petr Pěšák
• zákon č. 585/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2012, včetně novel od 1. 4. 2012 a 1. 1. 2013
• zákon č. 585/1992 Sb., o revidování pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem
• přílohy a přílohy obdoby
• pokyny a listiny MF ČR
• judikatura
© aktualizované vydání
edice daně 2012

vázaná
1080 stran
820 Kč

DAŇOVÁ EVIDENCE
Ing. Jana Píátová a kolektiv
komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ
• daň z příjmané hodnoty
• daň z sídlní
• daň z nemovitosti
• sociální pojistné
• zvláštní pojistné
© aktualizované vydání
edice daně 2012

brožovaná
360 stran
379 Kč

ZÁKON O ÚČETNICTVÍ
Hana Růžičková
jednoduchý průvodce v každodenní praxi
• úplná právní úprava (č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s komentářem)
• účtový rozehřívání
• přílohy, usazby, náhly smlouvy
3. vydání
edice účetnictví 2012

brožovaná
200 stran
259 Kč

Role soudního znalce a jeho postavení v rámci soudních řízení



Matěj Maršala

Vzhledem k neustále se množícím sporům, a to jak v trestněprávní rovině, tak při obchodních sporech firem, využívají účastníci řízení a soudy v České republice stále více služeb odborníků, resp. specialistů na danou problematiku, souhrnně označovaných jakou soudní znalci.

Pokusím se objasnit pojem soudní znalec (dále jen „znalec“), vysvětlit roli znalce u soudu, jaká jsou jeho práva a povinnosti, jaké je vnímání jeho svědectví a v neposlední řadě využívání znalců jednotlivými stranami sporu.

Obsahové vymezení pojmu znalec

Obecně lze najít vymezení tohoto termínu v zákoně č. 36/1967 Sb. o znalcích a tlumočnících v platném znění (dále jen „Zákon o znalcích“). V paragrafu 2 Zákona o znalcích se uvádí: „Znaleckou činnost vykonávají znalci zapsání do seznamu znalců a znaleckou činnost vykonávají také ústavy.“ Ve výjimečných případech mohou být v soudním řízení ustanoveny i osoby nezapsané v tomto seznamu a to dle § 24 Zákona o znalcích. Nijak blíže se však tento termín neupravuje. Nicméně obecně se zažila definice znalce jako osoby, která disponuje speciálními odbornými znalostmi a vědomostmi v určitém oboru, která těchto svých vědomostí a zkušeností využívá k objasnění položených otázek v soudním řízení.

Jmenování znalcem pro jednotlivé příslušné odbohy se řídí § 3 Zákona o znalcích. Vzhledem k členění jednotlivých oborů, které bez větších úprav přežilo až do současných dob, nelze pro některé příslušné specifické otázky najít adekvátní obor. Právě pro tyto případy se u znalců zapsaných v seznamu znalců uvádí také specializace, která blíže určuje zaměření znalce a tedy i očekávanou odbornost, kterou by měl znalec disponovat.

Role znalce u soudu

Vzhledem k tomu, že jmenování a postavení znalce je v České republice upraveno a regulováno samostatným zákonem, požívají tak speciálního postavení. Jejich role v rámci soudních řízení, a to jak v trestněprávních, obchodněprávních či v občanskoprávních sporech je proto nezastupitelná a nenahraditelná.

Znalec je často využíván nejenom v rámci soudních řízení jako takových, ale také v rámci různých jednání, např. mezi investorem a prodávajícím, při hledání smírných řešení v rámci různých obchodněprávních sporů či arbitráží. Zjednodušeně lze říci, čím je proces vyjednávání řešení sporu složitější, tím roste význam znalce.

Znalecký posudek je vnímán jako jeden z důležitých důkazů, nikoliv však jediný. Český právní řád k formám důkazů přistupuje značně liberálně, a forma důkazů je tedy upravována hned v několika zákonech. V paragrafu 125 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád v platném znění se například mimo jiné uvádí, že „za důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimž lze zjistit stav věci, zejména výslech svědků, znalecký posudek...“, dále je možné najít znalecký posudek jako jednu z forem důkazů v § 89 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) v platném znění; § 51 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád v platném znění; § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění atd. Forma důkazu je tedy plně v kompetenci ať již příslušného soudu nebo jednotlivých stran sporu.

Zde je potřeba uvést, že v případě trestněprávních řízení je znalecký posudek vnímán jako jeden z důkazů, který má stejnou váhu jako ostatní důkazy, které jsou předkládány v rámci soudního líčení. Jiný pohled však panuje u obchodněprávních sporů.

V zákoně 99/1963 Sb., občanský soudní řád v platném znění (dále jen „Občanský soudní řád“), který se využívá i u obchodněprávních sporů, se v § 127 odst. 1 a 2 mimo jiné uvádí: „Závisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, vyžádá soud u orgánu veřejné moci odborné vyjádření. Jestliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující nebo je-li pochybnost o správnosti podaného odborného vyjádření, ustanoví soud znalce. Soud znalce vyslechne; znalci může také uložit, aby posudek vypracoval písemně. Je-li ustanoveno několik znalců, mohou podat společný posudek. Místo výslechu znalce může se soud v odůvodněných případech spokojit s písemným posudkem znalce. Je-li pochybnost o správnosti posudku nebo je-li posudek nejasný nebo neúplný, je nutno požádat znalce o vysvětlení. Kdyby to nevedlo k výsledku, soud nechá znalecký posudek přezkoumat jiným znalcem.“ Ve výjimečných případech může být ustanoven k přezkoumání znaleckého posudku i státní orgán či jiná specializovaná instituce.

Otázky pokládané znalci

Jak již bylo uvedeno, v případě, že je znalec přizván k soudnímu řízení a jsou mu soudem uloženy otázky či úkol k vypracování písemného posudku, je znalec soudem písemně vyzván k takovému vypracování. Vypracování znaleckého posudku je pak prováděno na základě usnesení příslušného soudu a znalci je uložen termín, do kterého musí posudek podat, společně se sankcí v případě, že posudek nebude ve stanoveném termínu soudu doručen. V obzvláště závažně těžkých

případech je možné na základě písemné žádosti znalce lhůtu na dodání finální verze posudku prodloužit.

Otázky, které jsou znalci kladeny, by měly být soudem v usnesení jasně formulovány a měly by se týkat pouze oboru, resp. specializace, kterou znalec disponuje. Stává se, že znalci například se specializací na oceňování podniků jsou pokládány otázky týkající se například i nemovitostí, což znalec disponující pouze oprávněním na ocenění podniků nemůže vždy dostatečně zodpovědět. V takovýchto případech se může obrátit na soud se žádostí na ustanovení jiného znalce nebo přizvání dalšího znalce disponujícího takovýmto oprávněním.

V případě, že posudek nebyl vypracováván na základě usnesení, ale pouze za účelem podpoření argumentů jednoho z účastníků obchodněprávního sporu, by měl právní zástupce společně se znalcem jasně naformulovat otázky, které se mají v posudku zodpovídat. Znalec by se neměl v posudku vyjadřovat k právním otázkám. V každém případě zde musí platit, že jakýkoliv posudek znalce musí být prozkoumatelný, tzn. znalec by neměl v posudku uvádět žádné tvrzení bez toho, aby je transparentně zdůvodnil či doplnil o relevantní analýzy, podkladové informace a dokumentaci.

Znalecký posudek jako forma důkazu

Výstupní formát práce znalce je nejčastěji písemný posudek. Zde je vhodné uvést, že v případě obchodněprávního sporu, ve kterých jsou znalecké posudky předkládané různými stranami sporu, jsou takovéto posudky považovány pouze za listinný důkaz, nikoliv za znalecký posudek který se provádí ve smyslu § 127 Občanského soudního řádu. Aby znalecký posudek mohl požívat dostatečné váhy, musí být tento vypracovaný v souladu a na základě ustanovení § 127, tj. z rozhodnutí soudu.

Role znalce v rámci sporu dvou stran

V návaznosti na již uvedené lze tedy uvést, že znalec nemusí být v rámci sporu nutně jmenován příslušným soudem, ale jeho práci lze využít i v rámci jiných případů. Nejčastěji při různých arbitrážích, mediacích či negociacích. Vzhledem k tomu, že posudky znalce jsou v těchto případech využívány jako podpůrné důkazní prostředky pro tvrzení jednotlivých stran, mohou se i jejich názory a výstupy odlišovat. Není zcela neobvyklé, že mohou být i protichůdné.

Znalec jakožto nezávislá osoba (v souladu s § 11 Zákona o znalcích) v rámci svého znaleckého posudku, který je považován jako výstupní formát jeho práce, prezentuje ke zkoumanému problému své zjištění a závěry. Ať již jsou tyto jakkoliv rozdílné,

měly by být v rámci znaleckého posudku dostatečně podloženy důkazy, vlastním šetřením znalce a výsledky by měly jasně vycházet z prezentovaných důkazů. Následná interpretace výsledků je pak na dohodě dvou stran nebo v případě soudních řízení na straně příslušného soudce, blíže rozebráno dále. V případě soudního řízení, je-li znalec jakkoliv ke zkoumanému problému podjatý, nesmí znalecký posudek v této věci vypracovat.

Procesní práva a povinnosti, sankce

V Zákoně o znalcích byly nově zavedeny některé sankce. Znalec může být dle této novely § 25 a násl. Zákona o znalcích (zákon č. 444/2011) nově sankcionován peněžitou pokutou od 50 000 Kč až do 200 000 Kč v závislosti na závažnosti přestupku v případě znaleckého ústavu může být tato pokuta ve výši od 100 000 Kč až do 400 000 Kč, resp. v případě obzvláště závažném porušení může být znalec i vyškrtnut ze seznamu znalců.

