

Ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014

Dne 1. ledna 2014 nabyl účinnosti zákon o obchodních korporacích (č. 90/2012 Sb.), který mění požadavky na vyhotovování, obsah i ověřování zprávy o vztazích¹. Protože uvedený zákon neobsahuje žádná konkrétní přechodná ustanovení zaměřená na tuto problematiku, panuje nejistota, jak přistupovat ke zprávám o vztazích vyhotoveným sice v roce 2014, ale popisující transakce roku předchozího.

Na úvod je potřeba především uvést, že vyhotovení zprávy o vztazích je odpovědností statutárního orgánu účetní jednotky. Součástí této odpovědnosti je také určení, podle jakých právních předpisů tato zpráva bude sestavena. Je to tedy primárně klient, kdo musí analyzovat přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích a kdo musí zaujmout v této věci právní názor.

Naproti tomu, úkolem a odpovědností auditora je provedení takového ověření, kterým byl pověřen. To znamená, že pokud je auditor klientem požádán, aby ověřil zprávu o vztazích, kterou klient sestavil v souladu s obchodním zákoníkem, auditor se bude zabývat tím, zda tato zpráva naplňuje požadavky obchodního zákoníku. Obdobně tomu bude v případě, kdy se klient rozhodne vyhotovit zprávu o vztazích podle ustanovení zákona o obchodních korporacích. Pokud auditor bude požádán o ověření takové zprávy, za kritéria, proti kterým bude obsah zprávy ověřovat, vezme příslušná ustanovení zákona o obchodních korporacích.

Auditorovi tedy nic nebrání v tom, aby provedl ověření zpráv o vztazích za účetní období roku 2013, ať jsou sestaveny v režimu obchodního zákoníku nebo v režimu zákona o obchodních korporacích.

Bez ohledu na zvolený režim je však třeba zdůraznit, že ve zprávě o vztazích musí být uvedeno, podle jakého předpisu (ObZ nebo ZOK) je zpráva vyhotovena, a to i přesto, že takovou náležitost zprávy ObZ ani ZOK nepředepisují. Pokud tato informace ve zprávě o vztazích uvedena nebude, nebude to mít sice vliv na její platnost, nicméně taková zpráva bude auditorem pro neurčitelnost kritérií těžko ověřitelná.

Pokud se právní názor auditora na režim sestavení zprávy o vztazích liší od názoru klienta, resp. auditor vnímá nejistotu ohledně správného právního výkladu, může auditor do své zprávy uvést odstavec obsahující „jiné skutečnosti“, ve kterém uvede, že s ohledem na neustálený výklad přechodných ustanovení zákona o obchodních korporacích je možné, že zpráva o vztazích měla být vyhotovena dle jiného právního předpisu, než podle kterého ji statutární orgán vyhotovil.

Vyhotovení a ověření zprávy o vztazích dle obchodního zákoníku

Většina stanovisek a právních názorů, které KA ČR do současné doby obdržela, se přiklání k názoru, že vyhotovení a ověřování zprávy o vztazích za rok 2013 se řídí právní úpravou platnou do konce roku 2013, tj. obchodním zákoníkem.

¹ To, co zákon o obchodních korporacích („ZOK“) nazývá „zprávou o vztazích“, obchodní zákoník („ObZ“) nazýval „zprávou o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou“ nebo zkráceně „zprávou o vztazích mezi propojenými osobami“. Dále se tyto zprávy nazývají společně jako „zpráva o vztazích“.

Tento názor je v souladu s obecnými přechodnými ustanoveními ZOK, konkrétně ustanovením §775 ZOK, které stanovuje, že ustanovení ZOK se vztahuje pouze na povinnosti vzniklé po 1. lednu 2014. Povinnost vyhotovit zprávu o vztazích totiž vznikla již v roce 2013.

