

Komora auditorů ČR se stala řádným členem FEE!

Po osmi letech aktivní účasti při řešení otázek vývoje účetní a auditorské profese byla Komora auditorů ČR 19. 12. 2002 přijata, spolu s vrcholovými organizacemi auditorské profese Polska, Slovenska a Maďarska, za řádnou členskou organizaci FEE (Fédération des Experts Comptables Européens). Že jde o zadosťučnění pro všechny, kteří intenzivně pracovali pro dosažení této mety není třeba zdůrazňovat. Je dokonce na místě připomenout, že slovenská či polská komora auditorů dosáhly tohoto cíle při pozdějším nástupu. Naopak Rumunsko a Slovinsko zůstaly zatím ještě v pozici korespondenčních členů. Bulharsko je nově přijatým korespondenčním členem. Vše se vlastně odvíjí od celkové politické situace a od postupu v přijímání jednotlivých zemí do Evropské unie.

Zasedání Valného shromáždění FEE se za Komoru auditorů České republiky zúčastnili Petr Kříž, Ladislav Langr a Eva Rokosová. Prezident Komory auditorů ČR měl poprvé v historii vztahů KA ČR – FEE příležitost pozdravit Valné shromáždění a podělit se s účastníky o své představy o našem působení v této organizaci.

Možná, že mnozí z nás si pamatují, že KA ČR uzavřela dohodu o spolupráci s FEE v roce 1994 při příležitosti Velkého shromáždění FEE ve Vídni. Následovalo přijetí za korespondenčního člena v roce 1996 v Bruselu. Poté již odklady a jistá snaha o objektivní vysvětlení – např. nepříznivý vývoj v legislativě týkající se auditu u nás.

Dnes máme plnoprávné postavení řádného člena FEE. Mnozí naši staronoví evropští kolegové dávají najevo zájem – s čím do FEE přicházíme, jak přispějeme naší evropské profesi. Již řadu let jsme měli možnost zú-

častňovat se jednání odborných výborů FEE, především v oblasti účetnictví, auditu a etiky profese. Známe své možnosti i svá omezení. Převzít zodpovědnost za některou z oblastí činnosti FEE není asi nyní aktuální. Účast na všech úkolech, které dnes FEE řeší, je také zatím poněkud nad naše mož-



Ing. Ladislav Langr
viceprezident KA ČR

nosti. Přesto však se zde otevírá prostor pro mnohé, kteří mají chuť a schopnosti přispět. A náš přínos? Možná jej lze předvést v oblasti spolupráce s dalšími uchazeči o členství v FEE. Právě tam je asi největší slabina FEE a také EU. Za deset let existence naší Komory jsme nashromáždili značné množství poznatků i zkušeností. Třeba je dokážeme využít ve prospěch

nově se vytvářející evropské auditorské profese.

Mnohem konkrétnější je ale skutečnost, že prezident KA ČR bude mít právo účasti na jednáních nejvyšších orgánů FEE. Budeme mít zajištěné právo přímo ovlivňovat rozhodování orgánů FEE, budeme přispívat na činnost FEE ve výši 27 tis. EUR ročně, budeme mít větší odpovědnost než dosud. Popřejeme si navzájem hodně sil a úspěchů při našem působení v této prestižní organizaci.



Fotografie z prosincového Valného shromáždění FEE. Zleva Ivan Bošela, prezident Slovenské komory auditorů, David Devlin, nový prezident FEE (z Irska), Piotr Rojek, prezident polské Národní komory statutárních auditorů, Petr Kříž, prezident KA ČR a Deszo Sugar, prezident Maďarské komory auditorů.

OBSAH

AKTUALITY 2

DISKUSNÍ OKÉNKO 4

**VÝBORY A KOMISE
INFORMUJÍ** 4

VZDĚLÁVÁNÍ 5

Inspirace Mezinárodních vzdělávacích standardů

Prof. Ing. Bobumil Král 6

Ověření správnosti postupu auditora a jeho případné odpovědnosti za škodu

Alena Švejdrová 9

NA POMOC AUDITORŮM

Zveřejnění mimořádné

účetní závěrky 11

Sdělení MF ČR o používání pevného kursu pro přepočtení cizích měn v účetnictví podnikatelů .. 12

Archivace ve spisu auditora 12

DISKUSE

Ještě k problematice událostí po rozvahovém dni

Ing. Aleš Řiřta 12

Poznámka k účetnímu provedení přeměn společností

Ing. Věra Vlasáková 14

Úvaha k některým aspektům úpadkového práva

Ing. Petr Dostál 15

K PROBLEMATICE DANÍ

Uplatnění hodnoty cenných papírů do daňových nákladů dle novely ZDP

Ing. Miroslav Svoboda

Ing. Jan Petráš 19

Uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů po novele ZDP

Mgr. Edita Ševcovicová

Ing. Tomáš Plešinger 21

Uplatňování odčitatelné položky ze vstupní ceny dle ZDP na straně leasingového nájemce

Ing. Jiří Škampa

Ing. Jiří Nesrouval 24

ZE ZAHRANIČÍ

Nové mezinárodní auditorské standardy (ISA) 25

RECENZE 27

ZAÚJALO NÁS 27

ZAZNAMENALI JSME 30



ZE ZASEDÁNÍ RADY

Leden 2003

Rada na svém zasedání zejména *jednala o:*

- připomínek k návrhu novely zákona o účetnictví,
- návrhu MF ČR ke zvýšení kvality účetnictví a auditu,
- novele Etického kodexu,
- návrzích na změnu zákona o auditech,
- nabídky firmy Datev,
- nabídky rozšíření SW Účetní poradce pro auditory;

schválila:

- žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb,
- žádosti o výjimku z placení fixního příspěvku,
- návrh na vyškrtnutí asistentů ze seznamů komory,
- plány činnosti výborů na rok 2003,
- návrh orchestru pro oslavy 10. výročí vzniku KA ČR,
- hodnotící komisi pro výběr manuálu,
- nového člena zkušební komise ing. Ambrože;

vzala na vědomí:

- zprávy ze zasedání komisí a výborů,
- zprávy z pracovních cest,
- plánované termíny akcí v roce 2003.

Ing. Eva Rokosová
Úřad KA ČR

VÝZVA AUDITORŮM K ETICKÉMU KODEXU IFAC

V návaznosti na závěry XII. sněmu auditorů ve vztahu k Etickému kodexu IFAC vyzýváme auditory, aby zpracovali písemně své připomínky a dotazy ke konkrétním sporným, příp. nesrozumitelným ustanovením Etického kodexu IFAC a tyto zaslali do úřadu komory auditorů **do 30. 4. 2003**. Výbor pro otázky profese a etiku a Rada KA ČR se pak došlými připomínkami a dotazy budou zabývat tak, aby výsledky mohly být předloženy příštímu sněmu auditorů. Etický kodex IFAC v češtině byl rozeslán auditorům vloni spolu s materiály na listopadový sněm a je rovněž k dispozici na www.kacr.cz, případně jej lze obdržet na vyžádání v úřadu komory.

-rok-

SLIB NOVÝCH AUDITORŮ

Dne 29. ledna se v úřadu komory uskutečnil slavnostní slib nových auditorů a předání osvědčení o zápisu do seznamu auditorů, které opravňuje k poskytování auditorských služeb. Ti, kdo úspěšně dokončili v prosinci 2002 auditorskou zkoušku a završili tříletou praxi asistenta složili profesní slib podle zákona do rukou prezidenta komory ing. Petra Kříže za přítomnosti ing. Ladislava Langra a vedoucí úřadu ing. Evy Rokosové.

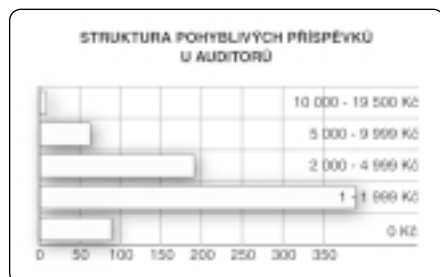
Nově zapsanými auditory jsou:

Jméno Místo podnikání	Č. osv.
Ing. ARABASZ Petr Praha	1915
Ing. BĚLKOVÁ Silvie Praha	1916
Ing. ČERNÝ Michal České Budějovice	1917
Ing. DVORŠČÍKOVÁ Lenka Praha	1918
Ing. DUŠKOVÁ Dagmar Praha	1919
Ing. FOJTÍKOVÁ Daniela Praha	1920
Ing. FOLKOVÁ Ivana Plzeň	1921
Ing. HORA Vladimír Praha	1922
Ing. KOUTNÁ Zdeňka Liberec	1923
Ing. KUČERA Pavel Ostrava	1924
Ing. PŘÍKRYLOVÁ Kateřina Praha	1925
Ing. ZAPLETALOVÁ Radka Praha	1926
Ing. ZAVADILOVÁ Věra Praha	1930
Ing. ŽENATÝ Roman Praha	1927
Ing. ŽILKA Vladimír Praha	1928
Ing. ŽÍŽALA Josef Praha	1929

Martina Fišerová
evidence auditorů

JAKÁ JE AKTUÁLNÍ STRUKTURA AUDITORSKÉ OBCE?

K datu 31. 12. 2002 evidovala Komora auditorů celkem 1352 auditory (ještě před vyškrtnutím auditorů ve vazbě na



§ 3 zákona o auditech). Z tohoto počtu bylo 763 mužů a 589 žen. Z celkového počtu mužů (763 osob) poskytovalo auditorské služby jako OSVČ 408 osob, zbývajících 355 osob bylo v pracovním poměru, nebo poskytovalo služby jako společník auditorské společnosti. Z celkového počtu žen (589

osob) poskytovalo auditorské služby jako OSVČ 329 osob, zbývajících 260 osob bylo v pracovním poměru, nebo poskytovalo služby jako společník auditorské společnosti. V roce 2002 působilo na českém auditorském trhu 309 auditorských společností.

Auditoři

Nejvyšší pohyblivý příspěvek placený auditorem OSVČ byl ve výši bezmála 19 500 Kč, mezi 19 500 a 10 000 Kč bylo na pomyslném stupínku 8 auditorů OSVČ. V rozmezí 9999 až 5000 Kč bylo 62 auditorů OSVČ. V rozmezí 4999 až 2000 Kč bylo 190 auditorů OSVČ. V rozmezí 1999 až 1 Kč bylo 388 auditorů OSVČ. Z tohoto zjištění vyplývá, že 88 auditorů OSVČ uvedlo 0 Kč pohyblivého příspěvku za poskytování auditorských služeb.

V roce 2002 tedy byla průměrná výše pohyblivého příspěvku: 2300 Kč na osobu. (Počítáme pouze ty osoby, které měly pohyblivý příspěvek vyšší než 1 Kč.)

Společnosti

Nejvyšší pohyblivý příspěvek za firmu byl ve výši bezmála 2 000 000 Kč. V rozmezí 2 mil. až 100 000 Kč bylo



10 společností. V rozmezí 99 999 až 50 000 Kč bylo 7 společností. V rozmezí 49 999 až 20 000 Kč bylo 27 společností. V rozmezí 19 999 až 10 000 Kč bylo 59 společností. V rozmezí 9999 až 1000 Kč bylo 155 společností. V rozmezí 999 až 1 Kč bylo 13 společností. Z tohoto zjištění vyplývá, že 12 společností uvedlo 0 Kč jako pohyblivý

vý příspěvek za poskytování auditor-
ských služeb (vycházíme z celkového
počtu 284 společností, které byly za-
psány v průběhu roku 2001 a tudíž lze
předpokládat vznik povinnosti platby
fixního příspěvku).

V roce 2002 byla tedy průměrná
výše pohyblivého příspěvku (při cel-
kovém počtu 284 aud. společností)
27 700 Kč.

Martina Fišerová
evidence auditorů

UPOMÍNKA

Upozorňujeme všechny, kteří do dneš-
ního dne neuhradili fixní příspěvek na
rok 2003, splatný do 31. 1. 2003, aby
tak učinili bez prodlení.

Výše příspěvku pro rok 2003 činí:
pro auditory **2600 Kč**
VS xxxx31, KS 0558

pro asistenty auditora **2600 Kč**
VS xxxx33, KS 0558

pro audit. společnosti **15 000 Kč**
VS xxx32, KS 0558

Symbol xxxx je vždy číslo osvědčení.
Bankovní spojení: **87039011/0100.**

Martina Fišerová
evidence auditorů

UPOZORNĚNÍ:

EVIDENČNÍ ZÁZNAM KPV

Upozorňujeme auditory, kteří dosud
nezaslali na úřad komory **Evidenční
záznam o účasti na profesním
vzdělávání v roce 2002**, že tak měli
učinít **do 31. ledna 2003**, a nesplnění
povinnosti stanovené Směrnicí Komo-

ry auditorů ČR pro KPV by měli urych-
leně napravit. Vzor evidenčního zázna-
mu byl zveřejněn v příloze časopisu
Auditor č. 9/ 2002, a současně je
k dispozici i na webových stránkách
Komory auditorů ČR ve formátu pdf
(Acrobat Reader).

-rr-



*Vzor evidenčního záznamu je k dispo-
zici ve formátu Acrobat Reader na we-
bových stránkách komory na adrese:
[http://www.kacr.cz/dokumenty/
evidencni_zaznamKPV.pdf](http://www.kacr.cz/dokumenty/evidencni_zaznamKPV.pdf).*

PŘÍLOHY ČASOPISU AUDITOR Č. 2/03

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor
jsou dvě vložené přílohy. První z nich
je pracovní pomůcka **Přezkoumání
hospodaření obcí za rok 2002**, jejíž
autorkou je auditorka ing. Ivana
Schneiderová. Pomůcku určitě ocení
řada auditorů. Druhou přílohou je již
tradiční Věcný rejstřík článků uveřej-
něných v časopise Auditor v roce

2002. Rejstřík vypracoval auditor ing.
Jaroslav Kula.

-jd-

KOMORA AUDITORŮ ČR A INOVACE 2002

Ve dnech 3. – 6. 12. 2002 uspořádala
Asociace inovačního podnikání ČR
(AIP ČR) spolu s Inženýrskou aka-
demií ČR a Českým svazem vědec-
kotechnických společností (ve spoluprá-
ci s Ministerstvem školství, mládeže a tě-
lovýchovy, Bundesministerium für Bil-
dung und Forschung a AiF Otto von
Guericke) v budově ČSVTS v Praze na
Novotného lávce mezinárodní sympo-
zium **INOVACE 2002, Týden výzku-
mu, vývoje a inovací v ČR.**

Letošní 9. ročník se poprvé usku-
tečnil pod záštitou Vladimíra Špidly,
předsedy vlády ČR.

Součástí této mezinárodní, nejdůle-
žitější akce v oblasti inovačního pod-
nikání v ČR byly:

- 9. mezinárodní symposium
INOVACE 2002
 - 9. mezinárodní veletrh invencí
a inovací
 - 7. ročník Ceny Inovace roku 2002
- V rámci čtyřdenního programu se
uskutečnilo:
- 6 sekcí v rámci mezinárodního sym-
pozia
 - Úvodní plenární sekce
 - Sekce Mezinárodní spolupráce ve
VaV a inovacích
 - Sekce Technologie životního pro-
středí
 - 3. setkání inovačních firem SRN,
SR, ČR a dalších zemí

**Asociace inovačního podnikání ČR, Inženýrská akademie ČR,
Český svaz vědeckotechnických společností**

Vás zvou na

INOVACE 2003

Týden výzkumu vývoje a inovací v ČR

ve dnech 2. – 5. prosince 2003

V rámci INOVACE 2003 se uskuteční:

- 10. mezinárodní symposium INOVACE 2003 • 10. veletrh invencí a inovací
- 8. ročník Ceny Inovace roku 2003

Místo konání: Praha a další místa ČR

Kontakt: **Asociace inovačního podnikání ČR**, Novotného lávka 5, I 16 68 Praha I
tel.: +420 -221 082 275, fax: +420 -221 082 276, e-mail: svejda@aipcr.cz, www.aipcr.cz

Uzávěrka přihlášek 31. října 2003

- Zasedání CEERDA EUREKA
- sekce Inovační aspekty v rámci procesu restrukturalizace
- 2 setkání účastníků INOVACE 2002
- vernisáž a průběh výstavy
- předání ocenění Cena Inovace roku 2002
- tisková konference
- jednání orgánů AIP ČR

Komora auditorů ČR již podruhé spolu s dalšími 42 vystavovateli prezentovala svou působnost, činnost, cíle, úkoly a dala tak možnost inovačním firmám, přihlášeným subjektům, zahraničním i tuzemským účastníkům a dalším zájemcům, seznámit se s auditorskou profesí v České republice.

Za KA ČR se úvodní vernisáže a následného setkání s vystavovateli zúčastnila ing. Eva Rokosová, ředitelka úřadu komory, která na vyzvání ing. Pavla Švejdy, CSc., generálního sekretáře AIP ČR, vystoupila s krátkým projevem.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky

DISKUSNÍ OKÉNKO

Auditor je povinen při své práci dodržovat auditorské směrnice vydané komorou auditorů. Ale jsou tyto směrnice každému stejně srozumitelné? Nepřekrývají se některé pasáže auditorských směrnic? Nebo neodporují si? Je praktická aplikace auditorských směrnic vždy bez problémů nebo se psané slovo a realita rozcházejí?

Protože v letošním roce by měly auditorské směrnice projít věcnou revizí a srovnáním se stavem Mezinárodních auditorských směrnic, pomozte nám i sami sobě a předejte nám své **náměty na změny směrnic**, upozornění na nedostatky ve výkladu nebo v praktické aplikaci směrnic či požadavky na doplnění směrnic.

Všichni víme, že dodržování auditorských směrnic je i součástí kontroly kvality práce auditora ze strany ko-

mory a proto je v našem zájmu, aby směrnice byly co nejlepší a všem srozumitelné.

Pište nám poštou, faxem, mailem, můžete psát dlouhé i krátké příspěvky.

Marie Kučerová
kucerova_marie@centrum.cz

*Názory a připomínky posílejte pod značkou „Diskusní okénko auditora“ **písemně** na adresu Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, **faxem** na 224 211 905 nebo **e-mailem** na adresu kacr@kacr.cz.*

VÝBORY A KOMISE INFORMUJÍ

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Členové výboru se na zasedání dne 6. ledna 2003 věnovali obsáhlému materiálu z IFAC, který se týká plánovaných změn auditorských standardů (viz str. 25) a který bude sloužit jako podklad pro další práci výboru. Vzhledem k termínu stanovenému IAASB pro uplatnění připomínek bude tento materiál hlavním bodem příštích zasedání výboru.