V případě, že znalci byl uložen úkol vypracování znaleckého posudku v souladu s § 127 Občanského soudního řádu, je znalec povinen takovýto posudek vypracovat a předložit jej soudu. V případě nedodržení stanovené nebo dohodnuté lhůty může dojít ke snížení odměny, tzv. znaleckého, nebo uplatnění jiného pořádkového opatření dle § 53 Občanského soudního řádu.

Svědectví znalce a hodnocení jeho výstupů

Znalecký posudek je ze strany soudů hodnocen jako každý jiný důkaz. Zkoumá se zejména odůvodněnost závěrů, které by měly být podloženy nálezy. Soud není oprávněn prozkoumávat věcnou správnost odborných závěrů (Rozsudek sp. zn. 25 Cdo 583/2001 Nejvyššího soudu v ČR ze dne 25. dubna 2002).



Vyšetřování možného rizika firemních podvodů jsme pojali naprosto komplexně.

Kresba: Ivan Svoboda

V případě, že existuje více znaleckých posudků v téže věci s rozdílnými závěry, po vyslechnutí obou znalců jsou soudci bráni v potaz všechny skutečnosti a následně se ve svém výroku přikloní k jednomu z posudků a odůvodní, z jakého důvodu nebyl využit ten druhý. V případě, že není možné takovýto závěr učinit, ať již z jakéhokoliv důvodu, je nutné oslovit dalšího znalce, který by svými argumenty podpořil výrok soudu. Za tímto účelem se pak využívají zejména posudky zpracované vědeckými ústavy nebo jinými odbornými institucemi. Takové posudky jsou v praxi často označované i jako tzv. super znalecké posudky.

Závěr

Prezentované mělo za cíl přiblížit problematiku soudních znalců v České republice, jejich roli v soudním líčení. Dále pak nastínit, jaké otázky je znalec schopen odpovědět, jak je možné chápat znalecký posudek a to, jak v obchodněprávním řízení u soudu, tak i v mimosoudních případech. Závěrem jsme se pak věnovali

hodnocení výstupů ze znaleckého posudku a nastínil jsem problematiku a význam super znaleckých posudků.

Matěj Maršala

Ing. Matěj Maršala, MSc. pracuje jako konzultant ve znaleckém ústavu NSG Morison od roku 2008. Předtím působil ve společnosti Rödl & Partner. Oceňování se věnuje již více než šest let. V rámci své praxe pracoval na významných projektech pro mezinárodní společnosti působící v oblasti potravinářského, chemického a zpracovatelského průmyslu. V současnosti se zabývá projekty klasifikace položek majetku pro účely účetnictví, obvyklým nájemným jednotlivých položek dlouhodobého majetku a transakcemi s nemovitostmi. Vysokoškolské vzdělání získal na Vysoké škole podnikání v Ostravě a dále na University of Central Lancashire ve Velké Británii. Pro znaleckou činnost též absolvoval řadu odborných kurzů doma i v zahraničí. Mluví anglicky a německy.

Nebojme se forezních interview



Jan Vučka

Proč forezní interview

Ani v dnešní přetechizované době nepřestaly být rozhovory jednou ze základních technik získávání informací, a dvojnásob to platí v případě vyšetřování podvodné činnosti uvnitř firem či úřadů. Nelze spoléhat na to, že všechny relevantní informace budou uloženy v počítačové paměti nebo je bude možno získat přečtením listin či fyzickým zkoumáním. I ten nejrobustnější firemní informační systém je jen modelem reality, nikoli realitou. Proto vždy budou existovat informace, které v žádném počítači nenalezneme, a některé z nich mohou být přitom pro vyšetřování klíčové.

Kromě toho obecná zkušenost praví, že nejlépe se podvodům daří právě v prostředí, kde jsou kontrolní mechanismy slabé, papírová či počítačová stopa transakcí je neúplná nebo kde mají pachatelé podvodu dokonce možnost s daty dodatečně manipulovat, například přepisovat záznamy v informačních systémech či odstraňovat listiny z archivu firmy či úřadu. To ještě zvyšuje význam forezních interview, protože v podobných případech ani nemusí být jiné zdroje informací k dispozici a nezbude, než se dotazovat osob jako svědků.

Kromě toho obecná zkušenost praví, že nejlépe se podvodům daří právě v prostředí, kde jsou kontrolní mechanismy slabé, papírová či počítačová stopa transakcí je neúplná nebo kde mají pachatelé podvodu dokonce možnost s daty dodatečně manipulovat, například přepisovat záznamy v informačních systémech či odstraňovat listiny z archivu firmy či úřadu. To ještě zvyšuje význam forezních interview, protože v podobných případech ani nemusí být jiné zdroje informací k dispozici a nezbude, než se dotazovat osob jako svědků.

A nehovořme zde pouze o svědcích. Žádného podvodu se nikdy nedopustil počítač. Do každého podvodného jednání je zapojený člověk z masa a kostí. Podaří-li se forezní šetření dotáhnout do úspěšného konce, bude takový pachatel identifikován a bude potřeba s ním promluvit, a to hned z několika dobrých důvodů.

Jedním z nich bude nutnost dát mu spravedlivou příležitost celou věc vysvětlit, hrozí-li mu na základě výsledků forezního šetření nějaký typ sankce; například jde-li o zaměstnance, který může být propuštěn. Orgány činné v trestním řízení mají zákonnou povinnost obviněného vyslechnout, ale i ve firemní praxi je více než vhodné vést s takovým předpokládaným pachatelem interview.

Primárním cílem je vyvarovat se možných omylů v závěrech. Nikde není zaručeno, že se v průběhu forezního šetření podaří shromáždit veškeré relevantní informace a že závěr o předpokládaném spáchání podvodu daným pracovníkem je jediný správný. Chce-li se zaměstnavatel vyhnout možnému riziku odpovědnosti za například neoprávněné propuštění (nemluvě o riziku, že pravý účastník podvodného jednání zůstane nadále na svém místě a mimo jakékoli podezření), musí dát předpokládanému pachateli podvodného jednání férovou šanci, aby se k věci ještě před přijetím nápravných opatření podrobně vyjádřil a uvedl cokoli ve svůj prospěch. Až když nám i interview s dotyčným pracovníkem potvrdí naše závěry, můžeme s čistým svědomím říci, že jsme učinili vše, co lze rozumně požadovat k řádnému vyšetření podvodného jednání.

Důvodů, proč hovořit s předpokládaným pachatelem podvodu, je ovšem více. Jedním z nich je i budování zdravé atmosféry ve společnosti a podpora morálky pracovníků. Nastavení správné etické atmosféry na pracovišti vedením firmy (tone at the top) je právě jedním z faktorů, které ovlivňují riziko podvodů uvnitř firmy. Je v zájmu samotné firmy, aby její zaměstnanci viděli, že je s nimi zacházeno spravedlivě a že při vyšetřování

podezření z podvodného jednání dostane každý z nich spravedlivou šanci se hájit a vysvětlit své konání. Vzbudí-li například interní auditor dojem, že mu jde jen o potrestání někoho z řadových zaměstnanců za každou cenu, pak když o rok později bude konat jiné šetření v témže oddělení firmy, těžko může spoléhat na upřímnou a ochotnou spolupráci – v takové atmosféře ovšem bude jeho práce značně ztížena. Férové jednání je jedním z nejlepších preventivních opatření.

Jedním z dalších důvodů, proč konat forenzní interview, může být i procesní taktika. I když máme stoprocentní přesvědčení o správnosti našich závěrů a víme s jistotou na základě všech dostupných informací, kdo se dopustil podvodného jednání, přesto se vyplatí obrátit se na něj a nabídnout mu možnost vysvětlit a ospravedlnit své jednání.

Představme si situaci, kdy v oprávněné důvěře v závěry našeho šetření propustíme předpokládaného pachatele podvodného jednání, případně po něm požadujeme náhradu škody, aniž bychom s ním napřed provedli pohovor. Dotyčný však po měsíci nečekaně přijde s vysvětlením, které jej ospravedlňuje – a navíc ještě předloží fotokopie údajných listin svědčící v jeho prospěch. I když je třeba jeho vysvětlení příliš komplikované a originály údajných listin nejsou k dispozici, přesto už se náhle ocitl míč na naší straně hřiště a my musíme vyvracet jeho verzi (která, je-li dobře připravena, se dá těžko jednoznačně vyvrátit). Oč lepší by bylo naše postavení, kdybychom s ním hovořili předem a tehdy musel do zápisu přiznat, že věc neumí vysvětlit, případně by tehdy podal vysvětlení snadno vyvrátitelné, neboť by tak musel činit bez přípravy. Rázem čelíme zvýšeným rizikům sporu, jimž jsme se přitom mohli velmi snadno vyhnout nebo je minimalizovat.

Dalšími důvody, proč otevřeně hovořit s předpokládaným pachatelem podvodu, může být zjištění jeho motivace, možných spolupachatelů zevnitř i vně firmy, osudu přivlastněných prostředků a jednání o náhradě škody, případně zjištění, jakým způsobem přesně překonal kontrolní mechanismy, jež měly podobnému druhu podvodného jednání zabránit. Tyto informace mohou být důležité pro nápravu daného podvodného jednání, ale i pro prevenci podobných případů v budoucnu.