Tento závěr vyplývá z úvahy, že rozhodující je to, zda účetní jednotka již v roce 2013 naplnila definiční znaky obchodní společnosti, jejíž statutární orgán je zprávu o vztazích povinen vyhotovit, tzn. zjednodušeně jde o to, zda účetní jednotka byla již v roce 2013 ovládanou společností (další definiční znaky viz § 66a odst. 9 ObZ). Tato povinnost naopak nevzniká až 1. lednem 2014 a to z toho důvodu, že by bylo absurdní a ve zjevném rozporu s účelem tohoto ustanovení tvrdit, že (pokračující) společnost, která tyto znaky přestala mít k 31. prosinci 2013, by žádnou zprávu o vztazích sestavovat nemusela, protože v roce 2014 (tj. domnělém vzniku povinnosti) už nesplňovala znaky společnosti, jejíž statutární orgán má tuto povinnost.

Ustanovení o tom, že zprávu o vztazích musí statutární orgán vyhotovit do 3 měsíců od konce účetního období (§ 66a odst. 9, první věta ObZ), je ustanovením o lhůtě, do jejíhož konce musí být zpráva vyhotovena, nikoli ustanovením definujícím okamžik vzniku této povinnosti. Toto ustanovení nelze vykládat odtrženě od zbývajících částí ustanovení § 66a ObZ. Takový výklad by odhlížel jak od systematiky tak účelu těchto ustanovení.

Tomuto názoru svědčí i to, že podle obecného zákazu retroaktivity lze na transakce uskutečněné v roce 2013 klást výhradně požadavky platné v roce 2013 a to včetně reportingových požadavků, pokud by zákon výslovně nestanovil jinak, což se nestalo (jiné relevantní přechodné ustanovení než výše citovaný § 775 ZOK neobsahuje).

Z obsahového vymezení zprávy o vztazích v ZOK je dále patrné, že úmyslem zákonodárce bylo vztáhnout (nové) požadavky na obsah zprávy až k transakcím, které se uskuteční v roce 2014. Například jednou z náležitostí zprávy je posouzení vyrovnání podle ustanovení § 71 a §72 ZOK. Povinnosti stanovené těmito ustanoveními v roce 2013 neexistovaly. Ze vzájemných souvislostí ustanovení ZOK týkajících se vyhotovování zprávy o vztazích je tedy patrné, že předmětem zprávy sestavené dle ZOK mohou být transakce uskutečněné až v roce 2014.

Výše uvedený závěr je taktéž v souladu se stanoviskem Ministerstva spravedlnosti (gestorem zákona o obchodních korporacích), které ve svém vyjádření adresovaném KA ČR uvedlo, že „...se domnívá, že není možné požadovat po podnikatelích, aby zpráva o vztazích za rok 2013 byla zpracována podle nové právní úpravy, pokud se v ní osvědčují skutečnosti vzniklé za účinnosti dosavadního obchodního zákoníku...“.

ČNB se ve své kompetenci regulátora kapitálového trhu také přiklonila k závěru, že zpráva o vztazích za rok 2013 by měla být vyhotovena v režimu obchodního zákoníku. Tuto informaci lze nalézt na webových stránkách ČNB² v dokumentu s požadavky na výroční zprávy emitentů kótovaných cenných papírů. V části 2.3. tohoto dokumentu se uvádí požadavky na obsah zprávy o vztazích za rok 2013, které zcela vycházejí z požadavků obchodního zákoníku. Pro úplnost je však třeba dodat, že původní

² Viz odkazy na www.cnb.cz: Dohled a regulace > Výkon dohledu Informační povinnosti > Emitenti kótovaných cenných papírů a další osoby > Náležitosti výroční zprávy emitenta kótovaného cenného papíru za rok 2013. V archívním souboru, na který je odkazováno, se jedná o dokument „Obsah_VZ_2013.pdf“.

názor, který ČNB zastávala počátkem roku 2014, byl zcela opačný. Teprve na přelomu ledna a února se ČNB přiklonila k názoru zastávanému ministerstvem spravedlnosti.