Byl projednán plán činnosti výboru pro letošní rok, ve kterém jsou stanoveny některé cíle, kterých by chtěl výbor dosáhnout: např. zpracovat auditorskou směrnici pro využití práce experta; dále směrnici pro audit v případě, že auditovaná společnost využívá služeb servisních organizací, dokončit novelizaci a vydat směrnici č. 9 – „Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu“ atd.

Výbor také projednal odpověď na dopis nejmenovaného advokáta, který požádal KA ČR o stanovisko k ověření správnosti postupu auditora při provádění auditu. Výslednou odpověď spolu s dotazem najdete na str. 9.

Další body jednání:

- Diskutovala se otázka, jaké datum uvádět na stanovisku auditora k výroční zprávě. (Pozn. redakce: Upozorňujeme, že na toto téma probíhá v časopise Auditor diskuse. Také v tomto čísle se k tématu vyjadřuje ing. Růta - rubrika Diskuse, str. 12.)
- Bylo jednáno o situaci, kdy společnost nezpracovala výroční zprávu za minulý rok, ač ji to ukládá zákon.
- Byla diskutována otázka zda je možné, aby auditor, který neprováděl audit účetní závěrky, provedl audit

zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

- Opakovaně byla diskutována otázka ověření správnosti zprávy o vztazích, stanovené obchodním zákoníkem, a povinnosti provést ověření věcné správnosti zprávy o vztazích tak, jak to stanovuje AS 54.

VÝBOR PRO FINANČNÍ INSTITUCE

Výbor na svém zasedání dne 9. ledna 2003 projednával připomínky k návrhu materiálu ČNB k úvěrovým derivátům ve vazbě na kapitálovou přiměřenost a úvěrovou angažovanost bank. Cílem tohoto materiálu je stanovit terminologii úvěrových derivátů a způsob zacházení s těmito nástroji pro účely kapitálové přiměřenosti a angažovanosti, než bude problematika upravena podle připravovaných doporučení basilejského výboru, která budou zřejmě následně promítnuta do směrnic EU. Ve stanoveném termínu byly připomínky Komory auditorů zaslány České národní bance.

Proběhla diskuse k návrhu novely zákona o účetnictví - MF dle svého harmonogramu rozešle do vnějšího připomínkového řízení materiál po zapracování připomínek z porady vedení ministra financí (zaslání se předpokládá ještě v lednu t.r.), dále byli členové informováni o novém znění materiálu MF – Návrh opatření ke zlepšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetního výkaznictví v České republice. Připomínáme, že o tomto materiálu referoval na XII. sněmu auditorů pan náměstek Zelinka.

VÝBOR PRO METODIKU

Členové výboru se na svém zasedání dne 21. ledna 2003 zabývali otázkou zapojení se do tvorby českých účetních standardů, novelou zákona o účetnictví a byli mimo jiné informováni o tom, že koordinaci Národní účetní rady převzala na období šesti měsíců Komora auditorů ČR.

Dalším bodem programu byla diskuse k předloženým dotazům týkajícím se:

- sloučení společností;
- určení reálné hodnoty úrokového swapu k datu účetní závěrky;
- oceňování dlouhodobého finančního majetku;
- pevných kurzů a jejich použití v roce 2003 (dle názoru zástupce MF a členů výboru pro metodiku je možné v letošním roce použít tyto kurzy, neboť jsou definovány ve stále platném Opatření č.j. V/20 100/1992);
- zveřejnění mimořádné účetní závěrky a sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky (viz stanovisko MF v rubrice Na pomoc auditorům).

Alena Švejdová, DiS.

referát metodiky

VÝBOR PRO OTÁZKY PROFESE A ETIKU

Výbor na svém zasedání projednal a schválil plán činnosti na rok 2003, projednal žádosti o pozastavení oprávnění k poskytování auditorských služeb auditorů a auditorských společností a udělování výjimek z placení fixních příspěvků, projednal vyškrtnutí asistentů, kteří nedoložili potvrzení, že jsou v pracovním poměru u auditora nebo auditorské společnosti.

Dále se výbor zabýval došlými dotazy k problematice § 3 odst. 1 písm e) zák. č. 254/2000 Sb. a připravil odpovědi.

Současně výbor projednal vzhled a text „certifikátu“, který bude rozeslán těm auditorům, kteří budou muset být ze seznamu vyškrtnutí neboť nesplňují výše uvedenou zákonnou podmínku.

V této souvislosti výbor navrhl, aby těmto auditorům byla umožněna sleva na předplatném časopisu Auditor. Tento návrh musí projednat rada komory na svém zasedání.

Martina Fišerová

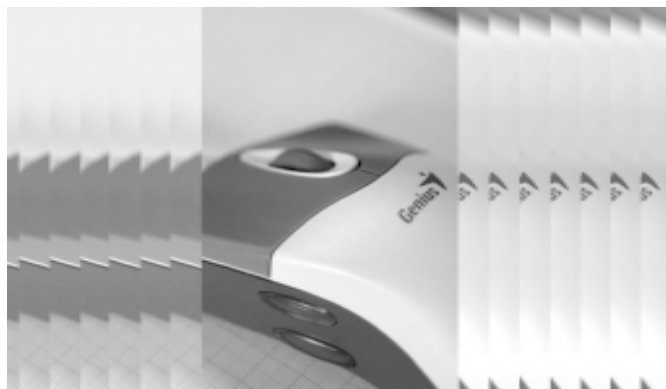
evidence auditorů

VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Zasedání výboru proběhlo dne 15. ledna 2003 společně s garanty a oponenty jednotlivých dílčích písemných částí auditorské zkoušky. Hlavním bodem programu bylo projednání aktualizace Sborníku materiálů k auditorské zkoušce a oddělení přípravy adeptů na zkoušky od procesu přípravy zkouškových zadání.

Výbor v této souvislosti požádal garanty, aby zpracovali připomínky z diskuse a předali na KA ČR aktualizované materiály do Sborníku materiálů k auditorské zkoušce, neboť nová verze sborníku by měla vyjít nejpozději v červnu 2003.

Na základě jednání s garanty a oponenty se výbor rozhodl zabývat se finančním ohodnocením garantů a lektorů. Pokud by se garanti - v souladu s mezinárodními požadavky - neměli podílet v budoucnu na přípravných



kurzech, pak je třeba upravit jejich hodnocení takovým způsobem, aby příprava zkoušek a jejich oprava nebyla znevýhodněna vůči těm, kteří by pouze přednášeli.

Výbor se rovněž usnesl, že uchazečům žádajícím o vykonání auditorské zkoušky nebude dána možnost individuálně konzultovat obsah a průběh zkoušky s garanty a oponenty na VŠE před konáním zkoušky.

Na závěr jmenoval výbor komisi pro dílčí písemnou část auditorské zkoušky z obchodního, občanského a finančního práva, která proběhne dne 8. 2. 2003.

Šárka Budilová

referát pro auditorské zkoušky

VZDĚLÁVÁNÍ

Vstupujeme do nového kalendářního roku a vzhledem k očekávaným změnám v oblasti účetních, daňových a dalších předpisů (jejichž úplný konec je v nedohlednu) se musíme připravit na řadu změn.

Smyslem kontinuálního profesního vzdělávání je udržovat a posilovat vědomostní základnu našich členů. Máme radost, že jste našli cestu k vzdělávacím aktivitám, které nabízí profesní instituce. Toto pramení z vyhodnocení účasti za rok 2002 při jednání výboru KPV dne 20. 1. 2003. Jak jinak, neboť vlastní profesní základna může nabídnout právě to, co auditori potřebují.

Vzhledem k tomu, že jsme pro ty, kteří plní svoji povinnost KPV ve stanoveném ročním limitu již jen akcemi pořádanými Institutem vzdělávání KA ČR, připravili novinku o zrušení jejich písemného vyhotovení dotazníku, pokročili jsme v tomto hodnocení dále a zveřejňujeme jména auditorů, kteří přesáhli počet hodin nad 90 hod. za rok (dosažených v rámci akcí pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR). Tito mají jeden seminář (jednodenní) v roce 2003 podle svého výběru zdarma. Pokud se v tomto seznamu nenajdou a nepřihlásí se sami, upozorníme je individuálně:

Ing. Martínková Veronika č. osvědčení 704	107 hod.
Ing. Osuský Ján č. osvědčení 1237	103 hod.
Ing. Kováčik Peter č. osvědčení 1623	94 hod.
Ing. Jiřík Jaroslav č. osvědčení 0694	92 hod.
Ing. Lužová Bohumila č. osvědčení 1469	92 hod.
Ing. Růžička Josef č. osvědčení 1562	91 hod.

Vlivem diskutované změny v poslední novele zákona o auditorech

a tím povinnosti vyškrtnutí těch, kteří jsou v jiné závislé činnosti než u auditora, popř. auditorské společnosti, se zřejmě změní seznam i „výkonných auditorů“. Přesto však podle prvních dotazníků je minimálně 500 auditorů, kteří pracují jako osoba samostatně výdělečně činná a další zhruba stejná skupina, která je v pracovním poměru u auditora, popř. auditorské společnosti. Jsme připraveni poskytnout odbornou podporu při vzdělávání všem nerozdílně, ale zejména těm členům KA ČR, kteří potřebují přiměřené zázemí, aby se orientovali ve změnách základních předpisů v naší činnosti.

I v letošním roce budeme pokračovat v rozšíření regionálního vzdělávacího procesu. Více budeme věnovat prostoru tzv. „veřejnému sektoru“, který se rýsuje sice jako velmi komplikované, ale perspektivní prostředí pro rozvoj auditorské činnosti a lze tímto pokrývat některé zaniklé klienty podnikatelských subjektů, které nepodléhají podle nových pravidel povinnému auditu ze zákona.

Plánujeme již velmi intenzivně program třídních seminářů, které připravujeme tradičně na druhé pololetí – podle ohlasu některých účastníků počítáme min. s jedním termínem, který bude mimo areál měst s doplňkem

sportovního zázemí. Sledujte pozorně rubriku vzdělávání, budeme informovat o jejich odborném obsahu. Rovněž tak se slibně rozjíždí spolupráce s Komorou daňových poradců, kde plánujeme odborné kurzy v cizojazyčné terminologii účetnictví pro auditory i daňové poradce. Předběžně předpokládáme třídní intenzivní kurs v jazyce anglickém v Praze a rovněž třídní kurs v jazyce německém v Brně.

Sdělte nám i nadále podněty, co by bylo vhodné uspořádat, popř. jakého lektora byste rádi na seminářích uviděli.

Děkujeme vám za dosavadní přičinění.

Ing. Jiří Vrba
Výbor pro KPV

Inspirace Mezinárodních vzdělávacích standardů: spojme síly!

Úvodem

Silvestr, který jsme nedávno oslavili, byl nejen obvyklou příležitostí k zamýšlení, co se nám v uplynulém roce podařilo a které z cílů bude třeba přesunout do období dalších. Byl z hlediska rozvoje profese významný ještě z jednoho důvodu: poslední den minulého roku totiž také vypršela šestiměsíční lhůta pro připomínkování tzv. veřejných předloh (anglicky: Exposure Drafts) Mezinárodních vzdělávacích standardů profesionálních účetních (International Education Standards for Professional Accountants – dále jen IES)¹⁾.

Již nyní je však zřejmé, že charakter připomínek zásadně neovlivní ani obsah standardů ani časové předpoklady jejich implementace. Většinu připomínek, zaslaných od počátku července do konce října 2002, totiž projednal předkladatel veřejných předloh – vzdělávací výbor Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – dále jen IFAC) – již na svém listopadovém zasedání v Pekingu. Zapracování nebylo nijak zvlášť náročné – práci výboru velice usnadnila skutečnost, že žádná z připomínek se netýkala zásadních obsahových požadavků, vyjádřených v návrzích. Menší polovina připomínek, které přišly od zástupců cca 30 profesních organizací světa, navrhovala formulační zpřesnění a upozorňovala na některé terminologické nejasnosti ve vazbách mezi

standardy, větší polovina kritizovala (skutečně nepříliš šťastně) zvolenou strukturu standardů, které se v řadě formálních bodů (smysl, cíl, rozsah, vývoj, vztah k národním požadavkům, datum účinnosti a další) opakovaly, a ztrácely tak na zamýšlené údernosti svou rozvleklostí.

Vzhledem k tomu, že obdobný charakter má i několik málo připomínek z posledních dvou měsíců roku, je vysoce pravděpodobné, že březnové zasedání vzdělávacího výboru, konané v Brasílii, projedná již definitivní návrhy standardů. Jejich účinnost by pak měl (již víceméně formálně) schválit Řídící výbor IFAC na svém letošním podzimním zasedání. V návrzích standardů se přitom předpokládá, že „členské organizace budou vytvářet úsilí, aby byly v souladu se standardy od 1. ledna 2005“ s tím, že „se vítá jejich dřívější aplikace“.

Schválené Mezinárodní vzdělávací standardy tak rozšíří spektrum požadavků, jimiž dnes IFAC působí na zvýšení kvality účetních informací, o důležitou, nicméně možná do jisté míry překvapivou dimenzi: jejím obsahem je zdůraznění skutečnosti, že vypovídací schopnost účetnictví výrazně ovlivňuje

• nejen úroveň a kvalita jeho **obsahové harmonizace** (kde IFAC realizuje své záměry pomocí Mezinárodních účetních standardů, resp. – po

změně jejich názvu – pomocí Mezinárodních standardů pro vykazování informací finančního účetnictví (International Financial Reporting Standards – IFRS), a na ní navazující

• kvalita **nezávislého externího ověření vykazovaných informací** (prosazovaná pomocí Mezinárodních auditorských standardů), ale také

• všestranně chápaná **profesní způsobilost účetních**, kteří jsou odpovědní za zpracování, prezentaci a ověření účetních informací.

Nelze v této souvislosti přehlédnout ještě jeden podstatný rys nově standardizované oblasti: zatímco první dvě skupiny standardů se zaměřují pouze na tu část informací, která se poskytuje ve veřejném zájmu externím uživatelům finančního účetnictví, smyslem Mezinárodních vzdělávacích standardů je harmonizace požadavků na profesní způsobilost sice kvalitativně nejvyšší úrovně účetních, ale v zásadě odborníků, působících ve všech oblastech ekonomiky.

Standardy a profesní rozvoj účetních v České republice

Zejména z tohoto důvodu se domnívám, že **úvahy o vlivu Mezinárodních vzdělávacích standardů na rozvoj účetní profese v České republice nelze zredukovat na oddělenou srovnávací analýzu standard-**

¹⁾ O cílech, struktuře a obsahu těchto standardů jsme již na stránkách časopisu Auditor informovali.

ních požadavků se současnými požadavky vzdělávacích systémů našich dvou členských organizací

IFAC - Komory auditorů a Svazu účetních. Tou musí proces využití myšlenkového přínosu IES podle mého názoru „pouze“ začít – nesmí jí ale skončit. Práce na budování efektivního systému rozvoje účetní profese by se v dalších krocích měly zaměřit také

- na hledání **cest, po kterých se mohou obě profesní instituce vydat společně,**

- na analýzu možností, jak **profesní vzdělání efektivně propojit se systémem** (zejména ekonomického) **středoškolského a vysokoškolského vzdělání** a

- na **integraci zájmů „profese“ se státní a legislativní podporou.**

Jaký je z těchto hledisek „stav vzdělávání a rozvoje účetní profese v ČR?“

- Jsem přesvědčen o tom, že – co se týče srovnání požadavků IES s obdobnými požadavky vzdělávacích programů v Komoře auditorů a Svazu účetních - může vést spíše k pocitu práce, vykonané na dobrých základech. Mezinárodní vzdělávací směrnice IEG 9²⁾, která tvořila hlavní inspirační zdroj nových standardů, byla – spolu s dalšími podstatnými materiály, upravujícími požadavky na vzdělání před vstupem do profese, obsah zkoušek a na praktické dovednosti³⁾ profesionálních účetních – vzata v úvahu jak při budování vzdělávacího a zkuškového systému před vstupem do profese jak na Komoře auditorů České republiky, tak i vzdělávacího a certifikačního programu Svazu účetních; lze konstatovat, že oba systémy jsou dnes v zásadě s požadavky této směrnice v souladu⁴⁾. Také základní požadavek IEG 2⁵⁾ – věnovat přiměřenou pozornost kontinuitě v odborném vzdělávání profesionálních účetních a auditorů – je v profesních směrnici-

cích Komory auditorů i certifikovaných účetních zabudován.

- Je ovšem zároveň skutečností, že od přijetí obou Mezinárodních vzdělávacích směrnic již uplynulo relativně dlouhé období, a standardy tak nově



koncipují, resp. zdůrazňují tendence, které na účetnictví ve všech souvislostech (včetně požadavků na rozvoj profesní způsobilosti) zapůsobily v posledním desetiletí. Tyto tendence, jako např. výrazně větší tlak na budování profesních hodnot účetních, na respektování etických nároků, na rozvoj komunikačních schopností a na využívání poznatků z oblasti informačních systémů a technologií jsou zabudovány v obou našich systémech spíše na úrovni „tradičních“ požadavků IEG 9; jejich soulad se standardním řešením by tedy měl být předmětem výrazně podrobnější analýzy než obvyklé a dlouhodobě zdůrazňované požadavky na znalosti účetních v oblasti „triumvirátu“ účetnictví – daně – právo.

- Je také veřejným tajemstvím, že obě komory sice dbají na pokračující vzdělávání a rozvoj svých členů

v oblasti „pozitivní motivace“ – tedy apelem na plnění přijatých, na sněmeh odhlasovaných závazků, a nabídkou (všestranně orientovaných a v drtivé většině případů i aktuálních a kvalitně připravených) vzdělávacích akcí; zároveň se však – bohužel - po-

týkají s problémem, jak efektivněji působit na část členské základny, která požadavky obsažené ve směrnicih kontinuálního profesního vzdělávání neplní. Příslušné profesní normy, přijaté sněmy obou komor, totiž vymezují povinnosti, spojené s kontinuálním profesním vzděláváním, ale již nikoliv důsledky, které jejich neplnění přináší.