Netřeba samozřejmě zdůrazňovat, že forenzní interview s předpokládaným pachatelem podvodu patří k nejnáročnějším typům interview. K úspěšnému vedení forenzních interview je nutná jistá praxe i znalost technik forenzních interview. Bohužel není možné v jednom krátkém článku popsat problematiku forenzních interview v úplnosti; pro Český institut interních auditorů jsem v posledních letech vedl několik seminářů forenzních interview a samotná teorie zabírala skoro celý den, nemluvě o ukázkách a praktickém tréninku. Přesto lze případným zájemcům předat několik užitečných poznatků.

Principy

Forenzní interview se ve své podstatě příliš neliší od jiných úkonů, jimiž se v průběhu forenzního šetření mají získat informace. Úkonu má vždy předcházet shromáždění co nejvíce dostupných informací o případu a jejich analýza: co je podstatou případu – jaké konkrétní informace potřebujeme – od kterého zdroje můžeme takové informace získat – a tak dále.

Můžeme to demonstrovat kupříkladu na srovnání forenzních interview a forenzní datové analýzy (e-discovery). Zdánlivě nemají mnoho společného. Ale základní metodika je stále ta samá; nelze dovést forenzní šetření k úspěšnému konci, pokud zajistíme *nějaká* data z počítačů. Musíme vědět, co je v jádru případu: údajný účetní podvod. Jaké informace potřebujeme: záznamy o změnách na účtu rezerv těsně před koncem účetního období a těsně po začátku nového účetního období. Kde se tyto informace nacházejí: v databázi na serveru (dnes možná v cloudu). Jakým způsobem získáme tyto informace: např. určitým SQL dotazem.

Přesně stejný postup uplatníme při plánování interview. Co je v jádru případu: údajná zpronevěra zakrývaná pomocí fiktivních převodů na jinou pokladnu a zpět v době inventur. Jaké informace potřebujeme: co si dohodl podezřelý pokladník s kolegy, kteří údajně přijímali peníze z jeho pokladny a pak je vraceli. Kdo nám tyto informace může sdělit: např. pokladníci z pokladen č. 3 a 4.

Vidíme, že základní postup je vždy shodný. Vést interview bez předchozí analýzy případu by mělo stejný smysl a výsledek jako zajišťování *nějakých* dat.

I vyhodnocování odpovědí získaných při interview se řídí stejnými principy jako vyhodnocování dat z jiných forenzních úkonů. Představme si, že procházíme faktury od stálých dodavatelů a najednou nás něco upozorní na možný výskyt podvodu. Takový varovný signál (red flag) může nabývat různých forem – například faktura údajně od stálého dodavatele, která je psaná nepatrně odlišným fontem a obsahuje zcela jiné číslo bankovního účtu. V očích zkušeného vyšetřovatele se to rovná



červenému nápisu VAROVÁNÍ – PRAVDĚPODOBNÝ PODVOD.

Při vedení forenzního interview dáváme pozor přesně na totéž. Na výjimky, údaje nezapadající do schématu, body mimo graf, nazvěte to, jak je vám libo. Nevysvětlitelné změny ve výpovědi mají stejný význam jako nevysvětlitelné změny v obchodní dokumentaci. Podobné indicie mohou nabývat různých forem, například:

- 1) změna v rychlosti vyprávění; při popisu normálního děje pokrývá jedna věta vyprávění minutu děje a při přechodu k podezřelou transakci náhle jedna věta popíše hodinový děj,
- 2) změny v míře detailů; při přechodu k popisu podezřelé transakce náhle zmizí podrobnosti z vyprávění,
- 3) změny v gramatice; při odpovědi na klíčové otázky se změní tvary sloves z aktivních („já dělal“) na pasivní („se provedlo“),
- 4) změny v kategoričnosti prohlášení; původně jednoznačná tvrzení („sesouhlasily se údaje“) začnou být mlhavé („začalo se sesouhlasovat“, „dohodlo se, že se sesouhlasí“),
- 5) změny v konzistentnosti; původně bezrozporná výpověď si začne odporovat nebo odporuje papírové dokumentaci.

Každý, kdo má praxi ve vedení forenzních interview, si osvojil pro podobné odchylky cit a umí je ve většině případů rozpoznat. Důležité je na ně reagovat. Tak jako po odhalení oné podezřelé faktury je nutné daný obchodní případ prověřit blíže, jinak by byla celá kontrola zbytečná, tak je také nutné v dalším průběhu interview vyjasnit ty body výpovědi, které vykazují podezřelé prvky. Není většího hříchu při vedení forenzních interview, než pouze pasivně zapsat odpověď.

Čeho se vyvarovat

Určité věci je lepší nedělat. A nemyslím tím jen fyzický nátlak při interview. Některé základní principy forenzních interview mohou vypadat jinak, než bychom intuitivně postupovali, třebaže jsou vlastně naprosto logické, když se nad nimi podrobněji zamyslíme.

Populární představa je taková, že správné forenzní interview, zejména s předpokládaným pachatelem podvodu, je poměrně rázné. S dotazovaným je třeba hovořit přísně a zapůsobit na něj autoritou. Není to však pravdou. Váhu autority lze samozřejmě využít ve svůj prospěch, ale základní tón interview má být pokud možno klidný a neutrální. Nejvíce informací a těch nejméně zkreslených se získá tím, že se dotazovaná osoba volně rozpovídá a pak se už jen směřuje k zamýšlenému tématu. A volného vyprávění se nejsnáze docílí právě díky klidnému projevu a projevení respektu i vůči druhé osobě.

Současně je třeba připomenout rizika plynoucí z nevhodného či neetického chování při interview, jakož i riziko toho, že se odborný pracovník vedoucí interview přestane soustředit a usměrňovat interview žádoucím

směrem. Interview se pak zvrhne v emotivní scénu a získávání relevantních informací bude o to složitější.

Také je třeba nepodlehnout prvnímu popudu a nezačít ihned s dotazováním na samotný prošetřovaný incident či podezřelou transakci. Naopak je důležité věnovat nejprve pozornost prostředí, v jakém se tento děj měl odehrát. Pokud si necháme nejprve vysvětlit běžné procesy, budeme lépe schopni poznat, čím se prošetřované procesy od normy lišily, a budeme potom schopni klást otázky více k věci, až dojde na samotné podvodné jednání.

Případně nekonzistence s dříve podaným obecným popisem nám též umožní lépe posoudit věrohodnost odpovědí. Například vypoví-li nám pracovník firmy, jaké jsou jeho pravomoci, o čem každý den rozhoduje a s jakými částmi procesu přijde do styku, a začne-li nám při popisu podezřelé transakce říkat něco jiného, budeme vědět, že s jeho odpověďmi není něco v pořádku.

Budeme-li se nejprve ptát na obecný postup, tedy zpravidla málo citlivé téma pro zpovídanou osobu, budeme mít větší šanci získat ji ke spolupráci a nechat ji plynule se rozpovídat, což výrazně zvýší šance na získání odpovědi v senzitivní oblasti. Získáme tak také lepší cit pro to, jak dotazovaný normálně komunikuje, a budeme schopni lépe detekovat varovné signály (red flags) v jeho komunikaci na citlivé téma.

To samé platí i pro vztah volná řeč / cílené dotazování, jakmile se přiblížíme k vlastnímu předmětu forenzního šetření. Ať chceme slyšet odpověď na určitou otázku sebevíce, uspěchaný nástup s dotazováním nemusí být tím nejlepším řešením. V naprosté většině případů je lepší nejprve požádat dotazovanou osobu o volný popis události svými slovy (a pozorně jí naslouchat) a až poté začít klást dotazy.

V té souvislosti si dovolím učinit ještě jednu důležitou poznámku: dříve či později v průběhu forenzního interview dojde na vaše dotazy k tématu, jež je předmětem šetření. Dotazovat se na víkendové počasí lze mezi řečí a nenápadně, ale jakmile se začnete podrobně ptát na určité události, obchodní transakce či uzavírání konkrétní smlouvy, těžko lze zakrýt, co je cílem vašich dotazů. Často se stane, že to dotazovaná osoba bude vědět ještě před začátkem dotazování. Chybí-li pokladníkovi milion korun v předávané tržbě, dobře ví, že někdo z interního auditu či jiného oddělení od něj bude chtít vysvětlení.

Zvažte v každém jednotlivém případě, jaké jsou vaše šance utajit alespoň hrubý směr vašeho šetření. Pokud je taková pravděpodobnost malá, zkuste naopak zapůsobit svou upřímností a řekněte pravdivě (avšak nekonfliktně, bez obviňování či bez používání tvrdých slov jako „zpronevěra“ a „vyšetřování“), proč jste o pohovor požádali. Snažte se vzbudit dojem, že druhého respektujete a chcete s ním jednat zcela otevřeně. To zdaleka neznamená, že mu musíte současně prozrazovat, jaké karty držíte.

Vraťme se k našemu příkladu s pokladníkem a jeho milionovým mankem. On jistě tuší, proč za ním někdo

z centrály přišel. Pokud mu s profesionálně vřelým úsměvem povíte „chtěl jsem si s vámi pohovořit kvůli zlepšování našich postupů při nakládání s hotovostí“, co si pomyslí? Zvýší to jeho ochotu ke spolupráci nebo ji naopak sníží? Dobře podaná pravda (či taková její část, kterou lze volně říci) může být daleko rafinovanější zbraň. Vyhněte se tím též obtížným etickým problémům při vedení vyšetřování pod smyšlenými důvody.