Výše uvedená argumentace neumožňuje, aby se režim obchodního zákoníku na zprávu o vztazích vztahoval pouze částečně. To znamená, že ustanovení obchodního zákoníku se použijí nejenom na povinnost vyhotovení zprávy o vztazích a vymezení jejího obsahu, ale taktéž na povinnost ověření této zprávy auditorem dle ustanovení § 66a odst. 11 ObZ.

Z pohledu auditora se tedy ověření zprávy o vztazích za rok 2013 v zásadě nebude lišit od ověření obdobné zprávy za rok 2012. Stejně jako v předchozích letech, auditor bude postupovat dle auditorského standardu AS 56. Navíc však ve zprávě auditora o ověření zprávy o vztazích musí být uvedeno, že rozhodnutí o tom, podle jakých předpisů je zpráva o vztazích vyhotovena je odpovědností statutárního orgánu účetní jednotky (viz ustanovení ISRE 2400.86.e.ii., které se použije podpůrně), a podle jakých kritérií (zda ustanovení ObZ nebo ZOK) auditor zprávu o vztazích ověřil.

Vyhotovení a ověření zprávy o vztazích dle zákona o obchodních korporacích

Účetní jednotka sestavující zprávu o vztazích nemusí nutně akceptovat výše uvedenou argumentaci a může se naopak přiklonit k právnímu názoru, že zpráva o vztazích podléhá režimu zákona o obchodních korporacích.

Ministerstvo spravedlnosti, jak je patrné z jeho výše citovaného stanoviska, takovou možnost explicitně nevylučuje. KA ČR má také k dispozici vyjádření ČNB zasílané emitentům kotovaných cenných papírů, ve kterém je informuje, že vyhotovení zprávy o vztazích za rok 2013 v režimu zákona o obchodních korporacích z její strany bude akceptováno.

Co se týká povinnosti ověření zprávy o vztazích auditorem, tu zákon o obchodních korporacích z obchodního zákoníku nepřevzal. Přesto však nelze v roce 2014 (a případně následujících) zcela opustit ustanovení obchodního zákoníku, která toto ověření auditorem vyžadovala.

Podle přechodného ustanovení ZOK uvedeného v §777 odst. 4 se totiž součástí společenských smluv od 1. ledna 2014 stávají veškerá ustanovení o právech a povinnostech, které společníkům přiznával resp. ukládal obchodní zákoník, o kterých tyto smlouvy mlčely a které neodporují kogentním ustanovením ZOK. Zároveň, podle ustanovení § 66a odst. 12 a 13 ObZ má každý společník právo požádat soud, aby jmenoval znalce pro přezkoumání zprávy o vztazích. Uplatnění tohoto práva je však podmíněné, a jednou z podmínek, na jejíž splnění může být toto právo společníka vázáno, je výhrada auditora ke zprávě o vztazích. Obchodní zákoník tak fakticky přiznává společníkovi právo na obdržení zprávy auditora.

Má-li tedy být toto právo společníka zachováno podle ustanovení §777 odst. 4 ZOK, je ověření zprávy o vztazích auditorem nezbytné. Pokud by společnost tuto zprávu nenechala ověřit auditorem, upřela by svému (nekvalifikovanému) společníkovi právo, které mu přiznává zákon. Tato situace dokonce nenastává pouze v roce 2014, ale ve všech následujících letech, dokud společnost neprovede tzv. „opt-in“ dle ustanovení §777 odst. 5.

Pokud tedy společnost neprovede „opt-in“, nebo ho společnost provede, ale přesto o ověření zprávy o vztazích požádá (např. již byla uzavřena smlouva, ve které se auditor k ověření zprávy o vztazích zavázal), bude auditor při prověření zprávy o vztazích postupovat shodně jako v minulosti, tedy za

použití AS 56 (viz výše), který se vztahuje jak na povinné tak na dobrovolné ověření zprávy o vztazích. Samozřejmě z hlediska obsahového bude auditor posuzovat soulad zprávy o vztazích s požadavky ZOK, nikoliv ObZ, avšak auditorské postupy budou shodné.