Nově navržený standard, věnovaný problematice kontinuálního profesního rozvoje, ovšem zdůrazňuje, že příslušné národní profesní instituce jsou odpovědné za „průběžné vyhodnocování kontinuálního profesního rozvoje a za přijetí pravidel, jak postupovat vůči svým členům, kteří požadavky kontinuálního profesního rozvoje neplní“, s tím, že hlavním cílem těchto pravidel je sice „přesvědčit člena o nutnosti plnit požadavky kontinuálního profesního rozvoje“, ale jejich obsahem jsou

²⁾ International Education Guideline 9 (Mezinárodní vzdělávací směrnice 9) jako hierarchicky bezprostředně nižší typ dokumentu, kterými IFAC metodicky řídí vývoj profese (po standardech), vymezuje požadavky na vzdělání před vstupem do profese, na zkoušky profesní způsobilosti a na zkušenosti profesionálních účetních. Byla poprvé vydána v roce 1991 a podstatně revidována v roce 1996.

³⁾ Nejdůležitějšími z těchto materiálů jsou v současné době 8. direktiva Rady evropské unie z 10. dubna 1984 a tzv. Kvalifikační směrnice účetní profese (UNCTAD//ITE/EDS/9), zpracovaná Mezivládní skupinou odborníků v oblasti mezinárodních účetních standardů (ISAR) a přijatá jako Směrnice OSN v r. 1999.

⁴⁾ Svaz účetních má tuto skutečnost dokonce potvrzenou srovnávací analýzou, kterou zpracovali významní odborníci v čele s Alainem Burlaudem, který je zástupcem Francie ve vzdělávacím výboru.

⁵⁾ IEG – 2, směrnice nazvaná „Pokračující profesní vzdělávání“ byla poprvé vydána v roce 1982 a revidována v roce 1998. Vzhledem ke vzrůstajícímu významu této problematiky je její podstatná část upravena nejen jedním z nově koncipovaných IES (který ji také koncipuje poněkud širěji ve smyslu kontinuálního profesního **rozvoje**) ale i návaznou, podstatně revidovanou směrnicí, která by měla vstoupit v účinnost spolu se standardy od 1. ledna 2005.

i „explicitně vyjádřená disciplinární opatření, pokud by jejich realizace byla nezbytná“.

Jde samozřejmě o požadavky krajně nepopulární, které na sněmu Komory auditorů (ale jistě i na sněmu Komory certifikovaných účetních) vyvolají řadu diskusí. Přesto věřím, že budou přijaty. Opak by totiž znamenal, že naše směrnice nebudou v souladu s celosvětově uznávanou „dobrou“ praxí, vyjádřenou ve standardech.

• V tlaku na zvyšování způsobilosti účetních pro vykonávání profese je také zřejmá snaha vymezit požadavky na vzdělávání před vstupem do profese nejen výčtem problémových okruhů a odkazů na literární prameny, ale také **systémem učebních pomůcek** (zejména knih, ale i počítačových aplikací a kompaktních disků), které jsou zpracovány účelově s ohledem na profil auditorů a certifikovaných účetních. Tato forma, z níž dnes v České republice vychází systém certifikace a vzdělávání Svazu účetních, sice není explicitně požadována standardním řešením, ale je obecně přijímána jako efektivnější; je cílevědomě uživatelsky orientovaná, didakticky sdělnější, a pro žadatele o vstup do profese také časově úspornější. Domnívám se, že při zajišťování požadavků nových vzdělávacích standardů by proto bylo výhodnější jít touto cestou.

Bohužel je to však také cesta dražší a náročnější zejména na „intelektuální kapitál“ - odborný potenciál těch, kteří koncipují obsah a dbají na rozvoj vzdělávacích systémů a systémů řízené praxe, zpracovávají učební pomůcky, připravují zkoušková zadání, opravují jejich řešení a realizují široký rozsah organizačních činností, spojených s „provozem“ těchto systémů. V porovnání se světem je naší velkou nevýhodou, že z hlediska vysokých fixních nákladů, spojených s vybudováním těchto systémů, s jejich průběžnými inovacemi a provozem, je české prostředí profesionálních účetních velmi „malým hřištěm“ pro návratnost těchto nákladů.

O to smutnější je konstatování, že finančními i lidskými zdroji se dnes plýtvá – řada odborníků se angažuje v širokém spektru vzdělávacích a zkouškových aktivit jak na Komoře auditorů, tak i na Svazu účetních. Je přirozené, že užívají stejný vnitřní po-

tenciál a stejné učební pomůcky - pro dvě (v intencích světových měřítek) malé skupiny budoucích odborníků, a to pouze proto, že jedna z nich má být v budoucnu auditory a druhá certifikovanými účetními. Co víc – také oběma malými skupinami procházejí stejní lidé, aby si ještě jednou či dvakrát zopakovali – být v intencích postupně získávaných praktických zkušeností – zkoušku, kterou již v určité době absolvovali na vysoké škole.

Z tohoto hlediska je nanejvýš žádoucí, aby pro zajištění náročných požadavků budoucích vzdělávacích standardů obě profesní instituce spojily síly a – ve vazbě na systém středoškolského a vysokoškolského vzdělání – koncepčně vybudovaly **systém profesního vzdělávání a zkoušek**, který sice musí respektovat požadavky na odlišnosti v přípravě profesionálních účetních a auditorů, ale jehož obsahovým a strukturálním „srdcem“ bude **společný vědomostní základ**. V jeho intencích je také třeba, aby se zejména na Komoře auditorů začala podrobněji analyzovat otázka, která – do jisté míry i díky legislativním bariérám – zůstávala dlouhá léta zcela mimo předmět zájmu: **možnost uznávání zkoušek**, absolvovaných na vysokých školách a v programu Svazu účetních. Jako velice dobrou zprávu hodnotím skutečnost, že práce v této oblasti již započaly: obsahová a strukturální východiska společného vědomostního a zkouškového základu byla ve vrcholových orgánech Komory auditorů i Svazu účetních prodiskutována a byla vyjádřena vůle takovýto základ vybudovat⁶⁾.

• Má poslední úvaha se týká vlivu Mezinárodních vzdělávacích standardů na vývoj české legislativy. Jistě – žádný standard na světě není právně závazný. Právně závazné nejsou ani standardy Mezinárodní federace účetních; ta v úvodu všech svých směrnic (včetně nových vzdělávacích standardů) zdůrazňuje, že žádný z dokumentů IFAC není nadřazen nejen národní legislativně, ale ani národním standardům. Nicméně – pokud přijetí vzdělávacích standardů není doprovázeno pochybnostmi o jejich důležitosti snad v jediné části světa, měl by být jejich obsah inspiračním zdrojem nejen pro členskou organizaci IFAC, ale pro

všechny, kdo dnes odpovídají za to, zda profesi účetního vykonávají odborníci s dostatečnou kompetencí. Skutečně závažných otázek, které přijetí vzdělávacích standardů vyvolává, není v tomto smyslu málo:

- Je správná dlouhodobá, tradiční politika našich evropských sousedů a regionu jako celku v tom, že spatřuje hodný legislativní úpravy pouze tlak na profesní způsobilost auditorů?
- Jsou požadavky na výkon živnosti účetního, uvedené dnes v Zákonu o živnostenském oprávnění, v souladu se vzrůstajícími nároky na profesi účetních?
- Pracují účetní v dostatečně přehledném legislativním, ale i profesně upraveném prostředí, které by vymezovalo jejich pravomoci a odpovědnosti za informace, kterými vládnou?
- Je komunikace a spolupráce mezi orgány, odpovídajícími za státní a profesní řízení účetnictví na takové úrovni, aby eliminovala střety a disharmonie?

Každá z těchto otázek může vyvolávat řadu návazných úvah: mám-li (z hlediska mé odpovědnosti za svěřenou oblast na Komoře auditorů) stručně navázat na poslední z otázek, a to ve vazbě na legislativní podporu vzdělávání a zkoušek před vstupem do profese, jsem přesvědčen o tom, že nový zákon o auditorech a na něj navazující vyhláška, kterou se upravuje zkušební řád, přispěly k vyšší kvalitě znalostí auditorů; inspirovaly ke zpracování lepších podkladů pro zkoušky, zejména co se týče jednoznačnosti požadavků, kladených na adepty, a vedly ke zvýšené náročnosti zejména závěrečné ústní zkoušky. Co je navíc podstatné z hlediska budování výše zmíněného společného vědomostního základu, uvedené normy mu v zásadě nevytvářejí žádné obsahové či strukturální zábrany: není divu – vyšly ze světově uznávaných požadavků. Paradoxně však největší problémy vyvolávají méně významné a spíše formální požadavky, které přirozeně obsahem standardů nejsou: za jak dlouho by měl adept absolvovat celý vzdělávací a zkouškový systém, kolikrát může opakovat dílčí zkoušku, kolik by měl získat bodů, aby u ní prospěl a kolik by měl zaplatit za účast. Domnívám

⁶⁾ Charakteristika být základních rysů tohoto společného vědomostního základu přesahuje obsahový záměr tohoto příspěvku. Z hlediska dalšího rozvoje profese jde však o tak zásadní projekt, že by jeho etapy měly být předmětem široké diskuse v auditorské obci. Z tohoto důvodu se k této otázce vrátíme v některém z dalších čísel Auditora v tomto pololetí.

se, že v ovzduší spolupráce a dostatečné komunikace jsou tyto otázky rozhodně řešitelné.

Optimismem mě naplňuje zejména skutečnost, že výše zmíněné zásadní otázky nejsou jen „výkřikem do tmy“; jsou mimo jiné zmíněny (včetně uvažovaných řešení) i v „Návrhu opatření ke zlepšení kvality a posílení důvěryhodnosti účetnictví a účetního výkaznictví v České republice“, který vyjadřuje záměry Ministerstva financí co se týče legislativního řešení dané problematiky. Věřím v této souvislosti, že vydání Mezinárodních vzdělávacích standardů bude dalším impulsem pro legislativní úpravu nároků na kompetenci účetních, která je v návrhu naznačena v duchu standardních požadavků.

A nejen to: věřím, že standardy budou také inspirací pro těsnější spolupráci odborníků, kteří za rozvoj účetnictví na školách a po státní i profesní linii odpovídají. Jakkoli do 1. ledna 2005, kdy IES oficiálně nabudou účinnosti, uplyne zdánlivě ještě hodně vody, na jejich koordinovanou implementaci příliš času není. Spíše naopak: je podle mého názoru nejvyšší čas, aby za účelem jejich zajištění byla vytvo-

řena pracovní skupina, tvořená reprezentanty ministerstva financí, profesních komor a ekonomicky zaměřených středních a vysokých škol, která by v základních principech vymezila

- cíle, strukturu a obsah společného vědomostního základu profesionálních účetních,
- cíle, strukturu a obsah těch částí vzdělávacích a zkouškových systémů obou profesních institucí, které by měly být realizovány odděleně,
- zásady uznávání absolvovaných zkoušek, složených na středních a vysokých školách a
- principy koordinovaného státně legislativního a profesního řízení těchto vztahů včetně dělby činností, pravomoci a odpovědnosti při jejich zajišťování.

Závěrem

Myšlenka koordinovaného postupu při zajišťování profesního rozvoje účetních – odborníků, které i Světová organizace pro obchod zařadila na nevelký seznam povolání, kterým se na jedné straně mají vytvořit předpoklady pro jejich průchod globálním světem, na které je však třeba záro-

veň klást zvýšené nároky, co se týče vzdělání, dovednosti, zkušenosti a odborné intuice – u nás rozhodně není nová. Vždy se však našly argumenty pro to, že její uskutečnění není žádoucí, nutné nebo prvořadé. Nemá smysl dnes pátrat po důvodech, které vedly k formální nekompatibilitě dvou obsahově velice podobných systémů. Má podle mého názoru problematický efekt začít odvíjet otázku spolupráce „odzadu“ – tedy: co uznat těm, kteří už v profesi „něčeho“ dosáhli, ale v koordinovaném postupu by „toho“ bývali dosáhli více? Je totiž výhodou i nevýhodou běhu času, že jde pouze vpřed. A proto je také jednou z mála jistot, že za necelé dva roky přijde Silvestr roku 2004 a my se tradičně zamyslíme, co se nám v uplynulém roce (či letech) podařilo a které z cílů bude třeba přesunout do období dalších. Udělejme vše pro to, aby obsahové a efektivní zajištění požadavků Mezinárodních vzdělávacích standardů patřilo do skupiny cílů s poznámkou „splněno“.

Prof. Ing. Bohumil Král, CSc.

Ověření správnosti postupu auditora a jeho případné odpovědnosti za škodu

1. Výňatek z dotazu advokáta adresovaného na Komoru auditorů (č. j. 95/03)

V konkrétním případě, se kterým jsem se setkal a který byl pro mě pohnutkou k napsání tohoto dopisu, vyhotovilo představenstvo ovládané osoby Zprávu o vztazích a připojilo ji k výroční zprávě. Auditor se však vůbec ke Zprávě o vztazích nevyjádřil, a tak výroční zpráva obsahovala jediný auditorský výrok tohoto znění: „*Výroční zpráva za rok 2001 obsahuje požadované informace o společnosti v souladu s platnými zákony a účetními předpisy. Ověřil jsem správnost účetních informací uvedených ve výroční zprávě na auditovanou účetní závěrku. Podle mého názoru jsou tyto informace ve všech významných ohledech v souladu s touto účetní závěrkou.*“

Jak je mi známo, problematikou ověření Zprávy o vztazích se kromě obchodního zákoníku zabývá zejména auditorská směrnice č. 54 - „Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami“.

Domnívám se, že výše uvedený výrok auditora je nedostatečný a nevyplývá z něho, zda auditor skutečně, jak mu ukládá obchodní zákoník, ověřil i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích. Auditor by měl podle mého názoru posoudit zejména správnost uvedených informací o vztazích a transakcích, například by měl posoudit správnost informace o zisku nebo ztrátě z transakce, popřípadě, zda je vztah správně popsán a jestli tvrzení ovládané osoby se zakládá na pravdě, což mu ukládá auditorská směrnice č. 54. Navíc by měl auditor doplnit auditorský výrok sepsaný podle auditorské směrnice č. 3 o jeho konkrétní stanovisko ve Zprávě o vztazích, jehož vzor uvádí auditorská směrnice č. 54.

Dle mého názoru je smyslem obou předmětných předpisů, a to obchodního zákoníku a auditorské směrnice č. 54 ve vztahu k auditorské směrnici č. 3, aby auditor nejen přezkoumal

Zprávu o vztazích, ale aby se k ní také ve svém výroku konkrétně vyjádřil, aby bylo patrné, že se vůbec jejím přezkoumáním zabýval.

Na základě výše uvedeného si vás dovoluji požádat o stanovisko k tomu, zda-li auditorský výrok, jak je uveden výše, který auditor použil při ověření správnosti výroční zprávy a Zprávy o vztazích, je v souladu s předpisy vydanými komorou v návaznosti na zákonné ustanovení obchodního zákoníku a do jaké míry jsou takové předpisy pro auditory závazné. V případě, že auditorský výrok není v souladu s právními předpisy, což ve svém důsledku znamená, že auditor nesplnil svou zákonnou povinnost plynoucí mu z ustanovení § 66a odst. 11 obchodního zákoníku, tzn. neověřil řádně správnost údajů uvedených ve Zprávě o vztazích, zájímalo by mne, jaké prostředky lze z pohledu komory použít k nápravě tohoto stavu.

Odpověď metodického úseku KA ČR

Před aplikací ustanovení § 66a obchodního zákoníku, pro audit ve smyslu ustanovení § 14 odst. 3 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, do auditorských směrnic, Komora auditorů ČR získávala právní stanoviska v zájmu vytvoření předpokladů pro řádný výkon činnosti auditorů v dané záležitosti. Již v roce 2000 zorganizovala komora vedle vzdělávacích akcí v návaznosti na novelu obchodního zákoníku i jednání s prof. Dědičem, aby si potvrdila názor, že ověření zprávy o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou (dále jen zpráva o vztazích) auditorem je založeno na stejných principech, které jsou zakotveny v § 14 výše

citovaného zákona o auditorech. Výsledek projednávání přístupu k ověřování zprávy o vztazích byl zakotven do samostatné auditorské směrnice č. 54 – Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a zároveň byla odpovídajícím způsobem doplněna i auditorská směrnice č. 3 – Zpráva a výrok auditora, jak se zmiňujete ve svém dopise.

Obecně můžeme pouze konstatovat, že auditori mají povinnost při své činnosti postupovat podle vnitřních předpisů Komory auditorů ČR, jejichž součástí jsou i auditorské směrnice.

K jednotlivým případům postupu auditora nemůže komora dát konkrétní odpověď, aniž by byly prověřeny

všechny souvislosti, prozkoumán spis auditora a uskutečnilo se jednání s příslušným auditorem, který ověřoval zprávu o vztazích v dané obchodní společnosti.

V této souvislosti upozorňujeme, že podle zákona o auditorech, zejména jeho paragrafů 28 až 34, jakož i vnitřních předpisů Komory auditorů ČR, dohled nad výkonem auditu provádí dozorcí komise komory, která kromě plánovaných kontrol v rámci dohledu, provádí i šetření na základě stížností doručených Komore auditorů ČR. Vzhledem k tomu, může Komora auditorů ČR vydat své stanovisko k postupu auditora výhradně na základě prošetření případů dozorcí komisí.

2. Komora auditorů obdržela koncem loňského roku dopis (č. j. 2455/02) se žádostí o poskytnutí stanoviska ve věci ověření správnosti postupu auditora při provádění auditu a k jeho případné odpovědnosti za škodu

Dovoluji se na vás obrátit se zdvořilou žádostí poskytnutí stanoviska ve věci ověření správnosti postupu auditora při provádění auditu a k jeho případné odpovědnosti za škodu. Nechtě tato žádost, prosím, není prozatím považována za stížnost. Teprve poté, kdy by i z vašeho stanoviska vyplývalo, shodně s naším právním názorem, možné pochybení auditora, bychom se zabývali úvahami o stížnosti. I proto v této žádosti neuvádím označení konkrétního auditora, ale ani označení svého klienta, jemuž, alespoň podle mého názoru, vznikla také v důsledku činnosti auditora škoda.

Obecná rovina případu:

Klientem je společnost

- s ručením omezeným
- s jedním společníkem
- se základním kapitálem ve výši Kč 24 700 000
- s průměrným ročním obchodním obrátem ve výši 40 až 45 miliónů Kč
- s průměrnou výší obchodních případů v řádu pouhých tisíců až desítek tisíc Kč.