Závěrem

Forenzních interview se opravdu nemusíme bát. Přestože nejde o zdaleka jednoduchý úkon, řídí se stejnými logickými principy jako kterékoli jiné úkony prováděné v rámci forenzního šetření a pro zkušené vyšetřovatele podvodného jednání nepředstavují

forenzní interview nepřekonatelný problém. Protože jde o nenahraditelný zdroj možných informací pro úspěšné forenzní šetření, měl by být každý tým forenzních specialistů připraven říci „dobrý den, přišli jsme za vámi kvůli ...“

Jan Vučka

JUDr. Ing. Jan Vučka, CFE je asistent manager v oddělení forenzních služeb společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. Dlouhodobě se zajímá o problematiku podvodného jednání uvnitř firem. Je členem Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (Association of Certified Fraud Examiners) a v minulosti pracoval jako státní zástupce specializovaný na hospodářskou kriminalitu.

Datová analýza ve forenzním šetření



Jaromír Jiroudek

Cílem tohoto článku je ilustrovat, jakých výsledků v oblasti (nejen) forenzního šetření lze dosáhnout při použití vhodných analytických nástrojů. A dále čtenáře seznámit se dvěma příklady z praxe, ve kterých byly úspěšně aplikovány metody počítačové analýzy dat.

V prvním případě jde o jednorázovou rekonstrukci odběratelského saldokonta u klienta podnikajícího v oboru telekomunikací, ve druhém případě se jedná o úspěšnou realizaci postupu pro detekci praní špinavých peněz v oboru pojišťovnictví.

Rekonstrukce saldokonta pohledávek

Vstupní analýza

Během vstupní analýzy bylo zjištěno, že v období 2 let společnost: přijímala platby na 30 různých bankovních účtech, vedených u 7 bank; vystavovala faktury v 5 různých fakturačních programech; vystavovaly se zálohové faktury a po jejich úhradě faktury konečné.

Společnost měla cca 13 000 zákazníků, měsíčně vystavovala kolem 7 000 faktur – celkem bylo vystaveno 175 000 faktur – přitom částky (resp. jejich násobky) na fakturách se opakovaly. Celkové tržby činily přes 200 milionů korun.

V tomto kontextu už ani nepřekvapuje, že v inkriminovaném období společnost vyměnila účetní firmu, přičemž každá z nich vedla jejich účetnictví na jiném softwaru.

Postup rekonstrukce

Při rekonstrukci se nejprve přistoupilo k vytvoření jednotné databáze vystavených faktur, na které

byla provedena kontrola duplicit a mezer v číselných řadách. Zjištěné chyby (duplicity a mezery) byly podrobeny dodatečnému zkoumání a opraveny.

Ve druhém kroku byla vytvořena jednotná databáze přijatých plateb; ta byla podrobena křížové kontrole na zůstatky účtů. Následně byly všechny pohyby na účtech analyzovány a rozděleny na potenciální „příjmy“ a „ostatní platby“.

Ve finále pak byly obě databáze propojeny a byla provedena alokace – spojení „příjmů“ a „faktur“.

Výsledkem celé akce byla jednoznačná alokace 87 % všech tržeb; cca 2 500 položek bylo předáno k ručnímu dohledání (tj. asi 0,005 % z celkového počtu).

Realizace celého projektu probíhala asi 6 týdnů a celkem bylo odpracováno cca 130 hodin (včetně tvorby maker a skriptů pro analytický software).



To je nový lektor výuky firemní bezpečnosti.

Kresba: Ivan Svoboda

Detekce „praní špinavých peněz“

Druhým příkladem* je případ pojišťovny, která nedávno úspěšně zavedla automatizovaný systém detekce prání špinavých peněz založený na auditním analytickém softwaru.

Východiska řešení

Právním východiskem pro tuto aplikaci byla povinnost monitorovat transakce klientů a identifikovat sankcionované osoby v rámci systému proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, která vyplývá ze zákonů č. 253/2008 Sb. a č. 69/2006 Sb. a prováděcí vyhlášky č. 281/2008 Sb.

Na samém počátku společnost zvažovala různé strategie – ve hře bylo pořízení proprietární aplikace od externího dodavatele i samostatný vývoj v rámci oddělení IT. Nakonec bylo rozhodnuto o použití auditního analytického software, který již byl v té době více než 2 roky společností používán pro různé auditní a kontrolní práce.

Při tvorbě aplikace nebyly využívány kapacity oddělení IT, ale přímo pracovníků oddělení compliance, kterému oddělení interního auditu předalo své zkušenosti a vyškolovalo jejich analytiku, kteří pak celou aplikaci realizovali.

Na oddělení IT zbylo jen vyřešit otázku přípravy aktuálních datových zdrojů, ke kterým analytický software měl přistupovat pomocí ODBC.

Postup realizace

V první fázi proběhne monitoring transakcí. Vstupní data pro první skript jsou tvořena všemi záznamy plateb pojistného, výplat pojistného plnění, údaji o souvisejících pojistných smlouvách a jejich klientech. Prvním krokem je výpočet limitu pro povinnou kontrolu klienta dle zákona. Následuje připojení na datové zdroje a vlastní zpracování detekce možných podezřelých transakčních operací. Monitoring transakcí obsahuje hned několik nezávislých testů s ohledem na možné zneužití pojišťovacích produktů k prání peněz nebo financování terorismu. Na konci skript oznámí dialogovým oknem úspěšné dokončení testu a zobrazí příslušné výsledky.

Z přibližně milionu transakcí, které vstupují do monitoringu, je skriptem vyhledáno v průměru okolo 5 záznamů týdně. Těmi se poté zabývá analytik oddělení právní a compliance, aby vyhodnotil, zda se nejedná o podezřelý obchod či zda není třeba daného klienta alespoň označit příslušným rizikovým znakem v důsledku uskutečnění obchodu neobvyklým způsobem. Doba běhu tohoto skriptu, který je tvořen cca 1 900 řádky kódu, je asi 45 minut.

Pro detekci sankcionovaných osob je nutné nejprve stáhnout z internetu aktuální XML soubory obsahující

veřejně dostupné sankční seznamy a umístit je do připravené adresářové struktury. Poté již postačuje opět spustit příslušný skript, který si zbylá data o všech klientech přečte přes ODBC z provozních databází pojišťovny.

Výsledkem procesu je seznam potenciálních shod jmen klientů, které je nutné ručně verifikovat. Jejich počet je opět velice uživatelsky příznivý, dosahuje cca desítky záznamů měsíčně. Kód skriptu je tentokrát v rozsahu přibližně 2 100 řádků.

Celé řešení je pokryto pouze dvěma samostatnými skripty, které jsou použity pro trvalé a opakované spouštění. Jeden je zaměřen na monitoring transakcí a druhý na detekci sankcionovaných osob.

Velkou předností tohoto řešení je jednoduchost vlastního nástroje, jakož i nízké náklady (zhruba 150 000 Kč včetně pořízení analytického software) a krátká doba implementace (asi 15 pracovních dní), s níž byl zaveden. Celkové úspory lze vyčíslit na 50 pracovních dní ročně, které takto ušetří analytik právního odboru při pravidelném monitoringu. Další přednost vidí uživatel v přímém zapojení koncového uživatele do tvorby detekčních algoritmů, které mělo za následek významné snížení doby potřebné pro zavedení jednotlivých monitorovacích kontrol. Vyvinutý systém je do budoucna otevřen všem případným změnám, ke kterým bude docházet vlivem inovace produktů a vývoje chování klientů.

Závěr

Snad čtenáři po přečtení tohoto článku dospějí k závěru, že forenzní šetření se dá provést efektivně, a to za předpokladu, že auditor bude spolupracovat se specialisty ostatních profesí, bude vycházet z nejnovějších vědeckých poznatků a metod a maximálně využije dostupné softwarové nástroje.

Uvedené příklady také ilustrovaly, že využívání moderních sofistikovaných technologií je dnes k dispozici doslova každému.

Jaromír Jiroudek

Ing. Jaromír Jiroudek, CSc. vystudoval fakultu řízení na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od ukončení studia v roce 1977 se zaměřuje především na problematiku vývoje účetního softwaru a využití počítačových metod v oblasti účetnictví a auditingu. Od roku 1990 je jednatelem společnosti J + Consult spol. s r.o., která je mj. výhradním distributorem softwaru IDEA pro Českou a Slovenskou republiku. Je členem Komory auditorů ČR, externě také přednáší na Vysoké škole ekonomické v Praze.

* V tomto příkladu čerpám z článku který byl uveřejněn v časopise Interní auditor; MACEK, Pavel, Ing. a ŠMIDRKA, Petr, Ing., Interní auditor 2011/1: IDEA – Skvělá alternativa pro detekci prání špinavých peněz, Praha: ČIIA, o. s., ISSN 1213-8274.

Alternativy k účetnictví při dokazování



Jiří Pelák

Tento článek na dvou náhodně vybraných sporech ilustruje, jak účetnictví a prohřešky v jeho vedení ovlivnily soudy při vyhodnocování důkazů. Obecně je možné konstatovat, že pokud je účetnictví neúplné, nesprávné a neprůkazné, je možné ho nahradit jinými důkazy. Nicméně takový postup bývá značně pracný a někdy i prakticky neproveditelný.

Článek se nevěnuje všem aspektům popisovaných případů, ale vybírá z nich pouze tu část, která se týká vztahu účetnictví a dokazování.

Manko

V následujícím případě (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 51/2009 – 67) šlo o to, že při inventarizaci bylo zjištěno manko, ze kterého bylo doměřeno DPH. Daňový subjekt se proti doměření bránil tím, že ve skutečnosti nešlo o manko ve smyslu chybějících zásob, ale o důsledek ledabyle vedené skladové evidence, ve které byly omylem vedeny zásoby navíc, tj. že se jednalo pouze o chybu administrativní (účetní). Takovéto „pouhé“ administrativní pochybení podle daňového subjektu nemůže vést k doměření DPH.