Směrem do budoucna však lze očekávat, že účetní jednotky, které provedou „opt-in“, takové ověření již nebudou požadovat. Důsledkem této změny je to, že auditoři již nebudou poskytovat (ani uzavírat smlouvy na) „trojité“ zakázky spočívající v ověření účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích. Nově tato kumulovaná zakázka bude pouze „dvojitá“ tj. spočívající v ověření účetní závěrky a výroční zprávy.

To však neznamená, že auditor se již nebude zabývat zprávou o vztazích. Klíčovým ustanovením je §84 odst. 2 ZOK, ve kterém se uvádí, že zpráva o vztazích se (stejně jako v minulosti) připojuje k výroční zprávě. Tím pádem musí auditor v rámci zakázky spočívající v ověření výroční zprávy v souladu s ISA 720 a související aplikační doložkou informace ve zprávě o vztazích podrobit stejnému ověření jako „jádro“ výroční zprávy, čili posouzení souladu zprávy o vztazích s účetní závěrkou (a posouzení případných významných zkreslení skutečnosti). Vzory zpráv obsažené v Aplikační doložce k ISA 720 lze v zásadě i nadále použít, pouze s tím rozdílem, že v případě vydávání kombinované zprávy se namísto „trojité“ vydá pouze zpráva „dvojitá“ (tj. bez auditorské zprávy o prověření zprávy o vztazích).

Zpráva o vztazích za účetní období počínající v roce 2013 a končící v roce 2014

Pokud je právním oříškem vyhodnocení, jaké právní úpravě by měla podléhat zpráva o vztazích za rok 2013, pak doslova právním ořechem je otázka, jak přistoupit ke zprávě o vztazích sestavené za účetní období počínající v roce 2013 a končící v roce 2014.

Vyjdeme-li z argumentace obhajující aplikaci režimu obchodního zákoníku na zprávy o vztazích vyhotovené za rok 2013, bylo by v zásadě nutné zprávu za hospodářský rok zahrnující přelom let 2013 a 2014 rozdělit na dvě části: část za rok 2013 a část připadající na transakce uskutečněné v roce 2014. Každá z částí by potom podléhala jinému právnímu režimu. Ač je to poměrně zvláštní konstrukce, není to nic neřešitelného. Nezapomeňme například na to, že i statutární orgán má jinou odpovědnost za transakce uskutečněné v roce 2013 (a sice dle ObZ) a v roce 2014 (dle ZOK). Jejich oddělené reportování tedy dává nepochybně nějaký smysl.

Pokud by klient takto rozdělenou zprávu o vztazích připravil, postupoval by auditor ke každé z obou částí samostatně (v souladu s předchozím textem). Pokud by prováděl prověrku zprávy o vztazích pouze vůči první části (což není pravděpodobné s ohledem na to, že „opt-in“ je možné provést nejdříve v průběhu roku 2014), je nutné, aby tento fakt byl z jeho auditorské zprávy dostatečně zřejmý. Stejně tak musí být ze zprávy auditora patrné, že správnost části zprávy byla ověřena proti ustanovením ObZ a část proti ustanovením ZOK, pokud k tomu dojde.

Vyjde-li se z právního názoru, že zpráva o vztazích za rok 2013 má být již celá sestavena dle ZOK, k dělení zprávy na části nedojde.

Závěrečná poznámka

Konečný a rozhodující výklad zákona náleží výhradně soudu a, jak již bylo uvedeno v úvodu, úlohou auditora není rozhodovat o tom, podle jakého právního předpisu měla být zpráva o vztazích vyhotovena.

Zpracoval:

Ing. Jiří Pelák, Ph.D.

oddělení metodiky auditu a účetnictví

Komora auditorů ČR