Klient se zabývá poskytováním specifických služeb v oblasti stavebnictví prostřednictvím speciálních strojů, kterých má několik kusů, každý v hodnotě cca 3,5 mil Kč.

A) Tyto stroje dovezl do ČR v roce 1997 s úmyslem vrátit je po cca třiletém užívání zpět do zahraničí. Zahraniční dodavatel strojů již hned v této

úvodní fázi udělal první chybu, když některé z faktur, vystavených za dovoz těchto strojů, byly vystaveny nikoliv na klienta, ale na zcela jinou společnost ve skupině. Všechny stroje však dovezl klient a ten je také užíval. Tyto faktury, vystavené pro režim dočasného užívání, zněly každá na cca 20 000 DEM. Nesprávně vystavené faktury evidoval klient ve svém účetnictví.

B) Po cca dvou letech užívání strojů, tedy v roce 1999, byl změněn původní záměr stroje vrátit a bylo rozhodnuto, že klient stroje zakoupí do svého vlastnictví. Pro účely celního řízení však byly použity původní faktury vystavené pro režim dočasného užívání a nikoliv faktury dodavatele vztahující se k prodeji strojů, které byly vystaveny samozřejmě na částku několikrát násobně, cca desítkrát násobně, vyšší. Tyto faktury, každá již na částku cca 200 000 DEM, byly klientovi doručeny až v roce 1999 a byly také v plné výši klientem zaúčtovány do majetku společnosti. Bohužel si v té době již klient, ani nikdo jiný (např. smluvní účetní firma), nevšiml podstatného rozdílu mezi cenami uvedenými na JCD a fakturách. V důsledku tohoto postupu došlo ke značnému snížení základu pro výpočet DPH.

V roce 1999 došlo k tomu, že do clientské společnosti vstoupil nový společník, který koupil celý obchodní podíl. Za účelem zjednatí jistoty, že účetnictví společnosti (a vůbec její celkový stav) je z hlediska úplnosti, správnosti, průkaznosti a souladnosti s právními předpisy v pořádku a za účelem od-

stranění pochybností o možných nedostatecích v účetnictví a vůbec problémů v chodu firmy, bylo objednáno provedení zpětného auditu za rok 1998 a dále auditu za rok 1999.

Za oba dva roky vydal auditor zprávu s výrokem „Bez výhrad“.

Na nesrovnalosti uvedené body A) a B) nebylo vůbec upozorněno.

Následně nato byla finančním úřadem provedena u klienta daňová kontrola. Touto daňovou kontrolou bylo mimo jiné zjištěno, že klient uplatnil odpočet DPH na vstupu zboží na základě daňových dokladů (JCD) vystavených na zcela odlišný právní subjekt (viz A), které ale byly zaúčtovány v účetnictví klienta. Klientovi vznikla povinnost odvodu do státního rozpočtu ve výši cca 2 400 000 Kč, kteroužto samozřejmě splnil, ale bylo mu navíc vyměřeno penále ve výši cca 1,2 mil.

V roce 2002 byla u Klienta provedena následná kontrola celními orgány. Touto kontrolou bylo zjištěno, že při podání celního prohlášení v roce 1999 byly uvedeny nesprávné údaje o ceně zboží. Stroje tak byly Klientovi propuštěny na základě nesprávných a nepravdivých údajů a za tento delikt byla Klientovi vyměřena *pokuta ve výši 20 000 Kč*. Klientovi bylo samozřejmě navíc doměřeno DPH ve výši cca 4 000 000 Kč. Takto doměřené DPH samozřejmě klient je povinen zaplatit. S ohledem na vývoj věci není jisté, zda bude takto dodatečně zaplacené DPH klientovi vráceno. Klientovi bylo navíc

vyměřeno další penále ve výši cca 870 000 Kč.

V důsledku zaúčtování dokladů, znějících na zcela odlišný právní subjekt, do účetnictví klienta a následného uplatnění odpočtu došlo k porušení zákona a vyměření penále ve výši cca 1,2 mil. Kč. V důsledku zásadní nesouladnosti cen uvedených na JCD a na zaúčtovaných fakturách byla klientovi uložena pokuta, doměřeno DPH ve výši cca 4 000 000 Kč a vyměřeno další penále ve výši 870 000 Kč.

S ohledem na to, že průměrná výše obchodních případů realizovaných klientem se zásadně pohybuje řádově pouze v tisících až desetitisících Kč,

a kdy jednoznačně největšími klientovými obchodními případy po celou dobu jeho podnikání, byl dovoz přemětných strojů, každého v hodnotě cca 3,5 mil. Kč, mám za to, že dovozy strojů byly natolik významnými transakcemi, že se jimi měl auditor v každém případě zabývat.

Žádné jiné srovnatelné obchody, co do výše a významnosti, klient nikdy neprováděl. Stroje měl klient evidovány ve svém majetku. Jiný, alespoň vzdáleně srovnatelný majetek klient nemá. Pokud by se auditor těmito obchody uvedené ad A) a B) výše, přijít. Pokud by auditor tyto nesrovnalosti zjistil, bylo by možné předejít škodě vzniklé v důsledku uložení sankcí od finanč-

ních a celních orgánů. Že se jednalo o chyby jasně zjištělné svědčí to, že byly objeveny jak finančním úřadem, tak celním orgánem. Rovněž tak následně na to, když byl auditor požádán klientem o vyjádření k celé záležitosti a kdy mu byla zaslána JCD spolu s fakturami, na nesrovnalosti v cenách sám poukázal. Při samotném provádění auditu na tyto skutečnosti ale nepřišel.

Dovoluji si požádat Komoru auditorů ČR o její posouzení správnosti postupu auditora. Měl auditor výše popsané, podle mého názoru zásadní a podstatné chyby v účetnictví při řádném provedení auditu zjistit? Byl proveden audit řádně? Jaké je stanovisko KA ČR?

Stanovisko Výboru pro auditorské směrnice KA ČR

1. Upozorňujeme, že za vedení účetnictví podle příslušného zákona je odpovědná účetní jednotka resp. její statutární orgán. Totéž se analogicky týká dodržování daňových a celních předpisů.

2. K případu, který popisujete, Vám nemůžeme dát odpověď, aniž bychom prověřili všechny souvislosti, prozkoumali spis auditora a jednali s auditorem, který ověřoval příslušné skutečnosti v konkrétní obchodní společnosti.

3. viz poslední odstavec předchozí odpovědi

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky KA ČR

NA POMOC AUDITORŮM

Zveřejnění mimořádné účetní závěrky

Dotaz na MF ČR (č. j. 343/2002)

Žádáme vás o posouzení následujících závěrů, ke kterým jsme dospěli při aplikaci příslušných ustanovení zákona č. 539/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro případy mimořádných účetních závěrek.

1.1. Zveřejnění mimořádné účetní závěrky

Akciová společnost, na kterou by prohlášen konkurs v březnu tohoto roku, je povinna sestavit ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu soudem mimořádnou účetní závěrku. Den, ke kterému je sestavována a její účetní knihy jsou uzavírány jsou v § 19 zákona o účetnictví označeny legislativní zkratkou rozvahový den. Akciová společnost musí mít tuto závěrku ověřenu auditorem a dle § 21 zákona o účetnictví je povinna vyhotovit výroční zprávu. Dle ustanovení obchodního zákoníku, § 66 odst.9, je povinna sestavit též zprávu o vztazích mezi ovládací a ovládanou osobou,

kteřá je připojena k výroční zprávě.

Další povinností společnosti dle § 21a zákona o účetnictví je zveřejnění ověřené účetní závěrky a výroční zprávy.



2.2. Sestavení a zveřejnění konsolidované účetní závěrky

Tato společnost má rovněž povinnost sestavit k tomuto dni i konsolidovanou účetní závěrku (tj. ke konci rozvahového dne konsolidující účetní jednot-

ky) za konsolidační celek, pokud splní podmínky uvedené v § 22 odst.3 zákona o účetnictví. Ze zákona rovněž vyplývá povinnost zveřejnění konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy.

Odpověď odboru účetnictví MF ČR (č. j. 173/2003)

Podle současného znění zákona o účetnictví je obecně účetní jednotka – akciová společnost – povinna nechat ověřit účetní závěrku (řádnou i mimořádnou) auditorem a vztahuje se na ni i povinnost vyhotovit výroční zprávu, včetně povinnosti a způsobu zveřejnění podle § 21a zákona o účetnictví ve spojení s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku, zejména § 27 odst. 2 písm. c).

Obecně rovněž platí, že účetní jednotka je povinna sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidační celek. Příslušná účetní jednotka je od této povinnosti osvobozena za podmínek § 22 odst. 3 zákona o účetnictví.

Sdělení Ministerstva financí ČR o používání pevného kursu pro přepočítání cizích měn v účetnictví podnikatelů

Upozorňujeme auditory, že Ministerstvo financí ČR by mělo v nejbližších dnech zveřejnit ve Finančním zpravodaji Sdělení o používání pevného kursu pro přepočítání cizích měn v účetnictví podnikatelů v roce 2003.

Archivace spisu auditora

Dotaz na MF (č. j. 15/2003)

Obrácíme se na vás se žádostí o výklad k ustanovení § 14 odst. 6 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, týkajícího se spisu a jeho archivace. Ze znění tohoto zákona není zřejmé, zda je možné spis auditora archivovat na elektronických nosičích či zda musí být archivován v materiální, tedy písemné podobě.

Odpověď samostatného oddělení 401 MF ČR (č. j. 305/2003)

K vašemu dotazu č. j. 15/2003, ve kterém žádáte o výklad k ustanovení § 14 odst. 6 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech vám sděluji:

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998

Sb., ve znění pozdějších předpisů stanoví v § 14 odst. 6 auditorovi pouze povinnost spis archivovat. Forma, ve které má být spis archivován uvedeným zákonem stanovena není, lze tedy používat písemné, obrazové, zvukové či jiné záznamy, jak je mimořádně stanoveno i v auditorské směrnici č. 4 – spis auditora v bodu 14.

DISKUSE

Ještě k problematice událostí po rozvahovém dni

Jsem rád, že můj článek o problematice událostí po rozvahovém dni (Auditor č. 7/2002) vyvolal řadu reakcí. Naprostá většina příspěvků, které jsem měl možnost získat, ocenila jako pomůcku při provádění auditu uveřejnění souhrnné tabulky příkladů následných událostí a návrh jejich zachycení v účetní závěrce společnosti.

Za všechny příspěvky bych na tomto místě rád poděkoval a zároveň bych rád odpověděl paní ing. Slavomíře Stárkové ze společnosti HZ Praha (Auditor č. 9/2002, str. 21), která vyjádřila znepokojení nad pasáží týkající se následných událostí v souvislosti s ověřováním výroční zprávy.

Polemiku vyvolal můj názor, že *v případě značné časové prodlevy (zdůrazňuji slovo značné) mezi vydáním auditorské zprávy a vyhotovením výroku k výroční zprávě, je auditor povinen učinit dodatečné testy, jimiž by získal přiměřenou jistotu, že mezi datem vydání výroku k auditorské zprávě a datem vydání výroku k výroční zprávě nedošlo k události, která by svou podstatou splňovala kritéria pro zveřejnění v účetní závěrce společnosti.*

Dle ing. Stárkové není tato povinnost uvedena v žádné normě, která je pro auditora provádějícího audit dle českých standardů závazná. Zároveň

se domnívá, že by toto ověření vyvolalo neplánované zvýšení nákladů na provedení auditu a že tyto náklady nemá většina auditorů promítnuty v kalkulaci odměny, protože se jedná o nestandardní a obtížně vyčíslitelnou součást poskytované služby.

Souhlasím s názorem ing. Stárkové, že auditorská směrnice č. 15 – Datum vyhotovení zprávy auditora, následné události a skutečnosti zjištěné po zveřejnění údajů z účetní závěrky (na kterou se ve svém článku odvolává) uvádí, že *auditor nemá žádnou povinnost provádět auditorské postupy nebo vznášet dotazy týkající se účetní závěrky po datu vyhotovení zprávy auditora.*

Nicméně se domnívám, v souvislosti s utvořením názoru na předmět polemiky je nutné primárně použít auditorskou směrnici č. 18 – Ostatní informace v dokumentech obsahující auditovanou účetní závěrku, která vymezuje postup auditora při vyhotovování auditorské zprávy k účetní závěrce a výroční zprávě a zejména jeho povinnost ověřit i jiné než účetních informací zveřejněné v těchto dokumentech. Auditorská směrnice č. 15 se primárně věnuje vyhotovení zprávy auditora k účetní závěrce a argumentace touto směrnicí není v tomto případě zcela namístě. Stejně tak auditorská směrnice č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky se v této souvislosti odvolává právě na auditorskou směrnici č. 18 a výslovně určuje, že v případě ověření výroční zprávy se aplikuje auditorská směrnice č. 18 (viz bod 47 a následující této směrnice). V této souvislosti tedy nemohu souhlasit s názorem, že se při ověřování následných událostí mezi rozvahovým dnem a datem vyhotovení auditorské zprávy k výroční zprávě jedná o nestandardní součást služby poskytované klientovi. (Otázku kalkulace odměny ponechávám stranou, neboť je věcí každého auditora, jaké náklady při kalkulaci odměny pro konkrétního klienta považuje za nutné k provedení kvalitního auditu).

Pokud se dále při vysvětlení mého názoru omezím pouze na citace z časopisu Auditor, který je dostupný všem jeho čtenářům, rád bych upozornil na č. 1/2002, str. 6, resp. č. 4/2002, str. 14, kde byla zveřejněna stanoviska zástupců MF a závěry z jednání mezi MF a NÚR. Ideovým základem pro novelu zákona o účetnictví a pro formulaci těchto stanovisek, bylo aktuální znění 4. Směrnice EU, jejíž znění bylo zveřejněno jako mimořádná příloha časopisu Auditor č. 5. V článku 46 ukládá tato směrnice společnosti povinnost vyhotovit výroční zprávu obsahující pravdivý a věrný přehled o vývoji podnikání ve společnosti a o její pozici, přičemž výroční zpráva musí obsahovat mj. všechny důležité události, k nimž došlo ve společnosti po skončení daného účetního období.

Lze odvodit, že pokud nastane po skončení daného účetního období závažná událost, která může významně ovlivnit údaje prezentované ve výroční zprávě, a tyto události nejsou ve výroční zprávě uvedeny, nelze tuto výroční zprávu považovat za zprávu v souladu s účetní závěrkou. Povinnost posoudit, zda výroční zpráva podává věrný a pravdivý obraz měl i auditor provádějící au-

dit dle českých standardů jak podle legislativy platné před 1. 1. 2003, tak i po tomto datu.

Situace, kdy výroční zpráva je vydávána se značným časovým odstupem od vyhotovení auditorské zprávy nejsou dle mého názoru u zdravých a fungujících společností časté. V těchto případech by se však dle mého názoru měl každý auditor před podpisem zprávy auditora k výroční zprávě zamyslet, proč tomu tak je a zejména by neměl soustředit svou pozornost pouze na část výroční zprávy týkající se účetní závěrky, ale měl by posoudit účetní závěrku jako celek, tak jak je požadováno auditorskou směrnicí č. 18. Může se tak vyvarovat situace, kdy např. vydá výrok bez výhrady k účetní závěrce společnosti, která např. před datem vyhotovení výroční zprávy vyhlásila úpadek. Bude v tomto případě uživatel výroční zprávy přesvědčen, že tato výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou a že auditorský výrok „bez výhrad“ věrně vystihuje finanční situaci společnosti? Odpověď na tuto otázku musí zvážit každý auditor ještě před tím, než oschne jeho podpis na zprávě auditora k takovéto výroční zprávě.

Jsem přesvědčen o tom, že jedním z primárních poslání auditorské profese je poskytovat odborné služby klientům ale i ostatním subjektům, kteří jsou uživateli informací o této účetní jednotce. Odpovědnost auditora za poskytované služby - kam bezesporu i vydání výroku k výroční zprávě patří - tak zahrnuje i subjekty mimo účetní jednotku a auditor musí mít zájem o to, aby veřejnost důvěřovala auditorské profesi a aby tato profese byla veřejností uznávána. Ostatně tato zásada je i uvozujičím motivem Etického kodexu KA ČR. Při provádění auditu jakož i při jakékoliv jiné činnosti, se nelze omezit pouze na „splnění povinností“, ale je třeba řídit se i morálkou. Ostatně proto si řada společností, profesních komor a spolků vyhotovuje svůj Etický kodex. Myslím si, že jeho význam je často nedoceněn a budu rád, pokud se Komoře auditorů podaří na nejbližší valné hromadě schválit nový Etický kodex, který by pomohl posunout auditorskou profesi směrem k vyšší společenské prestiži.

Ing. Aleš Růta
auditor, č. osv. 1631

INZERCE

OBCHODNÍ ZÁKONÍK – KOMENTÁŘ

4080 stran, 3988 Kč

autor: **Prof. JUDr. Jan DĚDIČ a kol.**

Jedná se o mimořádně podrobně a kvalitně zpracovaný komentář k obchodnímu zákoníku v aktuálním znění, s podrobnou judikaturou a s uvedením vazeb na související předpisy.

Vydalo:

nakladatelství POLYGON, Platónova 11, 143 00 Praha 4

e-mail : bova@bovopolygon.cz, www.bovopolygon.cz

tel.: 241 774 196, 244 402 232, bezplatná linka : 800 100 539,

fax: 244 402 279, 244 403 972

Objednávky lze zasílat poštou, mailem nebo prostřednictvím internetu.

Poznámka k účetnímu provedení přeměn společností

Změny obchodního zákoníku (dále jen OZ), které vstoupily v platnost dnem 1. 1. 2001, výrazným způsobem změnilly postup při přeměnách obchodních společností a družstev. Významnou změnou z hlediska účetnictví je pojetí tzv. **rozhodného dne** (§ 220a odst. 3 písm. g):

g) den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo zanikajících společností považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti (dále jen „rozhodný den fúze“).

OZ nestanoví, který den má být zvolen „rozhodným dnem fúze“, ze souvisejících ustanovení OZ však vyplývá, že rozhodný den fúze musí předcházet konání valné hromady, která fúzi schvaluje.

Změny OZ byly promítnuty i do účetních metod, a to včetně řešení rozhodného dne fúze. Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen Postupy) stanoví některé postupy v Čl. XX Přeměny společností. Praxe však přináší otázky, na které nenajdeme v Postupech odpověď.