V důsledku této argumentace se daňový subjekt poté poněkud kuriózně snažil prokázat, že ve svém účetnictví opravdu, ale opravdu měl nepořádek, a to mj. z následujících důvodů:

- Bylo dokladováno několik případů, kdy došlo k tomu, že skladník neprovedl řádně kontrolu množství zboží přijímaného od dodavatele na sklad a vystavil příjemku na sklad na větší množství zboží, než fyzicky obdržel. Tyto nesrovnalosti byly způsobeny velkými reorganizačními změnami, které probíhaly u daňového subjektu v dotčených letech.
- Daňový subjekt evidoval rovněž kladné inventarizační rozdíly. Z přehledu, který daňový subjekt vypracoval, mělo vyplývat, že všechny kladné a záporné rozdíly za dotčené roky se v podstatě součtem vynulují, což nasvědčuje tomu, že příčiny vzniku kladných a záporných rozdílů byly stejné, tj. chybná evidence. Nesprávnosti byly pravděpodobně způsobeny tím, že se vždy jednalo o obdobný materiál.
- Další možností vzniku manka bylo to, že zboží bylo vyskladněno do výroby, ale toto faktické vyskladnění nebylo omylem zaevidováno v účetnictví (nebyl vystaven výdejní list). V této souvislosti daňový subjekt dále argumentoval tím, že z důvodu neupotřebitelnosti materiálu (např. plechy velkého objemu) a nepřetržité ostrahy bylo vysoce nepravděpodobné, aby třetí osoba odcizila (odnesla) takovýto druh zboží.

- Dále daňový subjekt tvrdil, že chybějící materiál může být (zřejmě částečně) způsoben tzv. manky do normy, která se považují za legitimní náklad na spotřebovaný materiál, protože takový úbytek je způsoben samotným charakterem zásob a výrobního procesu. Daňový subjekt však neměl žádnou vnitřní směrnici, která by upravovala stanovení normou přirozeného úbytku zásob.
- Konečně daňový subjekt tvrdil, že riziko mank kalkuluje do prodejních cen, což je dalším důvodem, proč chybějící materiál lze považovat za spotřebu materiálu, a nikoli za manko. Kalkulaci však daňový subjekt soudu odmítl sdělit s odkazem na obchodní tajemství.

Soud uvedenou argumentaci v zásadě uznal v tom smyslu, že ve skladové evidenci a v účetnictví opravdu byly chyby. Nicméně to neprokazuje, co se vlastně ve skutečnosti stalo. Uvedený výčet je v zásadě seznámím hypotéz, jež daňový subjekt nebyl schopen podpořit konkrétními důkazy. V tomto případě se tedy nepodařilo účetnictví nahradit žádnou alternativou a v důsledku toho daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno.

Soud dále poznamenal, že je s podivem, byla-li daňovému subjektu známa uvedená pochybení, že se nepokusil o jejich nápravu, dokonce neprovedl ani kompenzaci mank a přebytků u podobných zásob, kterou umožňuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Zajímavým momentem tohoto případu je snaha účetní jednotky o prokázání nesprávnosti vlastního účetnictví. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této věci je pak patrný jeden významný závěr, a sice že účetnictví i přes potenciální nesprávnost je stále závažným důkazem, jde-li o svědčení proti tomu, kdo ho vedl.

V této souvislosti dále stojí za postřeh, že vyvrátit vlastní účetnictví je téměř nemožné, protože k tomu jsou potřeba údaje, které se buď v účetnictví již nacházejí (a tudíž je lze těžko použít pro rozporování



účetnictví) nebo nacházet měly a z důvodu jejich nedostupnosti nenacházejí (a pro tuto nedostupnost je nelze použít k vyvrácení účetnictví). V neposlední řadě, pokud někdo argumentuje nesprávností vlastního účetnictví, musí být připraven vysvětlit, proč, byla-li mu nesprávnost známa, tuto nesprávnost neodstranil.

Jak nahradit skladovou evidenci?

Následující případ (č. j. 5 Afs 153/2006-54) je o podniku, který obchodoval se dřevem a nevedl žádnou skladovou evidenci. Evidoval pouze faktury přijaté a vystavené. Správce daně odmítl uznat náklady vyplývající z přijatých faktur za daňově uznatelné náklady, a to i přesto, že daňový subjekt se pokusil absenci skladové evidence nahradit znaleckým posudkem. Jak je uvedeno dále, tento posudek nepostačoval ani Nejvyššímu správnímu soudu.

Chybí-li skladová evidence, je obecně problém prokázat vztah mezi výnosy a náklady, protože není zřejmé, jaké zboží a v jaké hodnotě bylo použito k dosažení výnosů. Daňový subjekt se proto pokusil prokázat vztah mezi výnosy a náklady znaleckým posudkem, který z vystavených faktur dovodil množství prodaného zboží. Závěr znalce zněl, že veškeré nakoupené zboží bylo v příslušném období i prodáno. Krajský soud s tím byl spokojen, když konstatoval, že závěry znaleckého posudku předloženého správci daně nad jakoukoli pochybnost prokazují, že vazba mezi deklarovanými příjmy a výdaji skutečně existuje a tudíž bylo prokázáno zachování věcné shody mezi dosaženými příjmy a výdaji.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu však předložený znalecký posudek prokázal pouze to, že příjem a výdej dříví v příslušných letech byl naprosto vyrovnaný. Posudek prokázal pouze existenci dřeva v příslušných provozovnách, ale neprokázal způsob nabytí dřevní hmoty. Způsob nabytí se tedy ukázal jako klíčový problém v daném sporu.

Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že samotná existence dřeva, aniž by bylo prokázáno od koho, v jakém množství a ceně bylo nakoupeno, k uznání uplatňovaného výdaje nestačí. Povinností daňového subjektu je prokázat faktické uskutečnění konkrétních nákupů dřeva od daného dodavatele. V této souvislosti soud dále upozornil na jiný judikát: „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz).“

Skladovou evidenci se daňovému subjektu podařilo nahradit znaleckým posudkem ve smyslu prokazování obecného vztahu mezi náklady a výnosy. Nepodařilo se však nahradit důkazní sílu účetnictví spočívající v párování příjmek a přijatých faktur. Tento mechanismus zajišťuje průkaznost nabytí a ocenění zásob.

Finanční úřad tedy napadl neprokazatelnost skutečných nákupů zásob (způsob nabytí dřeva), i když posudek prokázal, že „nějaké“ nákupy se uskutečnit musely, jinak by nebylo možné dosáhnout výnosů. K tomu je potřeba ještě dodat, že pochybnosti finančního úřadu byly vyvolány nejen neexistencí skladové evidence, ale i formálními nesrovnalostmi na přijatých fakturách a dále faktem, že přijaté faktury obsahovaly pouze částku, aniž by specifikovaly množství dřeva.

Uvedený případ ilustruje, jakou důkazní sílu má tzv. „audit trail“, tj. stopovatelnost transakce účetním systémem. Protože účetnictví je podvojně, důsledně propojuje operativní evidence s účetními knihami a účetními doklady a používá sekvenční číslování a párování, je mimořádně obtížné najít alternativní prostředky obdobné důkazní síly, za kterými nebude stát takový robustní systém s kontrolními mechanismy ověřujícími jeho integritu. Je však třeba přiznat, že v uvedeném případě by k jeho zvrácení možná postačovaly už „jen“ důvěryhodné svědecké výpovědi, které však nebyly k dispozici (což si dovoluji komentovat, že zřejmě ne náhodou).

V souvislosti s úvahami nad důkazní silou alternativ účetnictví je vhodné citovat i část historického rozsudku Krajského soudu v Brně (sp. zn. 29 Ca 107/2003): „*Rádně vedené účetnictví, které je při prováděné daňové kontrole k dispozici správci daně, lze považovat za základní přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, byť ne důkaz jediný. Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud však neexistuje rádně vedené účetnictví nebo je neúplné, musí daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unést takové důkazy, které by v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnosti účetnictví nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny.*“

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Podvody v českých a slovenských firmách



Jana Skálová

Zhruba desetina českých i slovenských firem zaznamenala v posledních dvou letech škody z podvodů vyšší než jeden milion eur. Nejen jim, ale i ostatním společnostem se většinou nedaří získat ztracené prostředky zpět. Chybí jim totiž dostatek důkazů. Vyplývá to z průzkumu o výskytu podvodů v organizacích v České a Slovenské

republice za rok 2011, který provedly forenzní agentura Surveilligence a společnost TPA Horwath ve spolupráci s Asociací certifikovaných účetních (ACCA).

Průzkum ukázal, že v obou zemích se téměř polovina respondentů ve své organizaci setkala s nějakým druhem podvodu. K nejčastějším podvodům v Česku i na Slovensku patří zpronevěra majetku, podplácení, střet zájmů a manipulace při výběrovém řízení. Korupce a podplácení vnímá jako nejškodlivější druh podvodů osm z deseti českých, resp. devět z deseti slovenských firem.

Nejvíce podvodů bývá páčáno v obchodních odděleních firem. Za nejčastějšího pachatele podvodů uvádějí čeští i slovenští respondenti řadového zaměstnance. Ten je zároveň také tím, kdo je schopen jej většinou oznámit.

Vysoké ztráty

Dvě třetiny účastníků (74 % v Česku, 62 % na Slovensku) uvedly finanční ztráty jako nejvýznamnější dopad podvodů. Společnosti v Česku i na Slovensku za uplynulé dva roky z důvodu podvodů nejčastěji ztratily částku do výše 50 tisíc EUR (cca 1,25 milionu Kč). Jsou ale i takové, které zaznamenaly za toto období škody vyšší než 1 milion EUR (26 milionů Kč) – v České republice to bylo 7 % společností, na Slovensku 11 %. Tato čísla jsou alarmující.