V další části uvedu příklad a návrh řešení v situaci, kdy k rozhodnému dni fúze nejsou zúčastněné společnosti kapitálově propojeny, protože k akvizici dojde až po rozhodném dni fúze.

Příklad

- existuje společnost A, jejímž 100% majitelem je společnost AA, a společnost B, jejímž 100% majitelem je společnost BB,
- v květnu 2002 koupí společnost B majetkový podíl ve společnosti A od společnosti AA, takže ke konci května je majitelem společnosti A společnost B,
- pořizovací cena majetkového podílu je 300 000 tis. Kč, vlastní kapitál společnosti a k rozhodnému dni činí 45 000 tis. Kč,
- kupní cena byla uhrazena a důvodem pro vyšší cenu jsou předpokládané budoucí zisky společnosti,
- společnost BB, která vlastní společnost B a nepřímo i společnost A, rozhodne o fúzi společností A a B (sloučením),

- rozhodný den je stanoven na 1. 1. 2002, nástupnickou společností je společnost B (100% matka společnosti A), společnost A zaniká.

K danému případu se vztahují následující ustanovení Čl. XX Postupů:

odst. 3:

„V případě sloučení mateřské a dceřiné společnosti, kdy má mateřská společnost 100% účast v dceřiné společnosti a dceřiná společnost je zanikající účetní jednotkou, nedochází ke změně ocenění majetku a závazků v účetnictví.“

odst. 4:

„Při přeměnách jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny vzájemné pohledávky a závazky zúčastněných účetních jednotek. O případné rozdíly vzniklé vyloučením vzájemných pohledávek a závazků se upraví vlastní kapitál (výše účtu 428, 429) v zahajovací rozvaze.“

Obchodní podíly a akcie (dále v tomto článku jen „akcie“) vydané zúčastněnými zanikajícími účetními jednotkami v držení jiné zúčastněné účetní jednotky jsou v zahajovací rozvaze vyloučeny proti vlastnímu kapitálu v pořizovacích cenách.

V případě sloučení mateřské a dceřiné společnosti uvedené v odstavci 3, kdy akcie dceřiné společnosti jsou v držení mateřské společnosti a pořizovací cena akcií je vyšší než hodnota vlastního kapitálu dceřiné společnosti a tato cena byla uhrazena, lze rozdíl mezi pořizovací cenou a hodnotou vlastního kapitálu zachytit na účtu 097. Uvedený postup se použije v případech, kdy vyšší cena akcií byla uhrazena prokazatelně z důvodů budoucích zisků společnosti a tento předpoklad trvá.“

Postup při sestavení zahajovací rozvahy:

Nutno zdůraznit, že k rozhodnému dni **neexistuje** kapitálové propojení mezi zúčastněnými společnostmi A a B.

Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2002 nástupnické společnosti B vznikla sloučením konečných účetních závěrek nástupnické a zanikající společnosti s níže uvedenými úpravami, které jsou v souladu s návrhem smlouvy o fúzi:

a) jednotlivé složky vlastního kapitálu zanikající společnosti byly převedeny do ostatních kapitálových fondů nástupnické společnosti (v tis. Kč):	
- základní kapitál	32 000
- zákonný rezervní fond	144
- ostatní kapitálové fondy	3 200
- nerozdělený zisk minulých let	2 953
- hospodářský výsledek běžného účetního období	6 703
celkem	45 000

b) výsledek hospodaření (zisk) běžného účetního období nástupnické organizace byl použit úhradou neuhrazené ztráty minulých let 2 918

c) v souladu s návrhem smlouvy o fúzi byly ze zanikající společnosti převedeny na nástupnickou společnost veškeré opravné položky k jednotlivým druhům majetku, přechodná aktiva a pasiva a rezervy.

Vyloučení kapitálového propojení nelze v zahajovací rozvaze provést, neboť k tomuto datu neexistovalo. Nákup obchodního podílu je možno charakterizovat jako událost po datu rozhodného dne fúze, ke kterému byla sestavena zahajovací rozvaha; tato skutečnost by měla být zmíněna v písemném vysvětlení, které bude připojeno k zahajovací rozvaze. V tomto vysvětlení by měl být současně vyčíslen vliv vyloučení kapitálového propojení, které bude provedeno jako účetní případ až po nabytí právní účinnosti fúze (po zápisu fúze do obchodního rejstříku), a to:

- vyloučení kapitálového propojení (snížení ostatních kapitálových fondů)	45 000
- vznik opravné položky k nabytému majetku (rozdíl mezi pořizovací cenou a hodnotou vlastního kapitálu zanikající společnosti 300 000 – 45 000)	255 000

Opravná položka k nabytému majetku bude odepisována do nákladů po dobu 15 let.

Ing. Věra Vlasáková

auditorka, č. osv. 820

EY Audit Česká republika, s.r.o.

Úvaha k některým aspektům úpadkového práva

Již delší dobu se v příslušných odborných kruzích hovoří a v odborném tisku píše o připravované zásadní novelizaci úpadkového práva, tedy o zásadní novelizaci zákona o konkurzu a vyrovnání z roku 1991. Správci konkurzní podstaty, podnikatelské subjekty, věřitelé i právníci, kteří přicházejí s platnou právní úpravou úpadkového práva do styku, mají k platnému zákonu o konkurzu a vyrovnání, souvisejícím právním předpisům a praxi v konkurzních řízeních značné výhrady. Tento stav považují do jisté míry za přirozený, neboť právní úprava i přes zásadní novelizaci vznikla v roce 1991, kdy ani v příslušných profesních odborných kruzích nebyly žádné zkušenosti s úpadkovým právem. Pokud ale jde o známé znění připravované novelizace konkurzního práva, odborníci i k němu mají značné výhrady, a to nejen z hlediska jasnosti a úplnosti právní úpravy, tak i z hlediska dosažitelnosti společensky prospěšných cílů. Cílem tohoto pojednání není vyjádřit se k dosavadnímu znění novelly úpadkového práva a jeho možnostem jako celku, cílem je s využitím praktických zkušeností s konkurzními řízeními, a především s konkurzem ve významném strojírenském podniku, upozornit na některé nedořešené nebo i zavádějící ustanovení v současné době připravované novelizaci úpadkového práva. Autor úvahy upozorňuje, že vychází z toho znění připravované novelizace úpadkového práva, které je odborné veřejnosti v současné době k dispozici.

1. Právní ochrana dlužníka a reorganizace společnosti v konkurzu jako možnosti řešení insolvence

Připravovaná novelizace úpadkového práva se o těchto možnostech zmiňuje, což je bezesporu jejím přínosem. Bohužel tento přínos je výrazně negován tím, že dostupné znění novelizace je značně všeobecné a tedy zcela z právního i společenského hlediska neefektivní. Podle mého názoru je třeba vycházet z předpokladu, že dosud převažující „likvidační“ průběh konkurzu středně velkých a velkých společností má výrazně negativní dopady na výdaje státu a vyšší daňové zatížení daňových poplatníků. Podle dosavadní praxe se finančně nejobemnější po-

hledávky proti společnosti v konkurzu soustřeďují u České konsolidační agentury. Jejich uspokojení ze zpeněžení konkurzní podstaty bývá nepatrné a nepatrný je rovněž přínos z prodeje těchto pohledávek třetí osobě. Shodný, tedy zcela nepatrný efekt má „likvidační“ konkurz i pro finanční úřady, správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny. Celý negativní důsledek potom přímo nebo nepřímo na jedné straně ovlivňuje státní rozpočet

a vlastnímu konkurznímu řízení. Soustředění se na prosté zpeněžení konkurzní podstaty a rozdělení výsledku zpeněžení (po úhradě nákladů konkurzu) mezi konkurzní věřitele konstruktivním přístupem není. V zájmu každého věřitele je, aby jeho pohledávka byla v co největší míře uspokojena, nikoliv pouze z několika procent nebo dokonce z několika desetin procent, jak je tomu při „likvidačním“ konkurzu. Abstrahuji přitom od



a na druhé straně přenesen na občany jako daňové poplatníky se promítá i ve vyšší daní. Zcela nepatrnou mírou jsou pak i uspokojovány pohledávky ostatních konkurzních věřitelů, tedy zejména obchodních bank a dodavatelů úpadce. Pouze v případě odděleného uspokojování, např. v důsledku zástavního práva, je míra uspokojení trochu vyšší.

Výše uvedené negativní dopady dosavadní právní úpravy a skutečného provádění konkurzů může výrazně snížit právní zakotvení povinnosti konstruktivního přístupu k insolvenčnímu

skutečnosti, že z hlediska obchodního neprobíhá zpeněžování konkurzní podstaty vždy nejefektivnějším způsobem pro konkurzní věřitele. Je v zájmu, mnohdy v existenčním zájmu věřitele dosáhnout uspokojení své pohledávky. Dalším negativním důsledkem „likvidačního“ konkurzu pro věřitele je, že ztrácí svého odběratele nebo klienta. Věřitel a česká ekonomika nemohou mít pouze zájem na zániku společnosti, která se stala insolventní, nemají tedy zájem v každém případě na „likvidačním“ konkurzu.

Mezi konstruktivní přístupy k vzniklé insolvenční povaze považují zejména

- a) zakotvení právní ochrany dlužníka, který zjistí, že se stal insolventní, a
- b) důslednější využívání metody reorganizace v případech, že část podnikatelské činnosti dlužníka je nadále z ekonomického hlediska perspektivní.

Právní ochrana dlužníka

Právní ochrana dlužníka po určitou dobu je právní institut, který obsahují právní řády jiných ekonomicky vyspělých států. Zpravidla spočívá v tom, že o ochraně dlužníka rozhoduje soud. Ekonomický efekt spočívá v tom, že dojde po stanovenou dobu ke „zmrazení“ dluhů dlužníka a dlužník má časový i finanční prostor, aby svoji insolvenční svojí podnikatelskou činností za přesně stanovených podmínek odstranil. Po dobu ochrany dlužníka lze potom jednoznačně stanovit další podmínky podnikatelské činnosti dlužníka, zejména v oblasti nakládání s majetkem a přijímání závazků. Není rozhodující, zda kontrolu jednání dlužníka v době jeho ochrany bude provádět orgán složený z věřitelů nebo specializovaná a odborně fundovaná firma určená věřiteli dlužníka nebo soudem. Praxe v jiných státech ukazuje, že tento právní institut mnohdy umožnil odstranění insolvence dlužníka a jeho další zapojení do podnikatelské činnosti s konkrétním efektem pro věřitele, a že jejich pohledávky vzniklé před rozhodnutím o právní ochraně dlužníka byly zcela nebo v podstatné míře uspokojeny.

Reorganizace dlužníka

Metoda reorganizace v případě insolvence dlužníka představuje právní institut, který obsahuje prvky „likvidačního“ konkurzu a prvky zachování perspektivní části podnikatelské činnosti. V tomto případě by měl správce povinnost, a to dokonce na prvním místě, při zahájení jeho činnosti ve společnosti v konkurzu vyhodnotit a postarat se o to, aby ta podnikatelská část společnosti v konkurzu, která je ještě perspektivní, nezankla. Každý konkrétní případ bude určitě jiný. Netvrdím, že každou společnost v konkurzu lze alespoň částečně v její podnikatelské činnosti zachránit a že tedy celá společnost nemusí být likvidována, mám ale v praxi ověřeno, že „záchrana“ části perspektivní podnikatelské činnosti společnosti v konkurzu je možná.

Pro výše uvedenou situaci je třeba vytvořit v české společnosti prostředí. Období „tunelování“ snad již brzy

skončí. K právnímu státu se ale česká společnost hlásí, a proto novelizace základního právního předpisu v oblasti úpadkového práva by tedy měla možnost „zachránění“ perspektivní podnikatelské činnosti společnosti v konkurzu konkrétní právní úpravou výrazně podporovat. Jedině konkrétní právní úprava a jednoznačná pravidla pro činnost správce konkurzní podstaty mohou tento trend v konkurzním řízení umožnit. Všeobecné formulace tento cíl nespĺňují. Konkrétní kritéria umožní kontrolu správnosti postupu správce konkurzní podstaty v konkrétní situaci.

Podle mého názoru není společensky prospěšné, abychom si mysleli, že naše ekonomické prostředí je harmonické. Po provedené transformaci české ekonomiky je stále ještě zdeformované. Můžeme mít různý názor na to, jak mnoho je zdeformované, to ale problémem nevyřeší. Připravovaná novelizace úpadkového práva by měla vytvořit v rámci možností právního předpisu jednoznačný tlak a postup k tomu, aby se ta aktiva společnosti v konkurzu, u kterých je ještě možné jejich návrat do ekonomiky, do ekonomiky vrátila a aby nedocházelo ke zbytečnému snižování počtu pracovních míst jenom v důsledku toho, že je preferován „likvidační přístup“ ke konkurznímu řízení. Práva konkurzních věřitelů jsou i při odpovídajícím zachování aktiv chráněna, a proto není podle mého názoru správné stavět zájmy konkurzních věřitelů proti účelnému zachování aktiv společnosti v konkurzu v české ekonomice. Jestliže ale podle dosavadní právní úpravy stále převažuje „likvidační“ přístup ke konkurznímu řízení, měla by novelizace úpadkového práva pořadí přístupu u významných společností obrátit.

Provázanost právních předpisů

Při výše uvedených metodách řešení insolvence je rovněž velmi prospěšné dořešit na úrovni státních orgánů jednotný přístup ke konkurzu. Z dosavadní praxe jsou všeobecně známé spory mezi správci konkurzních podstat a finančními úřady, kdy finanční úřady uspokojují daňové nedoplatky společností v konkurzu, které vznikly před prohlášením konkurzu daňovými přeplatky, resp. vratkami DPH, jejichž nárok vznikl po prohlášení konkurzu. Je rovněž známé, že v tomto případě finanční úřady nerespektují ani stanoviska Nejvyššího soudu ČR. To je přinejmenším poněkud podivný postup ve státu, který se hlásí k principu právního státu. V rámci připravované

novelizace úpadkového práva považují za účelné na nejvyšší výkonné úrovni, zřejmě na úrovni vlády, dořešit, zda i státní orgány se v konkurzním řízení budou chovat jako konkurzní věřitel, či dokonce budou jako v případě finančních úřadů prosazovat své zájmy mimo zákonný rámec běžného konkurzního věřitele a budou za každou cenu budou chtít získat své i dodatečně vykonstruované pohledávky anebo, zda i ze strany státních orgánů bude přijata zásada, že ve svém jednání budou postupovat tak, aby efektivní aktiva společnosti v konkurzu v české ekonomice zůstala zachována.

2. Ustanovení správce konkurzní podstaty

Jednou z otázek, kterou se novelizace úpadkového práva zabývá je způsob ustanovování správce konkurzní podstaty. Podle současné právní úpravy správce konkurzní podstaty ustanovuje soud ze seznamu správců, který vede soud příslušný ke konkurznímu řízení. Soud může z důležitých důvodů definovaných zákonem správce zprostit funkce a ustavit nového správce. Věřitelé se mohou usnést na návrhu, aby správce byl zproštěn funkce a ustanoven správce nový. Soud může takový návrh zamítnout jen tehdy, má-li o změně v osobě správce závažné pochybnosti. Pracovní znění připravované novelizace úpadkového práva definuje postup spočívající v tom, že soud před prohlášením konkurzu může ustavit předběžného správce a při prohlášení konkurzu ustanovuje správce konkurzní podstaty. Tento správce ale může být na první schůzi věřitelů změněn volbou nového správce. Věřiteli zvoleného správce nemusí soud akceptovat, pokud dospěje k názoru, že nejde o vhodnou osobu. Toto řešení umožňuje, aby soudem ustanovený správce provedl v konkurzním řízení nezvratné kroky, jejichž případné negativní důsledky nebude již v možnostech správce konkurzní podstaty zvoleného věřitele napravit.

Nepovažuji za důležité zabývat se na prvním místě formálně procesní otázkou, kdo bude ustanovovat nebo volit správce konkurzní podstaty. Těžší problém vidím v tom, která konkrétní fyzická osoba nebo která konkrétní právnická osoba, resp. které konkrétní fyzické osoby právnická osoba pověří vykonáváním funkce správce konkurzní podstaty. Ze zákona i z praxe je jasné, že to musí být taková osoba, která je způsobilá při výkonu funkce správce postupovat s odbornou péčí a která je ve vztahu k účastníkům konkurzního řízení nepodjatá. Tolik asi

obecně k základní kvalifikaci správce konkurzní podstaty.

Vzniká tedy otázka, kdo je skutečně takovou osobou, která je způsobilá v konkrétním konkurzním řízení postupovat s odbornou péčí, a co je to odborná péče. Není snad sporu o tom, že jinou odbornou péčí vyžaduje konkurz, ve kterém bude pouze prodáván majetek a společnost zanikne, a jinou, výrazně kvalifikovanější, péčí vyžaduje konkurz, ve kterém kromě vlastního konkurzního řízení bude účelné pokračovat v podnikání v prosperující a dále perspektivní části podnikatelské činnosti. Nalezení takové osoby by zřejmě mělo vycházet v první řadě z osobních vlastností, znalostí a schopností budoucího správce konkurzní podstaty a nikoliv pouze z toho, jakou vysokou školu nebo jiné odborné studium absolvoval. Přijmeme-li zásadu, že cílem konkurzu není pouze zlikvidovat společnost a uspokojit konkurzní věřitele, ale i zachránit perspektivní část podnikatelské činnosti a pracovní místa, pak je zřejmé, že by mělo jít o osobu, která je především manažerem, který své manažerské schopnosti osvědčil v praxi. Kromě řízení vlastního průběhu konkurzu měla by mít tato osoba schopnost řídit i pokračování podnikání společnosti v úpadku, neboť i pokračující podnikání může být významným zdrojem pro uspokojení konkurzních věřitelů. Protože nelze najít manažera, který by odborně rozuměl všem oblastem řízení, měl by mít takový správce schopnost vytvořit si tým odborníků příslušných profesí, kteří se budou podílet podle své odbornosti na konkurzním řízení a případně pokračujícím podnikání společnosti, a které bude vrcholově řídit. Konkrétně ve strojírenském podniku s pokračující podnikatelskou činností musí jít také o odborníky s kvalifikací pro řízení technických a výrobních otázek i každodenního praktického chodu společnosti. K tomu lze samozřejmě využít i dosavadních odborně zdatných a spolehlivých zaměstnanců. Je ale nezbytné, aby kromě vrcholové odpovědnosti správce konkurzní podstaty tito odborníci nesli svoji dílčí odpovědnost za jimi činěné nebo pro správce připravované právní úkony a řídicí rozhodnutí. Současný zákon zná zástupce správce konkurzní podstaty ustanoveného soudem. Nedostatečně je ale zákonem řešeno jeho právní postavení a vazba na správce konkurzní podstaty, zejména z hlediska jednoznačného vymezení pravomocí a odpovědnosti.