Češi lépe vymáhají škody

K zajímavým závěrům došel průzkum v oblasti zpětného získávání prostředků a vymáhání škod. V něm jsou mnohem úspěšnější společnosti z České republiky. Více než 50 % prostředků se podařilo získat zpět celé 1/5 českých firem, slovenské se to nepodařilo ani jediné. I tak je vymáhání škod v obou zemích stále nedostatečné.

Chybí důkazy

Pokud se podvod odhalí a vyšetří, ještě není vyhráno. Řada společností totiž není schopna vyvodit právní postih vůči podvodníkovi – chybí jim často důkazy. Uvedla to téměř čtvrtina českých a dvě pětiny slovenských respondentů.

Prevence stále není brána vážně

V Česku i na Slovensku se používají k prevenci podvodů spíše pasivní nástroje na zamezení podvodů, jako jsou směrnice, interní kontroly nebo monitorování práce zaměstnanců. Z těch aktivnějších jsou to např. prověřování informací o obchodních partnerech, nebo firemní systém nahlašování nekalého jednání. Vzdělávání v oblasti podvodů je využíváno minimálně.

Úpadek hodnot, neefektivní soudnictví

Více než 70 % respondentů v Česku uvedlo jako hlavní důvod růstu počtu podvodů úpadek morálních hodnot ve společnosti. Na Slovensku je vnímán jako nejvýznamnější faktor jejich existence neefektivní soudnictví (83 %, v Česku 69 %). Přispívají k nim také nedostatečné anebo zcela chybějící kontroly (Česko 34 %, Slovensko 39 %). Kromě toho rovněž sílí tlak prostředí na spáchání podvodu.

Autoři studie se rovněž dotazovali respondentů, které další postupy a nástroje na boj proti korupci a podvodům by měly být zavedeny jako součást protikorupční strategie a politiky vlády. Z nich vyplynulo, že by přivítali např. zavedení veřejného registru odsouzených nebo rotaci kmenových zaměstnanců veřejné správy.

Celou studii najdete v e-příloze časopisu Auditor, která je pro auditory dostupná v uzavřené části webu Komory auditorů www.kacr.cz.

Jana Skálová

Ing. Jana Skálová, Ph.D., auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA Horwath, dále působí na VŠE v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na provázanost účetnictví a daně z příjmů právnických osob, dopadů obchodního zákoníku do účetnictví a přeměn dle české legislativy. Odborné veřejnosti je známa zejména svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR.



Rozhovor s Danielem Bicanem, výkonným ředitelem skupiny pro vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young

Specifika forenzních služeb

Mohl byste se pokusit pro naše čtenáře o definici podstaty forenzních služeb?

Ačkoli jsem si jist, že to většina čtenářů nepotřebuje, pokusím se.

Služby forenzních auditorů jsou zaměřené na odhalování, reakci na a prevenci podvodů ve všech jejich formách. Jsou to komerční služby, jež ve své primární podobě zahrnují různorodé procedury na prověření obdržených podezření s cílem detailně zdokumentovat, jak k podvodu došlo, kdo je jeho pachatelem, jakou škodu klient utrpěl, případně jak dále využít jeho výsledky vzhledem k postižení pachatelů a zabránění dalším škodám.

Reakční aktivity zahrnují mimo jiné asistenci klientovi s komunikací v pro něj složité situaci navenek i uvnitř i s případným krizovým managementem.

V preventivní rovině jde samozřejmě o nastavení mechanismů zabráňujících samotnému vzniku podvodu.

Co považujete za hlavní „výbavu“ (vzdělání, dovednosti, znalosti a praxi) forenzního auditora?

Protože velká část významných podvodů v současnosti probíhá v oblasti manipulace účetních výkazů, je klasický forenzní auditor velmi často člověkem s předchozí praxí v externím auditu či v různých typech vyšetřování, který je vyškolen v auditech či vyšetřovacích postupech, v nejrůznějších analýzách účetních výkazů, rychle a správně se v problematice podvodů orientuje a je schopen provést předběžné závěry k nastavení dalších forenzních postupů.

Dalšími členy forenzního týmu bývají právníci, schopní v průběhu šetření vyhodnotit právní dopady



Daniel Bican, CFE, CIA, FCCA je výkonným ředitelem skupiny pro vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young v České republice, Bosně a Hercegovině, Černé Hoře, Chorvatsku, Slovinsku, Srbsku a na Slovensku. Dříve pracoval v sekci vyšetřování podvodů a řešení sporů Ernst & Young ve Frankfurtu. Má letité zkušenosti s forenzním auditem. Specializuje se na poskytování forenzního poradenství, pomoc při vyšetřování podvodů a na zavádění preventivních programů k zabránění podvodům v nadnárodních společnostech v celé řadě odvětví. Je držitelem mezinárodních kvalifikačních certifikátů v oblasti forenzního auditu, finančního auditu a interního auditu. V posledních 11 letech se zaměřuje na forenzní audit. Před nástupem do Ernst & Young v roce 2011 pracoval jako externí a forenzní auditor ve firmách Andersen a Deloitte.

vyšetřovaných jednání i dalšího postupu klienta.

Stále více jsou ve forenzních týmech angažováni také IT specialisté, neboť forenzní audit využívá IT postupy a nástroje stále častěji a intenzivněji.

Co se praxe a expertízy týká, ty přicházejí s počtem a typy šetření, které dotýčny ve své praxi provedl. Čím nestandardnější případy podvodu jej potkají, tím lépe.

Jak sestavujete v praxi forenzní týmy?

V podstatě jde vždy o jistou kombinaci již jmenovaných specialistů, vždy s akcentem na kvality a zkušenosti, jež jsou v daném šetření kritické.

Jak jste se k práci v oblasti forenzních služeb dostal?

V podstatě popsaným způsobem – přerodem z externího auditora

na forenzního. Měl jsem to štěstí, že jsem v rámci své auditorské praxe byl přizván do globálních týmů šetřících nestandardní operace a nakonec jsem, romanticky řečeno, ve forenzním auditu našel zalíbení.

Vztahuje se na provádění forenzních služeb nějaká regulace obdobná jako ISA pro auditory?

Ač forenzní služby mohou být někým vnímány jako „speciální verze“ auditních služeb, o audit účetních výkazů dle auditorských standardů se nejedná. Úpravy jejich provádění, kontroly kvality výstupů i jejich použití jsou předmětem směrnic jednotlivých společností poskytujících forenzní služby a existují také globálně akceptované postupy definované například Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).

Existuje nějaká profesní organizace sdružující forenzní auditory?

Ano, je to již zmíněná ACFE, která globálně sdružuje certifikované forenzní vyšetřovatele. Získání titulu CFE vyžaduje studium ve čtyřech základních oblastech (prevence podvodů, finanční transakce, právo, vyšetřování) a složení profesních zkoušek. V České republice je tato organizace také zastoupena.

Jak byste zhodnotil ze své pozice trh s forenzními službami v ČR a jeho aktuální vývoj?

Ernst & Young právě vydala výsledky své dvanácté globální studie o vývoji podvodů. Z ní vyplývá i ohledně vývoje podvodů v ČR několik velmi zajímavých zjištění získaných od nejvyšších manažerů významných firem, například jak málo a nedůsledně jsou forenzní služby využívány při provádění M&A transakcí na straně investorů.

Pokud se však ptáte na samotné poskytování forenzních služeb, pak sledujeme stále silnější poptávku jak v oblasti detekce, tak v oblasti prevence. Souvisí to dle mého názoru především s postupnou změnou citlivosti zodpovědných manažerů a vedoucích pracovníků

na podněty týkající se podvodných jednání, ale i s rozvojem osvěty v této oblasti ze strany komerčních i nekomerčních subjektů.

Kdo jsou typičtí zákazníci forenzních služeb a jaké povahy jsou nejčastější zakázky?

Pro nás ve valné většině komerční společnosti, jež mají podezření z podvodného jednání nebo jsou informováni o jeho možném průběhu.

Jak již bylo řečeno, případy běžných zcizení aktiv (peněz, majetku či jiných hodnot) nebývají tak finančně významné jako manipulace účetních či souvisejících výkazů či korupce. U zakázek týkajících se podvodů v účetnictví společnosti jde velmi často o její poškozování vyváděním aktiv v různých formách formou nevýhodných nákupů, prodejů či dalších obchodních transakcí účetní manipulací.

Ohledně korupčního jednání zřejmě není díky posledním medializovaným kauzám potřeba takové případy do detailu popisovat, zmíním tedy jen, že se často jedná o zakázky přicházející z globální úrovně. USA, Velká Británie i některé evropské země mají velmi sofistikovanou legislativu týkající

se korupčního jednání, kterou pak velmi striktně vymáhají i v globálním rozsahu.

V několika posledních letech, jak čtenáři jistě také zaznamenali, proběhlo i u nás několik významných forenzních šetření také ve státní správě, resp. ve státem vlastněných společnostech.

Může být forenzní činnost součástí práce auditora, v jakých případech s auditory spolupracujete?

Jako forenzní specialisté s auditory spolupracujeme relativně často. Důvodem je zpřísněná auditní regulace např. ISA 240 nebo SAS 99 v oblasti řízení rizik podvodu. Především kvůli případům z nedávné historie (Flowtex, Worldcom, Parmalat atd.) totiž externí auditoři v rámci svých auditních procedur přikládají stále větší váhu zvažování těchto rizik a v tomto procesu je podporujeme.