Doufám, že je již za více jak 10 let nabytými zkušenostmi překonán zjed-

nodušený pohled na konkurzní řízení, který byl preferován v počátku 90. let, podle kterého bylo konkurzní řízení především záležitostí, která vyžaduje osobu s vysokoškolskou právníkou kvalifikací. Mnohaletá praxe prokazuje, že právní praxí prověřený a osvědčený právník obvykle nemá praktické manažerské schopnosti, i když jde třeba o právníka s praxí v průmyslu a s určitými znalostmi z ekonomiky podnikání. Existují samozřejmě úspěšní manažeři s právnickým vzděláním, v tomto případě ale nelze hovořit o tom, že jde o právníky v obvyklém slova smyslu. Shodná úvaha platí i o ekonomické kvalifikaci a zkušenosti v užším slova smyslu, tj. například kvalifikace vedoucích ekonomických úseků ve společnostech z oblasti finančního plánování, účetnictví, platebního styku apod. I pokračující obchodní činnost společnosti v úpadku musí probíhat za poněkud jiných podmínek, než je tomu u společnosti, která v konkurzu není. Rozdíl je především ve větších nárocích na perfektnost úkonů při obchodní činnosti

a z toho vyplývající menší smluvní volnost.

Nyní k tomu, jak získat přehled o správcích konkurzní podstaty, u kterých lze předpokládat, že splňují potřebná kritéria a budou postupovat v konkurzním řízení s náležitou odbornou péčí. Z formálně právního hlediska je zřejmě nezbytné, aby nadále existovaly seznamy správců konkurzních podstat vedené soudy. Doporučuji ale zvážit, zda tyto seznamy by neměly mít celostátní platnost a tím sloužit pro potřeby konkurzů v celé republice. Jednotlivým konkurzním soudům a věřitelům by se tak rozšířil okruh osob, ze kterých mohou vybírat správce konkurzní podstaty v konkrétním konkurzním řízení. Celostátní platnost těchto seznamů by i podpořila snahu o nepodjatost správce v konkrétním konkurzním řízení. Rozloha republiky i dopravní infrastruktura takové řešení umožňuje.

Zásadně je třeba ale propracovat informace, které bude seznam o jednotlivých správcích konkurzní podstaty obsahovat. Dosažené vzdělání správ-

INZERCE

Máte rádně vedenou

DOKUMENTACI AUDITU?

Jednoduše, přehledně a efektivně

Zpracování formou vyplnění formulářů

Obsáhlý poznámkový aparát

**Kompletace z části zpracovaných
nezávislými pracovníky**

**Opakované použití jednou vložených
údajů a vzorových dat**

Tisk výsledné dokumentace



Audit

**Program pro vedení
dokumentace auditora**

Ing. Miloslav Rott
Mojžíšova 14, 61200 Brno

tel: 603 898 702

www.dksoftware.cz

info@dksoftware.cz

ce je sice důležitou informací, ale tato informace ještě nevypovídá o tom, zda jde o osobu vhodnou být správcem v konkrétním konkurzu. Zvláště v případě, kdy od správce konkurzní podstaty bude vyžadován manažerský přístup, je třeba v seznamu uvést další informace. Jde konkrétně o dosavadní praxi zejména v hospodářské sféře a o konkurzní řízení, ve kterých již tato osoba získala praktické zkušenosti. Vypovídací schopnost má i informace o tom, kdy v předchozích konkurzních řízeních byla tato osoba z funkce správce konkurzní podstaty odvolána nebo zbavena pro nedostatky v odborné péči. I případné pozitivní reference věřitelů, popř. věřitelských výborů mohou pomoci vybrat vhodného správce konkurzní podstaty. Propracováním kritérií správce konkurzní podstaty a informovanosti o jejich splnění by se ale umožnila konkurzním soudům i věřitelům možnost odpovědnějšího výběru. Ve vlastním znění novelizace úpadkového práva by potom bylo možné uvést bližší kritéria pro zápis osoby do seznamu správců konkurzní podstaty.

I při propracování systému výběru správce konkurzní podstaty se samozřejmě nelze nevyvarovat vzniku důvodného podezření o „nežádoucí spolupráci“ mezi správcem konkurzní podstaty a konkurzním soudcem. Obdobně může vzniknout podezření o „nežádoucí spolupráci“ mezi správcem konkurzní podstaty a věřiteli rozhodujících pohledávek přihlášených do konkurzu. Takové prokazatelné případy ale lze ad hoc řešit. V procesu ustanovování správce konkurzní podstaty soudem je třeba jednoznačně zajistit, aby i pro konkurzního soudce i věřitele existovala závazná kritéria, podle kterých může správce konkurzní podstaty vybrat. Tato kritéria by měla být uvedena v zákoně. Nestačí seznam správců konkurzní podstaty v dosavadním pojetí, neboť do tohoto seznamu může být v podstatě zapsána každá průměrně vzdělaná osoba. Při takto pojatém seznamu správců žádný zákon nemůže zabránit tomu, aby při ustanovování správce konkurzní podstaty konkurzní soudce třeba podvědomě preferoval osobu s právníkům vzděláním. V konkurzním řízení nelze ani vyloučit politické tlaky na výběr určité osoby správcem konkurzní podstaty nebo tlaky ze strany některých státních orgánů a následně politické tlaky na správce konkurzní podstaty. V možnostech zákona asi není tyto tlaky vyloučit. V tomto případě bude zá-

ležet na osobní odvaze konkurzního soudce a správce konkurzní podstaty, aby tlakům na úkor objektivního průběhu konkurzního řízení odolali. Zákon pouze může zajistit možnost zproštění správce funkce pouze při výrazném porušení jeho povinnosti postupovat s odbornou péčí.

Budou-li jasné vyjádřeny požadavky na odbornou péči správce konkurzní podstaty a z toho vyplývající nároky na osobu, která bude funkci správce konkurzní podstaty vykonávat, lze objektivněji řešit, jak a kým bude správce konkurzní podstaty vybrán. Myšlenku pracovní verze novelizace úpadkového práva o volbě správce konkurzní podstaty věřiteli na první schůzi věřitelů je třeba v připravované novelizaci úpadkového práva časově posunout blíže k okamžiku zahájení konkurzního řízení. Při podání návrhu na prohlášení konkurzu je přece již znám okruh nejbližších rozhodujících věřitelů a navíc nic nebrání tomu, aby si soud operativně zjistil, kdo v konkrétním konkurzním řízení bude patřit mezi rozhodující věřitele. Protože v konkurzním řízení je na soud kladen ve zvýšeném rozsahu i požadavek na organizační činnost konkurzního soudu, není obtížné, aby soud zorganizoval schůzi budoucích konkurzních věřitelů a vyžádal od nich ve velmi krátké lhůtě návrh na ustanovení správce konkurzní podstaty soudem. V případě, že by věřitelé v soudem stanovené lhůtě návrh nepředložili anebo předložili návrh na ustanovení konkrétní osoby, u které by soud měl pochybnost o její vhodnosti být správcem konkurzní podstaty v konkrétním konkurzním případě, mohl by soud návrh zamítnout a ustanovit správce konkurzní podstaty splňujícího kritéria pro konkrétní konkurzní řízení z vlastního podnětu. V obou případech je ale účelné do novelizace úpadkového práva zakotvit povinnost soudu konkrétně odůvodnit, proč byl návrh věřitelů na výběr správce zamítnut, anebo proč soud ustavil z vlastního podnětu konkrétní osobu správcem konkurzní podstaty. Odůvodnění zamítnutí návrhu by obsahovalo uvedení konkrétních charakteristik navrhované osoby, jež vedly soud k odmítnutí návrhu ustanovit tuto osobu konkurzním správcem. Stejně tak by soud musel charakterizovat osobu, která byla z podnětu soudu správcem konkurzní podstaty ustanovena. Tím by se odstranila dosavadní neprůhlednost rozhodování soudu o ustanovení správce konkurzní podstaty a výrazně zvý-

šilo nejen postavení správce konkurzní podstaty v konkurzním řízení, ale i kvalifikovanost a důvěryhodnost k rozhodování konkurzních soudů v ekonomicky i právně velmi citlivých věcech s výraznými dopady nejen na úpadce, ale i na jeho věřitele a celou Českou republiku.

Výběr zvláštního správce konkurzní podstaty musí být prováděn rovněž podle vhodnosti konkrétní osoby pro konkrétní konkurz. To nakonec je i v zájmu tohoto zvláštního správce konkurzní podstaty. Účelné je překonat úzce „právnícký“ přístup. Zvláštní správce by měl být specializovaný odborník na oblast, pro kterou byl zvláštním správcem konkurzní podstaty ustanoven.

Z praxe správce konkurzní podstaty jsem získal jednoznačnou informaci o tom, že zahraniční investoři považují platnou právní úpravu úpadkového práva v České republice za nedostatečnou, zejména z hlediska ochrany jejich zájmů při investování v ČR. Srovnám-li sdělené výtky s připravovanou novelizací úpadkového práva, mnoho se na stavu úpadkového práva zatím nezmění. Považuji úpadkové právo za významnou část právního řádu s tím, že kvalita úpadkového práva má i význam pro rozsah investic zahraničních investorů. I z tohoto hlediska považuji za velmi žádoucí, aby novelizace úpadkového práva byla provedena kvalitně v harmonii zájmů české ekonomiky i konkurzních věřitelů.

I tato úvaha je v určitém stupni obecnosti odpovídající stupni obecnosti připraveného návrhu novelizace úpadkového práva. Je-li skutečně zájem na výrazném zkvalitnění právní úpravy úpadkového práva v České republice, předpokládám, že další konkrétnější znění novelizace úpadkového práva budou předána do široké diskuse odborné veřejnosti a že nepůjde o právní normu pojatou pouze z úzce právního hlediska.

Ing. Petr Dostál

auditor, č. osv. 1361

správce konkurzní podstaty
ČKD Dopravní systémy

člen KSKŘI

Uplatnění hodnoty cenných papírů do daňových nákladů dle novely ZDP

(§ 24 odst. 2 písm. r), w) a ze) ZDP)

Předkládá:

Ing. Miroslav Svoboda, daňový poradce, č. osvědčení 3090

Ing. Jan Petráš, daňový poradce, č. osvědčení 3376

1. Popis situace

Novela zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb. upravuje nově problematiku daňové uznatelnosti hodnoty cenných papírů při jejich prodeji do nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Byl novelizován paragraf 24 odst. 2 písm. r), který nyní zní:

• „r) hodnota cenného papíru při prodeji zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem 20) ke dni jeho prodeje, s výjimkou uvedenou v písmenech w) a ze)“.

Z tohoto je zřejmá vazba na následující písmena w) a ze), která znějí:

• „w) nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu“,

• „ze) pořizovací cena směnky při prodeji, o níž je účtováno podle zvláštního právního předpisu jako o cenném papíru, zachycená v účetnictví v souladu se zvláštním právním předpisem ke dni jejího prodeje, a to jen do výše příjmů z jejího prodeje“.

Tato ustanovení se mají použít již pro zdaňovací období 2002.

Je zřejmé, že toto znění mění radikálně pohled na uplatňování hodnot cenných papírů do daňových nákladů, přičemž zásadní roli hraje znění účetních předpisů, konkrétně Zákon o účetnictví a Postupy účtování pro podnikatele platné od 1. 1. 2002.

Zákon o účetnictví v § 27 odst. 1 písm. a) praví, že reálnou hodnotou se k okamžiku ocenění (konec rozvahového dne nebo jiného dne, ke kterému se sestavuje účetní závěrka) oceňují:

„a) cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držných do splatnosti,

cenných papírů představujících účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a cenných papírů emitovaných účetní jednotkou“.

Postupy účtování pak o přeceňování cenných papírů hovoří v článku XV. Úvodních ustanovení, přičemž rozlišují způsoby přecenění přes zúčtování do nákladů nebo výnosů (majetkové nebo dlužné cenné papíry k obchodování) a přecenění přes účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (realizovatelných majetkových, ostatních cenných papírů, majetkových účastí oceňovaných ekvivalencí atd.).

2. Rozbor problematiky

V souvislosti s výše uvedenou novelou identifikujeme zejména následující problémy, které souvisí s akciemi:

a) Je podmínka oceňování podle zvláštního předpisu vázána na okamžik přecenění, nebo jde jen o splnění podmínek daných zákonem k přecenění?



b) Vztahuje se § 24 odst. 2 písm. r) i na akcie, které se na reálnou hodnotu přeceňují prostřednictvím účtu 414, nikoliv výsledkově?

c) Pokud je odpověď na předchozí otázku ano, co se pak považuje za cenu evidovanou v účetnictví, která je nákladem pro účely stanovení základu daně?

ad a)

Nové znění § 24 odst. 2 písm. r) ZDP se zjednodušeně řečeno vztahuje na akcie, které jsou oceňovány podle zákona o účetnictví reálnou hodnotou. Otázkou je, ke kterému dni je třeba tuto skutečnost zkoumat. Problematické se jeví dva případy:

Postup v roce 2002

Protože nové znění zákona o účetnictví a postupů účtování platí od 1. 1. 2002, nemohlo ještě v převážné většině účetních jednotek dojít k přecenění akcií na reálnou hodnotu. Toto přecenění se provede poprvé v řádné účetní závěrce za rok 2002. Novela zákona o daních z příjmů se však použije již poprvé pro zdaňovací období roku 2002.

Změna podmínek pro posouzení účasti

Dojde-li v průběhu zdaňovacího období k prodeji nebo nákupu akcií, který znamená snížení vlivu podstatný vliv nebo naopak zvýšení vlivu na podstatný vliv, pak nastává otázka, zda nově se pro posouzení hodnoty akcií pro účely daňových nákladů při prodeji akcií použije posouzení aktuálního stavu v okamžiku prodeje nebo stav ke dni přecenění (k rozvahovému nebo jinému dni sestavení závěrky).

Podle našeho názoru by měly být rozhodné skutečnosti posuzovány ke dni prodeje akcií, tedy pokud se ke dni prodeje akcií jedná o akcie s podstatným nebo rozhodujícím vlivem, padají pod písmeno w), pokud se o takovéto akcie nejedná, padají pod písmeno r). Na stav k rozvahovému dni, resp. jinému dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, nové znění zákona neodkazuje, stanoví obecně podmínky, které musí akcie splnit při uplatňování jejich hodnoty do nákladů při prodeji, tedy ke dni prodeje.

ad b)

Jak bylo výše uvedeno, Postupy účtování platné od roku 2002 používají dvě metody přecenění na reálnou hodnotu (výsledkově a pomocí účtu 414). Otázkou je, zda i pro akcie přeceňované prostřednictvím účtu 414 lze použít § 24 odst. 2 písm. r) ZDP. Ač by se tato otázka mohla zdát nelogickou,

spatřujeme úskalí v praktickém dopadu Postupů účtování čl. XV odst. 12 Úvodních ustanovení, který stanoví, že při prodeji se přeceňovací rozdíl zruší souvztažně s analytickým účtem příslušného finančního majetku.

Účetně je tedy ke dni prodeje akcií jejich hodnota nejprve snížena nebo zvýšena zpět na nabývací cenu, teprve poté je tato zúčtována do nákladů. V okamžiku účtování o prodeji tedy akcie nejsou oceněny reálnou hodnotou.

Domníváme se v souladu s výše uvedeným závěrem, že na tyto akcie se vztahuje § 24 odst. 2 písm. r) nového znění ZDP, neboť tyto akcie přecenění obecně podléhají a metoda přecenění není zákonem zmiňována jako podmínka pro posouzení nákladů.

ad c)

Pokud dojde k prodeji akcií přeceňovaných prostřednictvím účtu 414 a účetně bude uplatněn výše uvedený postup a na tyto akcie se vztahuje ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) ZDP, je otázkou, co se považuje za hodnotu zachycenou v účetnictví ke dni jejich prodeje, kterou lze uplatnit jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V souladu s postupy účtování dojde u akcií přeceňovaných přes účet 414 při prodeji ke zrušení přeceňovacího rozdílu, tedy do účetních nákladů je zúčtována nabývací cena akcií. U akcií přeceňovaných výsledkově se do nákladů účtuje reálná cena (kromě případu roku 2002 výše uvedeného, kdy není ještě přeceněno na reálnou hodnotu).

Je u cenných papírů přeceňovaných přes účet 414 za hodnotu zachycenou v účetnictví ke dni prodeje považována cena po rozpuštění oceňovacích rozdílů, nebo před ním? Odpověď na tuto otázku není ze znění zákona příliš zřejmá, neboť rozpuštění oceňovacího rozdílu se váže na účtování o prodeji, a nastane výkladový problém, ke kterému okamžiku dne prodeje může být hodnota vázána a zda lze posoudit hodnotu až po zrušení oceňovacího rozdílu, kdy to je vázáno až na uskutečnění prodeje (předtím by nemohlo být provedeno).

V tomto případě lze jen dovozovat, že daňové náklady měly dle smyslu ustanovení kopírovat náklady účetní, které v tomto případě zahrnují nabývací cenu akcií neupravenou o oceňovací rozdíl. Ze znění zákona to však nevyplývá.



3. Navrhovaný závěr

Na základě výše uvedeného rozboru doporučujeme přijmout tento závěr:

Podmínky pro zařazení cenného papíru do okruhu cenných papírů posuzovaných podle písmene r), w) nebo ze) nového znění § 24 odst. 2 ZDP se posuzují ke dni prodeje cenného papíru a jsou definovány § 27 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví, případně dalších ustanovení tohoto zákona a Postupů účtování.

Za cenné papíry, které jsou oceňovány v souladu se zvláštním předpisem reálnou hodnotou, se považují cenné papíry bez ohledu na postup jejich přecenění dle Postupů účtování, podle písmene r) se tedy posuzují jak cenné papíry k obchodování, tak cenné papíry realizovatelné cenné papíry, majetkové účasti oceňované ekvivalencí, jmenovitě hodnoty realizovatelných kupónových dluhopisů, pří-

padně realizovatelných diskontovaných cenných papírů.