Samozřejmě se také stává, že auditoři odhalí nestandardnosti přímo v rámci auditu, pak jsme osloveni přímo s poptávkou na vyšetřování.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík



Co víte o forenzních službách?



Vyberte vždy jen jednu z variant, kterou považujete za nejspornější.

1. **Nejlépe vyjadřuje slovo „forenzní“ český termín:**
 - a) soudní
 - b) vyslyšací
 - c) obžalovací
 - d) hloubkový
2. **Jaký je vztah forenzních služeb k auditorské činnosti?**
 - a) forenzní audit je povinnou součástí auditu podle ISA
 - b) forenzní služby a auditorské služby se zásadně liší účelem i regulací
 - c) auditorské služby a forenzní služby se navzájem vylučují
 - d) forenzní služby jsou typem auditu podle ISA
3. **Auditor forenzní služby:**
 - a) nesmí nikdy vykonávat
 - b) nesmí nikdy vykonávat současně s auditem u stejného klienta
 - c) může vždy vykonávat bez omezení
 - d) může vykonávat, jen pokud je zachována nezávislost a etický kodex
4. **Zkratka CAAT znamená:**
 - a) asociace forenzních vyšetřovatelů
 - b) software pro datovou analýzu
 - c) počítačem podporované auditorské postupy
 - d) mezinárodní standardy forenzního auditu
5. **Zkratka ACFE znamená:**
 - a) asociace forenzních vyšetřovatelů
 - b) software pro datovou analýzu
 - c) počítačem podporované auditorské postupy
 - d) mezinárodní standardy forenzního auditu
6. **COSO a COBIT jsou příklady:**
 - a) sdružení forenzních vyšetřovatelů
 - b) mezinárodních forenzních kongresů
 - c) veletrhů s forenzní technikou
 - d) koncepcí vnitřních kontrol
7. **Zásadní vlastností podvodu je, že:**
 - a) způsobil velkou škodu
 - b) jeho důsledky nelze odstranit
 - c) byl výsledkem úmyslu
 - d) se jednalo o opakovanou činnost
8. **Pokud auditor zjistí při provádění auditu podvod, jako první krok:**
 - a) podá trestní oznámení
 - b) informuje valnou hromadu
 - c) uvede tuto skutečnost v auditorské zprávě
 - d) informuje vedení podniku, pokud není zapojeno vedení
9. **Podle konceptu tzv. trojúhelníku podvodu (fraud triangle) nepatří mezi indicie vzniku podvodu:**
 - a) motivace k podvodu
 - b) ospravedlnění si podvodu
 - c) absence vzdělání
 - d) příležitost k podvodu
10. **Pojem osobní integrita znamená**
 - a) dodržování právních předpisů
 - b) dodržování morálních zásad
 - c) čistý trestní rejstřík
 - d) čestné prohlášení o bezúhonnosti

Test připravili:
Jiří Pelák a Ladislav Mejzlík



Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla v souvislosti s využíváním prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Všechna stanoviska byla projednána v relevantních odborných výborech.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v Extranetu v části Na pomoc auditorům – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.

Adresování zprávy auditora

Popis situace

Společnost v červnu 2010 zjistila, že její účetní závěrka v letech 2008 a 2009 podléhala povinnému auditu účetní závěrky. V souvislosti s tím také dodatečně zjistila, že za uvedené roky měla povinně vyhotovit výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Byli jsme požádáni o ověření výše uvedených dokumentů. Zprávu o auditu účetních závěrek sestavených za roky 2008 a 2009 jsme vydali v roce 2010, před změnou právní formy. Co se týče výročních zpráv a zpráv o vztazích mezi propojenými osobami za roky 2008 a 2009, tyto společnost dodatečně vyhotovila v roce 2010. Tyto zprávy jsme ověřovali v roce 2011.

V prosinci 2010 společnost uskutečnila změnu právní formy ze společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost.

Zprávy o ověření účetních závěrek za roky 2008 a 2009, vydané v roce 2010, před tím, než došlo ke změně právní formy, jsme adresovali společníkům společnosti s ručením omezeným. Zprávy o ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou a o ověření

zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, které jsme vydali v roce 2011, jsme však adresovali akcionářům akciové společnosti.

Je uvedený postup správný?

Stanovisko KA ČR

Domníváme se, že uvedený postup je správný.

Pro adresování zprávy auditora není relevantní předmět ověření (např. výroční zpráva společnosti s ručením omezeným), nýbrž předpokládání uživatele zprávy. Tyto předpokládané uživatele auditor stanovuje k datu vydání zprávy. Vzhledem k tomu, že zprávy byly vydány v roce 2011, tedy po změně právní formy společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost, není možné zprávu adresovat společnosti s ručením omezením, resp. jejím společníkům, protože společnost, resp. její společníky je nutné od okamžiku právní účinnosti změny právní formy považovat za akciovou společnost, resp. akcionáře. Použití označení „společnost s ručením omezeným“ a „společníci společnosti s ručením omezením“ v roce 2011 by způsobilo, že by zpráva auditora byla neplatně adresována, protože taková předpokládání uživatele formálně neexistují.

oddělení metodiky KA ČR



Brněnská auditorská společnost AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o., člen mezinárodní poradenské asociace INTEGRA INTERNATIONAL, hledá do auditorského oddělení vhodného kolegu/kolegyni na pozici:

Asistent auditora senior/Auditor

Požadujeme:

- výborné znalosti účetní a daňové legislativy a auditorských standardů
- schopnost samostatného řešení auditorských problémů
- plynulou znalost angličtiny nebo němčiny
- samostatnost, zodpovědnost, pracovitost, analytické myšlení, časovou flexibilitu a schopnost pracovat v týmu

U kandidáta předpokládáme ochotu pracovat na své kariéře a připravenost se neustále vzdělávat.

Nabízíme:

- motivační mzdové ohodnocení, pracovní seberealizaci
- propracovaný systém firemního vzdělávání (jazykové kurzy na pracovišti, odborné kurzy)
- zaměstnanecké benefity (stravenky, ošatné aj.)
- příjemné pracovní prostředí v centru Brna a mladý kolektiv

Prosíme o zaslání motivačního dopisu a strukturovaného životopisu na adresu info@auditucetnictvi.cz.

Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011

Charakteristickým znakem daně z příjmů je, že zdaňuje daňově relevantní příjmy (výnosy) ponížené o daňově relevantní výdaje (náklady) vynaložené za určité období (většinou zdaňovací období, někdy účetní období, které není zdaňovacím obdobím či část zdaňovacího období). Proto je většinou standardním přechodným ustanovením každé novely ZDP ustanovení, které stanovuje, pro která zdaňovací období (resp. účetní období, která nejsou zdaňovacími, ale podává se za ně daňové přiznání) se má novela použít (většinou Čl. II bod 1. té které novely). Bohužel v roce 2011 bylo přijato hned několik novel, ve kterých toto důležité přechodné ustanovení chybí. Otázkou pak je, jakým způsobem, to je především pro které zdaňovací období (resp. účetní období, která nejsou zdaňovacími, ale podává se za ně daňové přiznání) se má taková novela použít. Tato otázka byla nedávno projednávána na Generálním finančním ředitelství (dále jen „GŘŘ“) v rámci Koordinačního výboru (pravidelné jednání mezi GŘŘ, KDP ČR a dalšími zástupci odborné veřejnosti, např. KA ČR, k problematickým otázkám výkladu a aplikace daňové a související legislativy).

371/02.05.12 Aplikace některých novel ZDP schválených v roce 2011

Předkládají: *Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252*
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce č. osv. 3680
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod a vymezení problému

V průběhu roku 2011 došlo ke schválení několika novel ZDP, u kterých chybí obligátní přechodné ustanovení, které řeší otázku zdaňovacích období či částí zdaňovacích období, resp. účetních období, které nejsou zdaňovacími a přesto se za ně podává daňové přiznání (dále jen „období“), vůči nimž se má daná nová právní úprava aplikovat (většinou Čl. II bod 1 příslušné novely vycházející z aplikace předmětné novely až na období započatá po účinnosti příslušné novely). Předmětné novely obsahují pouze obecná ustanovení o nabytí účinnosti. V některých případech takový postup nevádí, protože daná novela navazuje na změny v jiných právních předpisech a de facto do zákona o daních z příjmů promítá novou terminologii. Příkladem může být novela ZDP zákona č. 73/2011 Sb. + Usnesení PS č. 74/2011 ze dne 9.2.2011, č. 329/2011 Sb. či č. 375/2011 Sb.) V některých případech pak aplikace příslušné novely či jejich částí vyplývá z podstaty věci. Například ty části novely č. 355/2011 Sb., které zohledňují nové změny v oblasti přeměn (např. rozhodný den do budoucna), budou aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního (zákon o účetnictví) řídit danou novelou (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č. 355/2011 Sb.). Z hlediska přeměn se aplikací předmětné novely částečně zabýval také příspěvek *Ing. Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012.*

V některých novelách, ve kterých absentuje příslušné přechodné ustanovení, však došlo ke zpřísnění v otázce zdanění. Jde například o tyto novely:

- a) Již zmiňovaný zákon č. 355/2011 Sb., a to v oblasti odpisu pohledávek (§ 24 odst. 2 písm. y) ZDP) či v oblasti definice daňové nabývací ceny (§ 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP).

- b) Zákon č. 458/2011 Sb., v oblasti zdanění loterií a her.

Na druhé straně jsou opačné případy, kdy novela opět nemá předmětné přechodné ustanovení, ale představuje naopak pro poplatníky úlevu:

Příkladem z této oblasti pak může být v roce 2011 novela č. 470/2011 Sb. v oblasti vypuštění daňové neznatelnosti odměn členů statutárních orgánů (§ 25 odst. 1 písm. d) ZDP).

Vzniká otázka, od kdy se mají příslušná zpřísnující či ulevující ustanovení aplikovat.

Poznámka: Tento příspěvek neřeší aplikaci změn v oblasti účetních období a přechodů mezi nimi dle zákona č. 355/2011 Sb., který bude předmětem samostatného příspěvku.

2. Návrh řešení

V dané souvislosti dle našeho názoru připadají do úvahy dva rovnocenné výklady:

2.1. První z těchto výkladů zohledňuje, že na rozdíl od situace, kdy předmětná novela přechodné ustanovení o její aplikaci obsahuje, bude se při absenci takového přechodného ustanovení novela aplikovat již od nabytí účinnosti. To znamená v případě, kdy nabývá novela účinnosti k 1.1., má být v případě jiných období, než je kalendářní rok, aplikována v průběhu daného období. Nebo-li část období se bude řídit starou právní úpravou a část období novou právní úpravou.

2.2. Druhý z výkladů zohledňuje skutečnost, že na rozdíl například od DPH je podstatou ZDP to, že je aplikován vždy na určité období, za které se platí daň. Z toho vyplývá, že novou právní úpravu nelze z podstaty věci aplikovat v průběhu období. Pro tento výklad existují ještě tyto argumenty:

2.2.1. Podobný případ byl již řešen v rámci KV se závěrem vycházejícím z toho, že novela má být obecně aplikována až vůči období (nejen období v délce kalendářního roku), která započnou po nabytí účinnosti předmětné novely, a to v případech, kdy přechodné ustanovení vychází z aplikace pouze vůči kalendářním rokům započatým po nabytí účinnosti dané novely (Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, *Problematika vyplývající z aplikace novely zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) - zákona č. 260/2002 Sb. KV ze dne 19.2.2003 Bulletin KDP ČR 5/2003, str. 3-4*).

2.2.2. Výklad, kdy by příslušná zpřisňující novela měla být aplikována v průběhu období, by obecně mohl znamenat nepřipustnou retroaktivitu (viz 5 Afs 28/2003-69 ze dne 31.8.2004 (č. 438/2005 Sb. NSS), 1 Afs 147/2004-50 ze dne 27.4.2006, 7 Afs 151/2006-67 ze dne 21.12.2006 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2008 (č. 1524/2008 Sb. NSS), str. 326), 9 Afs 122/2007-88 ze dne 16.6.2008, 5 Afs 63/2011-109 ze dne 2.2.2012 (obdobně 5 Afs 64/2011-124 ze dne 17.2.2012, 5 Afs 66/2011-109 ze dne 24.2.2012), Pl. ÚS 9/08 ze dne 12.7.2011 (Částka 85 z roku 2011 ze dne 19.8.2011 - č. 236/2011 Sb.) z nedaňových oblastí pak např. ÚS 287/04 ze dne 22.11.2004 či ÚS III. 538/06 ze dne 31.1.2007).

2.2.3. Z podstaty daně z příjmů vyplývá, že se zdaňují příjmy (výnosy) ponížené o náklady (výdaje) za období. To znamená, že je za toto období zjišťována jedna

daňová povinnost, která by měla být určena na základě jedné pravidel. Dělení této daňové povinnosti na určité dílčí daňové povinnosti nemá oporu v ZDP.

2.2.4. V případech řešených v tomto příspěvku (novely ZDP – zákon č. 355/2011 Sb. a č. 458/2011 Sb.) nelze nalézt oporu pro jejich aplikaci v průběhu období ani v důvodových zprávách k těmto novelám.

2.2.5. Aplikace příslušné novely v průběhu období může přinášet i praktické komplikace a nejednoznačné situace (například v případě loterií a her otázku rozdělování nákladů a výnosů v průběhu období, kdy nabyla novela účinností).

2.3. Domníváme se, že na základě výše uvedeného platí, že v případech, kdy v příslušné novele absentuje příslušné přechodné ustanovení o její aplikaci, jsou možné a rovnocenné dva výklady:

2.3.1. Aplikovat novelu od nabytí její účinnosti, to je v některých případech v průběhu období.

2.3.2. Aplikovat novelu až na období započatá od nabytí účinnosti dané novely.

V takových případech by pak v souladu s relevantní judikaturou měla být aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch poplatníka (viz např. *rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. prosince 2004, čj. 6 As 49/2003-46 a čj. 2 Afs 30/2003-61 ze dne 29. září 2005, náleze Ústavního soudu ze dne 10. srpna 2006,*

data pod lupou

Nezávislá analýza dat Kontinuální monitoring Snadný přístup k datům SAP®

Software IDEA®
Nezávislá analýza dat

Smart Analyzer
Soubor základních
auditorských testů

CaseWare™ Monitor
Kontinuální monitoring

Smart Exporter
Snadný přístup k datům SAP®



J + Consult, spol. s r.o., Čapkova 2/192, 140 00 Praha 4
T: +420 244 118 411, E: jconsult@jconsult.cz
www.datapodlupou.cz, www.jconsult.cz

jconsult

z koordinačního výboru pro daně

sp. zn. I. ÚS 138/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. října 2006, čj. 7 Afs 72/2005-81, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, nález Ústavního soudu ze dne 14. března 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, nález Ústavního soudu ze dne 16. srpna 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. září 2007, čj. 7 Afs 22/2007-106, nález Ústavního soudu ze dne 11. ledna 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. ledna 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. května 2009, čj. 7 Afs 103/2008-71, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. července 2009, čj. 9 Afs 61/2008-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 5 Afs 1/2009-57, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2009, čj. 2 Afs 59/2008-79, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. srpna 2009, čj. 1 Afs 49/2009-109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. září 2009, čj. 8 Afs 11/2008-108 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011 čj. 2 Afs 16/2011-78). To by v daném případě znamenalo i možnost aplikovat novelu až na období započatá po nabytí účinnosti dané novely, pokud by byl tento postup pro poplatníka výhodnější.

3. Závěr

Na základě rozporu uvedeného v části 2. *Návrh řešení* je možné věc uzavřít následovně:

3.1. Pokud v příslušné novele ZDP absentuje výslovné přechodné ustanovení o její aplikaci, bude novela obecně aplikována od nabytí její účinnosti, to je v některých případech i v průběhu období. To bude znamenat, že v části období do nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle staré právní úpravy a v části po nabytí účinnosti novely se bude postupovat dle nové právní úpravy.

3.2. Pokud by ale postup dle nové právní úpravy byl pro poplatníka nevýhodnější než dle staré právní úpravy (to např. § 24 odst. 2 písm. y) ZDP ve znění novely zákona č. 355/2011 Sb. či zdaňování loterií a her dle zákona č. 458/2011 Sb.), nebude správci daně v souladu se zásadou v pochybnostech ve prospěch poplatníka pozastavován ani postup, kdy bude nová právní úprava aplikována až na období započatá po nabytí účinnosti předmětné novely.

3.3. Částečně odlišný postup je nutné aplikovat u novele č. 355/2011 Sb. ve vztahu k ustanovení navazujícím

na změny v oblasti přeměn a na to navazující změny v oblasti účetnictví. V těchto případech je jednak nutné aplikovat předchozí výklady (Ing. Jiří Nesrovnal, 352/18.01.11 *Lhůta pro podávání daňového přiznání v případě přeměn dle § 38m odst. 2 a 3 ZDP, KV ze dne 18.1.2012*). Dále pak budou ustanovení zohledňující změny v oblasti přeměn (např. lhůta pro podání přiznání v případě rozhodného dne do budoucna) aplikovány na ty přeměny, které se budou jak z hlediska zákona o přeměnách, tak z hlediska účetního, řídit danou novelou, to je zákonem č. 355/2011 (Čl. II bod 1 a Čl. VIII zákona č. 355/2011 Sb.). To se netýká těch ustanovení, které pro poplatníky znamenají zprísnění v oblasti zdaňování (např. již zmiňované ustanovení § 24 odst. 7 písm. b) bod 3. ZDP ve znění zákona č. 355/2011 Sb.), kdy bude postupováno dle bodů 3.1. a 3.2.

4. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko GFŘ (zápis z jednání KV ze dne 2.5.2012):

Pokud novela neobsahuje přechodná ustanovení, jsou změny provedené touto novelou účinné od data nabytí její účinnosti. Na tuto skutečnost nemůže mít v žádném případě vliv, že účinnost nastala v průběhu období, za které se podává daňové přiznání.

Přechodná ustanovení slouží k nastavení účinnosti některých změn vyplývajících z příslušné novely odlišně od její „obecné“ účinnosti. Neobsahuje-li právní norma přechodná ustanovení, je nutné právní předpis aplikovat toliko do budoucna od konkrétního data účinnosti (viz výše). Posouzení staré a nové právní úpravy z hlediska výhodnosti pro poplatníka není v tomto případě na místě. Takový postup lze použít pouze na právní vztahy upravené právními normami platnými a účinnými. Pokud tedy zákonodárce přechodné ustanovení nepoužije, je jeho záměrem, aby změna byla účinná právě od data nabytí účinnosti přijaté novely.

Stejně tak při posuzování případné retroaktivity provedené změny platí daná pravidla pro určení, zda se jedná o retroaktivitu pravou či nepravou, a z toho plynoucí přípustnost „zpětného působení“ přijaté změny.

Proto lze souhlasit pouze se závěrem předkladatele uvedeným pod číslem „3.1.“ Závěry označené jako „3.2. a 3.3.“ nelze podle GFŘ navrhovaným způsobem zobecnit, a proto s nimi nelze souhlasit.