Hodnotou cenného papíru podle § 24 odst. 2 písmene r) se rozumí hodnota zúčtovaná do účetních nákladů na účty třídy 5. To znamená, že u cenných papírů přeceňovaných přes účet 414 je touto hodnotou cena po zrušení oceňovacího rozdílu, tedy zjednodušeně nabývací cena cenného papíru.

Tento závěr doporučujeme vhodně publikovat, případně zařadit do pokynů MF ČR řady D.

Stanovisko Ministerstva financí ČR

Pro účely zjištění základu daně z příjmů u operací s cennými papíry je rozhodující způsob jejich ocenění podle zákona o účetnictví a Postupů účtování pro podnikatele. U cenných papírů oceňovaných reálnou hodnotou bez ohledu na způsob jejího účto-

vání (výsledkově nebo rozvahově) se od zdaňovacího období započatého počínaje 1. 1. 2002 použije úprava stanovená v § 24 odst. 2 písm. r), ze které vyplývá, že pro daňové účely je rozhodující ovlivnění hospodářského výsledku. Pro cenné papíry oceňované ekvivalencí (tzv. majetkové účasti) se použije úprava § 24 odst. 2 písm. w), která limituje daňovou uznatelnost pořizovacích cen dotčených cenných papírů a dále účastí na s.r.o., k.s. a družstvu výší příjmu z jejich prodeje, bez možnosti kompenzace zisků a ztrát z jednotlivých prodejů.

Stanovisko předkladatelů

Při jednání Koordinačního výboru došlo k názorové shodě, konečné stanovisko vydané Ministerstvem financí ČR je shodné s názorem předkladatelů.

Uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů po novele zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb.

Předkládá:

Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osvědčení 1840

Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

1. Úvod

Dne 28. června 2002 byl zveřejněn ve Sbírce zákonů zákon č. 260/2002 Sb., kterým se mění i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato novela nabývá účinnosti dne 1. září 2002, přičemž změny týkající se zákona o daních z příjmů se použijí poprvé pro zdaňovací období roku 2002. Touto novelou došlo mimo jiné i ke změnám v oblasti daňové uznatelnosti výdajů (nákladů) při prodeji cenných papírů. V původním znění § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů byla zakotvena možnost uplatnit případné ztráty z prodeje cenných papírů vzniklé za dané zdaňovací období v následujících 3 zdaňovacích obdobích proti případným ziskům z prodeje cenných papírů.

Novela zákona v § 24 odst. 2 písm. r) uznává za daňový výdaj (náklad) hodnotu cenného papíru při prodeji zachycenou v účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví ke dni jeho prode-

je, s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. w) a ze). Realizace případného zisku nebo ztráty z prodeje cenného papíru již není v tomto ustanovení dále řešena. Nové znění § 24 odst. 2 písm. w) řeší otázku daňových výdajů (nákladů) při prodeji akcií, které nejsou oceňovány v souladu se zákonem o účetnictví reálnou hodnotou (např. akcie představující účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem). Daňovým výdajem (nákladem) podle tohoto ustanovení je nabývací cena akcie, a to jen do výše příjmu z jejího prodeje. Případný rozdíl, o který nabývací cena převyšuje příjem z prodeje, není možno uznat za daňový výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období a ani v následujících zdaňovacích obdobích. V § 24 odst. 2 ze) jsou upraveny daňové výdaje (náklady) při prodeji smě-

V tomto příspěvku bychom se chtěli zabývat otázkou uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů za zdaňovací ob-

dobí 1999, 2000 a 2001, které nebyly uplatněny do konce zdaňovacího období roku 2001 a podle zákona platného do 31. 12. 2001 je bylo možné uplatnit po roce 2001, a také otázkou zda se neotevřela možnost i uplatnění nevyužitých ztrát z roku 1997 a 1998. Tuto problematiku řeší novela v přechodných ustanoveních.

2. Popis problematiky

Přechodné ustanovení uvádí:

„... Rozdíl, o který úbrn hodnot prodaných cenných papírů převyšil úbrn příjmů z jejich prodeje podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. prosince 2001, který nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001, lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykázání tohoto rozdílu. Obdobně může tento rozdíl nebo

jeho část, který neuplatnil poplatník zániklý bez provedení likvidace, odečíst od základu daně nástupnická společnost (družstvo) při přeměně nebo právní nástupce...

Tímto ustanovením je dána možnost daňovým poplatníkům výše zmiňované ztráty z prodeje cenných papírů uplatnit oproti základu daně, což může mít pro řadu daňových subjektů pozitivní dopady. Jedná se zejména o ty případy, kdy daňový subjekt nemá předpoklady pro vykazování případných zisků z prodeje cenných papírů a může tak nashromážděné ztráty uplatnit oproti základu daně. Navíc tak může učinit i např. nástupnická společnost při fúzi.

Problém je však ne zcela jednoznačný výklad termínu „rozdíl”. Jedná se o to, zda je za „rozdíl” možno považovat celkový součet dosažených ztrát (1997–2001; varianta A) nebo je nutno pod tímto pojmem sledovat ztráty za jednotlivá období samostatně (varianta B). Zda tedy je možno např. ztrátu z prodeje cenných papírů dosaženou za zdaňovací období 1999 odečíst od základu daně pouze ve zdaňovacím období 2002 nebo je možno tak učinit případně i v následujících obdobích 2003 a 2004 a ztráty z let 1997 a 1998 již uplatňovat nelze.

Varianta A

Abychom mohli zjistit, co se rozumí pod pojmem „rozdíl”, je nutno nejdříve podrobněji analyzovat první část zmíněného přechodného ustanovení. „Rozdíl” je zde definován jako úhrn hodnot prodaných cenných papírů, který převyšuje úhrn příjmů z jejich prodeje dle § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů ve znění platném do 31. 12. 2001. Je zde popsán způsob zjištění „rozdílu”. Jedná se tedy o rozdíly, které bylo možno u daňového subjektu postupně zjišťovat za zdaňovací období počínaje rokem 1997 (poprvé bylo možno použít písm. r) až do roku 2001. Další podmínkou je, že tento „rozdíl” nebyl uplatněn jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001. Dle písmena r) platného do 31. 12. 2001 bylo možno ve zdaňovacím období roku 2001 uplatnit ztráty z prodej cenných papírů z let 1998, 1999 a 2000. Následně dle původního ustanovení písm. r) by bylo možno uplatnit za zdaňovací období roku 2002 ztráty z let 1999, 2000 a 2001. V textu přechodného ustanovení není však uvedena podmínka, že se jedná o ztráty, které nebyly uplatněny jako výdaj (náklad) nejpозději ve zdaňovacím období roku 2001 ačkoliv v případě vykázání zisku z prodeje cenných papí-

rů mohly být uplatněny. Z tohoto důvodu je nutno zahrnout do „rozdílu” také ztrátu za rok 1997, protože ta v případě, že nebyla uplatněna ve zdaňovacích obdobích 1998–2000, nebyla také současně uplatněna nejdéle za zdaňovací období roku 2001.

Další část textu přechodného ustanovení nám říká, že tento „rozdíl” lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykázání tohoto „rozdílu”. Jako problematický se může zdát i pojem „po vykázání”. Dle účetních předpisů není nutno zisky či případně ztráty z prodeje cenných papírů samostatně nikde vykazovat. Pro daňové účely je uplatnění ztráty z prodeje cenných papírů v daném zdaňovacím období dle původního znění zákona o daních z příjmů uváděno v tabulce D přílohy č. 1 II. oddílu příznání k daním z příjmů právnických osob (vezmeme-li v úvahu v současné době platný formulář daňového příznání). Domníváme se však, že pod pojmem „po vykázání” není možno rozumět zápis údajů do zmíněné tabulky v příloze daňového příznání za dané zdaňovací období, kdy byla ztráta z prodeje cenných papírů dosažena. Neuvedením dosažené ztráty do zmíněné tabulky se totiž daňový subjekt nezabývá možnosti tuto ztrátu uplatnit v souladu s platným zákonem v následujících zdaňovacích obdobích. Stejně tak není možno pod pojmem „po vykázání” rozumět dosažení ztráty z prodeje cenných papírů za dané zdaňovací období. Daňový subjekt sice může „vykázat” v interní evidenci např. k 31. 12. 1998 ztrátu z prodeje cenných papírů za rok 1998, současně však tuto ztrátu v případě neuplatnění může „vykázat” v interní evidenci také k 31. 12. 2001.

Domníváme se, že pro variantu A se můžeme přiklonit také z toho důvodu, že snahou tohoto ustanovení je zejména vstřícně vyřešit změny vyplývající z úpravy příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, a to s úmyslem minimalizovat možné negativní dopady těchto změn na daňové subjekty. Tento úmysl lze doložit možnostmi uplatnit ztráty z prodeje cenných papírů oproti základu daně a také možnost uplatnit tuto ztrátu např. také právním nástupcem při fúzi. Dále také přechodné ustanovení připouští uplatnění ztrát z prodeje cenných papírů vztahujících se k minulým obdobím, které jsou po novele upraveny v písm. w), kde není již možnost uplatnění případných ztrát z prodeje těchto cenných papírů. Je nutno mít na zřeteli také fakt, že zmí-

něné změny byly přijaty se zpětnou účinností a neměly by proto mít negativní dopady pro daňové subjekty.

Varianta B

Tato varianta předpokládá, že uvedené přechodné ustanovení by mělo určitým způsobem „nahradit” původní ustanovení písm. r), které se týká možnosti uplatnění ztrát v následujících 3 zdaňovacích obdobích. Domníváme se však, že text přechodného ustanovení, vzhledem k výše zmíněnému, neodpovídá tomuto záměru.

V případě, že bychom se přiklonili k tomuto výkladu, mohlo by to mít navíc pro některé daňové subjekty negativní dopady. Jedná se o případy, kdy např. daňový subjekt zrealizuje ve zdaňovacím období 2002 zisk z prodeje cenných papírů a současně eviduje ztráty z prodeje cenných papírů z minulých let. Nevykáže-li daňový subjekt následně za zdaňovací období roku 2002 kladný základ daně, nebude si moci uplatnit evidované ztráty z minulých let, přičemž ztráta z prodeje cenných papírů za zdaňovací období 1999 již nebude moci být využita v následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že by v našem příkladu daňový subjekt postupoval dle původního znění zákona o daních z příjmů, uplatnil by evidované ztráty oproti zrealizovanému zisku z prodeje cenných papírů za zdaňovací období roku 2002, čímž by došlo v konečném efektu ke zvýšení daňové ztráty, kterou lze uplatnit v souladu s § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů v následujících sedmi zdaňovacích obdobích. Vezmeme-li také v úvahu tu možnost, že daňový subjekt učinil podnikatelské rozhodnutí související s prodejem cenných papírů např. v prvním pololetí roku 2002, kdy nemohl zohlednit při svém rozhodování následné změny v zákoně o daních z příjmů se zpětnou účinností, není možno tímto výkladem vyloučit možné negativní dopady pro daňové subjekty.

Rádi bychom také upozornili na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, podle kterého lze mezery v předpisech veřejnoprávního charakteru, pokud se rozhoduje o povinnostech subjektu k jeho tíži, vyplňovat extenzivním výkladem, avšak pouze tehdy, jestliže interpretace za použití všech metod vede k nepochybnému závěru o smyslu a rozsahu předmětné právní normy. Nelze se totiž ztotožnit s tím, aby negativní důsledky nedostatků v právní úpravě, ať už jde o absenci příslušných norem nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu

ukládány povinnosti občanů (jednotlivců), nesly právě tyto subjekty.

3. Návrh řešení

Vzhledem k výše zmíněnému se domníváme, že termínem „rozdíl“ použitý v přechodných ustanoveních novely zákona o daních z příjmů č. 260/2002 Sb. je nutno chápat celkový součet rozdílů (1997–2001), o které jednotlivé úhrny hodnot prodaných cenných papírů převýšily jednotlivé úhrny příjmů z jejich prodeje v jednotlivých zdaňovacích obdobích podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném do 31. prosince 2001 a které nebyly uplatněny jako výdaj (náklad) nejdéle za zdaňovací období 2001. Tento celkový součet rozdílů lze odečíst od základu daně, a to nejdéle ve 3 zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po vykazání tohoto rozdílů, tj. v letech 2002, 2003 a 2004.

4. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinčním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí ČR

Odbor 54 MF nesouhlasí se způsobem aplikace přechodného ustanovení zá-

kona uvedeným v příspěvku ve variantě A a na ni navazujícím závěrem. Z předmětného ustanovení zákona nelze dovodit, že rozdílem, o který lze snižovat základ daně, by bylo možno chápat celkový součet rozdílů za období 1997 až 2001. Ve znění přechodného ustanovení čl. V bodu 2 zákona č. 260/2002 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, je stanoveno, jak je možno daňově uplatnit jako položku snižující základ částky „Rozdílů, o který úhrn hodnot prodaných cenných papírů převýšil úhrn příjmů z jejich prodeje podle § 24 odst. 2 písm. r) zákona platného do konce roku 2001, který nebyl uplatněn jako výdaj (náklad)...”.

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. r) zákona platném do konce roku byl definován předmětný rozdíl jako rozdíl za zdaňovací období, respektive za období, za něž je podáváno daňové přiznání. Odkaz na tehdy platné ustanovení zákona použitý v přechodném ustanovení nemůže vést k pochybnostem, že se týká pouze „rozdílů“ za zdaňovací období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání. V souladu se zněním přechodného ustanovení je tedy varianta B.

Stanovisko MF k řešení případů, kdy poplatníci byli povinni podat daňové přiznání před termínem vyhlášení zákona č. 260/2002 Sb. ve Sbírce zákonů:

Ustanovení čl. V bod 2 zákona č. 260/2002 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů nabylo účinnosti dnem 1. září 2002 s tím, že změny zákona o daních z příjmů se použijí poprvé za zdaňovací období 2002. U poplatníků, u nichž vznikla povinnost podat daňové přiznání do konce měsíce srpna 2002 a neměli možnost uplatnit výše citované ustanovení zákona, je možno řešit podáním dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost. Možnost podání tohoto dodatečného daňové přiznání na nižší daňovou povinnost není omezena ustanovením § 38p zákona o daních z příjmů.

Stanovisko předkladatelů

Z vyjádření stanoviska MF je zřejmé, že jeho úmyslem bylo v předmětném ustanovení řešit určitý přechodný stav na principu kontinuálního pokračování § 24 odst. 2 písm. r) zákona o daních z příjmů platného do konce roku 2001. Domníváme se, že tento úmysl se nepodařilo zaznamenat do textu zákona.

Stanovisko MF k řešení případů, kdy poplatníci byli povinni podat daňové přiznání před termínem vyhlášení zákona č. 260/2002 Sb. ve Sbírce zákonů, doporučujeme vhodným způsobem publikovat.



Uplatňování odčitatelné položky ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) na straně leasingového nájemce v některých specifických případech

Předkládá:

Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

I. Úvod

V tomto příspěvku se zabýváme některými specifickými případy uplatňování odčitatelné položky ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP na straně leasingového nájemce (máme na mysli finanční pronájem s následnou koupí najaté věci ve smyslu § 24 odst. 4 ZDP). Jedná se o případy možného uplatnění této odčitatelné položky na straně leasingového nájemce z jiného majetku dle § 26 odst. 3 ZDP, a to konkrétně:

a) z technického zhodnocení dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP provedeného v roce uvedení pronajímaného hmotného majetku do užívání. Vycházíme z toho, že předmětné technické zhodnocení provede a odpisuje leasingový nájemce a leasingový pronajímatel o ně nezvýší vstupní cenu předmětu leasingu.

b) z výdajů dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

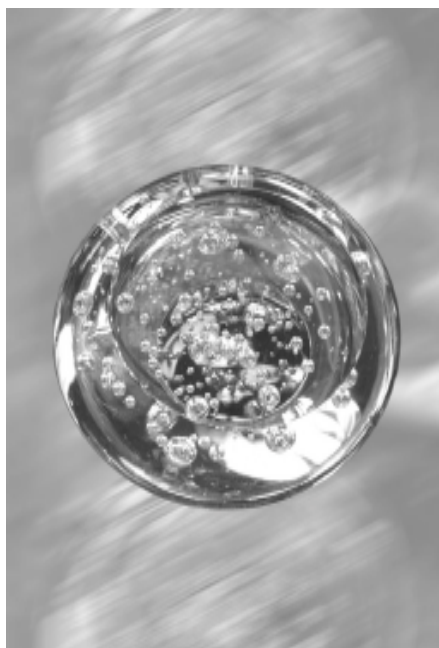
II. Popis problematiky

Vzniká otázka, zda je možné u výše popsaných položek (viz část I. Úvod) uplatnit na straně leasingového nájemce odčitatelnou položku ze vstupní ceny dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP. Při odpovědi na tuto otázku je nutné zkoumat jednotlivá ustanovení § 34 odst. 3 a násl. ZDP, která předmětnou problematiku řeší:

a) Jedná se o hmotný majetek dle § 26 odst. 2 ZDP?

Odpověď ze vstupní ceny je v souladu s ustanovením § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP umožněn pouze z hmotného majetku dle § 26 odst. 2 ZDP. Je nutné zdůraznit, že v popisovaném případě není možné odpočet uplatnit na základě § 34 odst. 3 písm. e) ZDP, který váže uplatnění odpočtu na vstupní

cenu u leasingového pronajímatele, která bude v daném případě nulová (uvedené náklady hradí a odpisuje leasingový nájemce). Tato podmínka bude bezpochyby splněna, protože v obou případech se jedná o hmotný majetek ve smyslu § 26 odst. 2 písm. f) ZDP.



b) Bude splněna podmínka pro možnost uplatnění odpočtu dle § 34 odst. 4 ZDP?

Domníváme se, že v případě obou speciálně definovaných typů hmotného majetku nebude obecně problém se splněním podmínky uvedení předmětného majetku do užívání dle účetních předpisů (viz Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek čl. II odst. 2 přílohy č. 2 k opatření MF ČR č.j. 281/89 759/2001), případně vystavení dokladu dle § 34 odst. 4 ZDP u poplatní-

ků, kteří nejsou účetní jednotkou. Uvedení daného majetku do užívání se bude v tomto případě v zásadě vázat na možnost zahájení daňového odpisování v souladu s ustanovením § 26 odst. 5 ZDP a § 28 odst. 3 ZDP. S dovětkem § 34 odst. 4 písm. a) ZDP řešícím otázku výhrady vlastnického práva až v okamžiku zaplacení v tomto případě neuvažujeme, protože z podstaty věci nebude většinou relevantní (pokud by přece byl uplatněn, znamenal by obecně pouze posunutí okamžiku uplatnění odpočtu).

c) Je možnost odpočtu v tomto případě omezena nebo vyloučena?

Domníváme se, že tomu tak není. Jediné ustanovení, které by z tohoto pohledu mohlo připadat v úvahu, je ustanovení § 34 odst. 5 písm. e) ZDP, které obecně vylučuje možnost odpočtu u technického zhodnocení. Předmětné ustanovení však také obsahuje výjimku, která stanoví, že toto omezení se nepoužije „...v roce uvedení hmotného majetku do užívání...“. Předmětná výjimka není koncipována tak, že by platila pouze u vlastníka hmotného majetku, na němž je prováděno technické zhodnocení. Z toho dovozujeme, že je použitelná i na námi popisovaný případ.

d) Je splněna podmínka prvního vlastníka dle § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP?

Je otázka, co je v daném případě nutné mít na mysli pod pojmem „prvními vlastníky“ uvedeném v tomto ustanovení. Domníváme se, že v daném případě je nutné tuto podmínku vykládat v souladu s účetním a daňovým pohledem na dané specifické položky hmotného majetku, který v zásadě vychází z toho, že jde o daňový a účetní

subjekt, který o daném majetku poprvé účtuje na účtech 02x účetní skupiny, respektive poprvé zahájí jeho daně odpisování (tento výklad je v souvislosti s danou podmínkou například všeobecně uplatňován při řešení problematiky nabytí majetku přes více prodejce). Uvedená podmínka je dle našeho názoru velmi úzce svázána s ustanoveními § 34 odst. 4 ZDP, respektive § 26 odst. 5 ZDP a § 28 odst. 3 ZDP, která budou v daném případě naplněna.

e) Je možnost uplatnění odpočtu v souladu se systémem uplatňování odpočtu dle § 34 odst. 3 a násl. ZDP?

I když z hlediska posouzení daného případu by odpověď na tuto otázku neměla být relevantní (relevantní je text právní normy, nikoliv záměr či cíl zákonodárce), je možné na danou otázku dle našeho názoru odpovědět kladně. Pokud by totiž předmětné náklady [dle § 26 odst. 3 písm. a) a c) ZDP] v roce uvedení do užívání pronajímaného hmotného majetku

nehradil leasingový nájemce, ale leasingový pronajímatel, byl by odpočet na straně leasingového nájemce obecně možný. Předmětné náklady by totiž v daném případě zvýšily vstupní cenu pronajímaného hmotného majetku, a to by se promítlo do odpočtu, který by nájemce uplatnil na základě § 34 odst. 3 písm. e) ZDP. V popisovaném případě pak bude výsledek stejný, pouze s tím rozdílem, že část odpočtu bude leasingovým nájemcem uplatněna na základě § 34 odst. 3 písm. a), případně až d) ZDP a část na základě § 34 odst. 3 písm. e) ZDP.

Na základě výše uvedených skutečností je dle našeho názoru možné uzavřít, že v popisovaných případech má leasingový nájemce možnost uplatnit odpočet dle § 34 odst. 3 písm. a), případně až d) ZDP.

III. Závěr

Na základě skutečností uvedených v části II. Popis problematiky doporučujeme přijmout tento závěr:

Leasingový nájemce může uplatnit odpočet od základu daně dle § 34 odst. 3 písm. a) až d) ZDP také:

a) z technického zhodnocení dle § 26 odst. 3 písm. a) ZDP provedeného v roce uvedení pronajímaného hmotného majetku do užívání. Podmínkou je, že předmětné technické zhodnocení provede a odpisuje leasingový nájemce a leasingový pronajímatel o ně nezvýší vstupní cenu předmětu leasingu.

b) z výdajů dle § 26 odst. 3 písm. c) ZDP.

Po projednání v rámci Koordináčního výboru doporučujeme závěr vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF obsažené v zápisu z jednání Koordináčního výboru konaného dne 3. 7. 2002

Možnost reinvestičního odpočtu je m.j. podmíněna tím, že poplatník, který jej uplatňuje, je také prvním vlastníkem dotčeného majetku. Jelikož tato podmínka není v popisované situaci splněna, nelze s navrhovaným závěrem souhlasit.

ZE ZAHRANIČÍ

Nové mezinárodní auditorské standardy (ISA)

International Federation of Accountants (IFAC) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) vydala v rámci zlepšení celosvětové kvality auditu dodatek k ISA 200 a návrhy tří nových auditorských standardů (viz tabulka).

Navrhované mezinárodní auditorské standardy jsou výsledkem projektu „Audit Risk“ řízeného společně s U.S. Auditing Standards Board (ASB). V zájmu prosazování sblížení a následného přijetí mezinárodně uznávaného souboru auditorských stan-

nocení procesu vydávání standardů s vydavateli národních standardů.

Materiály IFAC volně ke stažení

Úplná znění všech standardů, návrhů a ostatních dokumentů IAASB naleznete od ledna letošního roku na internetových stránkách www.ifac.org. Jednoduše se zaregistrujete a získáte v „on-line knihkupectví“ elektronický přístup k těmto i jiným materiálům IFAC zcela zdarma.

Alena Švejdová, DiS.
referát metodiky KA ČR



<i>Navržené mezinárodní auditorské standardy</i>	<i>Stávající mezinárodní auditorské standardy, které budou nabazeny</i>
Amendment to ISA 200 „Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements“	Proposed addition only to ISA 200
ISA XX, „Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement“	ISA 310, „Knowledge of the Business“ ISA 400, „Risk Assessments and Internal Control“ ISA 401, „Auditing in a Computer Information Systems Environment“
ISA XX, „The Auditor’s Procedures in Response to Assessed Risks“	ISA 400, „Risk Assessments and Internal Control“ ISA 401, „Auditing in a Computer Information Systems Environment“
ISA XX, „Audit Evidence“	ISA 500, „Audit Evidence“

Navrhované změny směřují ke snížení rizika auditora a ke zkvalitnění auditu.

dardů směřuje IASB prostřednictvím svého partnerství s ASB k dosažení jednoho ze svých cílů, kterým je sjed-

Komentář k obchodnímu zákoníku

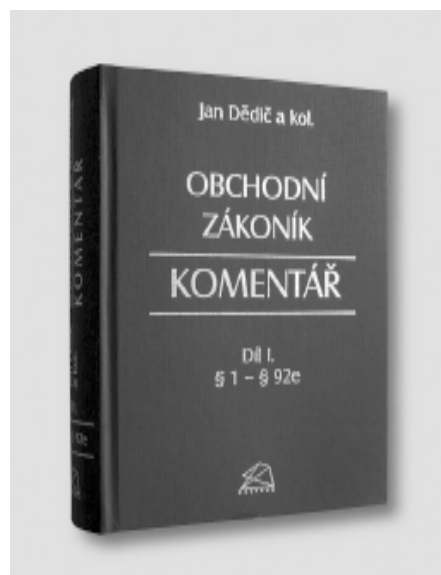
Pražské nakladatelství Polygon vydalo koncem loňského roku čtyřsvazkový **Komentář k obchodnímu zákoníku**. Jde o velmi rozsáhlé a mimořádně kvalitně zpracované dílo uznávaného odborníka v oboru obchodního práva prof. JUDr. Jana Dědiče a kolektivu (mezi autory nechybí ing. Jana Skálová, která měla na starosti všechny účetní a daňové aspekty související s jednotlivými paragrafy obchodního zákoníku).

Komentář vznikl několik měsíců a text prošel množstvím korekcí v souvislosti s vývojem legislativy v této sféře a s tím souvisejícími dopady do výkladů jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku. Výsledkem je plně aktuální podoba komentáře k obchodnímu zákoníku, o jehož pomoc se bude moci odborná veřejnost opírat poměrně dlouhou dobu.

Komentář k obchodnímu zákoníku obsahuje ucelený výklad jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku po všech jeho novelizacích, jak byly schváleny do 1. 7. 2002. Publikace je určena pro právnickou i neprávnickou veřejnost i jako doplňková učební pomůcka pro posluchače VŠE, zejména ve speciálních kursech obchodního práva a práva obchodních společností.

„Předložená publikace není vědeckou ani srovnávací analýzou jednotli-

vých institutů obchodního práva a jednotlivých ustanovení obchodního zákoníku, ale jde především o praktickou pomůcku, jež má napomoci čtenářům orientovat se ve složité problematice obchodního práva. Z výše uvedeného také plyne zaměření výkladu spíše k řešení praktických otázek aplikace obchodního zákoníku než otázek teoretických. Pokud to rozsah díla dovolil, bylo poukázáno na úpravu v souvisejících předpisech nebo byla tato úprava zahrnuta přímo do textu výkladu k jednotlivým ustanovením. V některých aspektech bylo nutno vyložit i teoretická východiska určitých právních institutů, jež byla nezbytná pro interpretaci některých norem, a poukázat na zahraniční úpravu nebo na komunitami právo, zejména směrnice v oblasti práva obchodních společností a návrh tzv. transparentní směrnice. V souvislosti s výkladem některých institutů obchodního práva byl proveden výklad ve vazbě na zákon o cenných papírech, zákon o účetnictví, zákon o ochraně hospodářské soutěže, občanský soudní řád, zákon o znalcích a tlumočnících a celou řadu dalších souvisejících zákonů tak, jak jsou uvedeny ve zkratkách použitých právních předpisů. V publikaci jsou uvedena i veřejně dostupná a některá nepubli-



kovaná rozhodnutí českých soudů k obchodnímu zákoníku, stanoviska Komise pro cenné papíry, pokud se vztahují k vykládané problematice. Publikace obsahuje i důvodovou zprávu k tzv. harmonizační novele obchodního zákoníku a technické novele obchodního zákoníku, uvedl za kolektiv autorů JUDr. Jan Dědič v úvodu díla, které určitě stojí za povšimnutí.

4048 stran, 3988 Kč, 4 svazky, vydalo nakladatelství POLYGON, 143 00 Praha 4

Ceny v účetnictví a daních

V platných předpisech a v oceňovací praxi se setkáváme asi se 70 druhy cen nebo cenových pojmů, z toho asi 40 se uplatňuje v účetnictví a v daních. Přitom pro některé druhy cen platí, že k jejich stanovení existují v různých případech různé oceňovací postupy. Součástí ceny může, ale také nemusí být daň z přidané hodnoty, která cenu ovlivňuje. Je tedy mnoho variant cen a ocenění.

Záměnou jednotlivých druhů cen, vadným určením způsobu ocenění nebo špatným posouzením daně z přidané hodnoty dochází k nesprávnému stanovení ceny a tím i k porušování účetních předpisů a k stanovení daňových povinností v rozporu se zákony. Následkem bývají daňové doměrky, pokuty, penále a nebo naopak zbytečně vyšší daňová povinnost, než ukládá zákon. Špatně určená cena je

nepochybně jedním z důvodů častých daňových kolizí.

Přestože jde o problematiku mimořádně aktuální, není dosud na knižním trhu publikace svodně věnovaná problematice cen a oceňování pro účetní a daňové účely. Tuto mezeru na trhu odstraňuje publikace vydavatelství Aspi Publishing **„Ceny v účetnictví a v daních“**. Její autoři, Milan Skála a Jana Skálová v ní vycházejí z dlouholeté praxe v daňovém poradenství a auditu i z přednáškové činnosti na toto téma.

Autoři se v publikaci nejprve věnují úpravě cen: zákon o cenách, zákon o oceňování majetku a navazující předpisy, vybraná ustanovení z občanského a obchodního zákoníku. Na ně navazuje podrobný komentář k cenám a oceňování v účetních předpisech, který zohledňuje změny po významné

novele zákona o účetnictví platné od 1. 1. 2002 a uvádí řadu konkrétních příkladů účtování. Následuje podrobný rozbor a komentář k cenám a oceňování v jednotlivých daních: daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí. Závěr publikace přibližuje spolupráci se znalci a odhadci a shrnuje systémový přístup k problematice cen a oceňování.

Přílohou publikace je unikátní výkladový slovníček více než 40 cen a cenových pojmů.

Publikace je určena zejména vyspělým účetním, auditorům, daňovým poradcům, pracovníkům správců daně, ale i znalcům, odhadcům a odbornému managementu podnikajících subjektů.

308 stran, 644 Kč, brož., vydalo ASPI Publishing s. r. o., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3

-rr-

Poučení z velké vody: Nestačí jen pojistit majetek

Srpnové povodně odhalily, že jen zlomek našich firem byl zabezpečen komplexním pojištěním rizik, které je ale běžné v západních zemích. Některé podniky dokonce ani nemají zaveden systém řízení rizik a pro případ živelních katastrof nebyly pojištěny vůbec.

Mnoho podniků se snaží vyrovnat s důsledky srpnové povodně. Jak dlouho obnova potrvá, půjde-li o měsíce či roky, závisí samozřejmě především na závažnosti a míře jednotlivých škod. Velkou roli však sehrají i další faktory. Mezi ty nejvýznamnější patří bezesporu rychlost, rozsah a kvalita okamžité odborné pomoci, stejně jako množství finančních zdrojů, které lze využít i pro nápravu škod a rekonstrukci zničených a poškozených objektů. Vláda sice poskytla určité formy pomoci a vytvořila programy, jejichž cílem je urychlení obnovy, většina zodpovědnosti však leží na samotných podnicích. Zde přichází ke slovu kvalita pojištění uzavřeného pro případ živelní pohromy, zejména jeho struktura, úplnost a rozsah krytí. Jak se v této oblasti můžeme poučit z právě nabytých zkušeností?

Podniky často považovaly jak pojištění pro případ povodní, tak plánování obnovy činnosti za jednu z mnoha formalit na seznamu opatření systému řízení rizik. Některé podniky ani systém řízení rizik zaveden nemají a pro případ živelních katastrof nejsou pojištěny vůbec. Vládní odhady celkových škod v důsledku povodní se pohybují kolem 100 miliard Kč (pro podnikovou i soukromou sféru). Česká asociace pojišťoven odhadla, že záplavy budou stát pojišťovny zhruba 25 miliard korun. Znamená to tedy, že jenom čtvrtina všech hodnot, které zničila velká voda, byla pojištěna? Nejde přitom jenom o to, zda podnik má „nějaké pojištění“, protože pojištění, které není dobře promyšlené a správně zvolené, zpravidla nestačí. Je potřeba vždy pečlivě zvážit, co přesně a proti čemu chceme pojistit a do jaké výše. Zároveň je nezbytné zjistit kvalitu podpory, kterou pojišťovna poskytuje v případě pojistné události.

O jaké podpoře se tu mluví? Vždyť pro většinu pojištěných podniků vypadala situace v podstatě tak, že se k nim dvakrát krátce vypravil zástup-

ce pojišťovny. Poprvé, aby odhadl rozsah škod, a podruhé, aby vyplatil finanční částku, na niž měl pojištěný podle pojišťovny nárok. Ničemu z toho se však nedá říkat „podpora“. Jenže právě okamžitá technická a odborná podpora je vedle úplnosti pojistky a míry pokrytí majetku tím, co nejvíce ovlivňuje celkové ztráty podniku a rychlost jejich nahrazení.

Některé pojišťovny zcela samozřejmě posílají k pojištěncům okamžitě po pojistné události týmy zkušených odborníků. Jejich úkolem je pomoci postiženému podniku zachránit a zachovat co nejvíce majetku, okamžitě zahájit proces řízení a nápravy škod a obnovit činnost podniku v nejbližším možném termínu. Proč to některé pojišťovny dělají? Na první pohled to může vypadat paradoxně, ale hlavním důvodem je úsilí minimalizovat výdaje pojišťovny. Pro pojistitele je levnější investovat do těchto podpůrných aktivit než pouze uhradit celkové škody, které mohou být navýšeny o další ztráty způsobené špatným řízením procesu obnovy. Jinými slovy: Pokud nedojde k efektivnímu řízení škod ihned po pojistné události, je zpravidla nutno do obnovy majetku a podnikání investovat mnohem více peněz, což platí jak pro pojištěného, tak pro pojišťovnu.

Jak taková pomoc vypadá v praxi? Velkého výrobce elektroniky v jedné ze sousedních zemí postihl před časem velký požár, který napáchal škody přesahující 500 milionů USD. Stroje a nářadí byly poškozeny zejména kouřem a vodou, které vytvářely ničivé kyselé prostředí a způsobovaly plísně. Jestliže by včas nebyla podniknuta záchranná opatření, většina strojového zařízení by byla zcela zničena. Pojišťovna výrobci poskytla zkušený odborný tým, který jednak zachránil velkou část strojů a nářadí olejovým postříkáním, jenž zastavil proces ničení, jednak dokázal rychle zajistit náhradu za zničenou část zařízení, a to výrazně rychleji, než by to trvalo za normálních podmínek. Díky specializovanému know-how těchto odborníků na „řízení škod“ mohla společnost obnovit produkci už deset měsíců po požáru. Bez těchto znalostí a opatření by obnova výroby trvala nejméně dvojnásob-

nou dobu. Není třeba dodávat, že každý týden přerušení podnikání je velmi nákladný (u velkých výrobců může jít až o desítky milionů korun týdně) a má vážné důsledky pro všechny zainteresované strany: pro samu společnost, pojišťovnu, dodavatele, odběratele, další obchodní partnery a samozřejmě i zaměstnance...

Poskytnutí takové odborné pomoci zpravidla nezáleží jen na konkrétních podmínkách pojistné smlouvy, ale také na obchodní strategii pojišťovny a její filozofii přístupu ke klientům. A zde spočívá jedna z lekcí, jež nám nedávna pohroma udělila: Je dobré pečlivě



zvážit, od koho se necháváme pojistit. Mělo by jít o společnost, která věnuje pozornost procesu vyřizování pojistné události, která si uvědomuje, že peníze, jež utratí za odborníky a technickou podporu, se jí mnohonásobně vrátí. Proto je vždy připravena doplnit své standardní služby „odbornou přidanou hodnotou“, jež je nakonec výhodná pro obě strany, pojišťovnu i pojištěného. Zdaleka ne každá pojišťovna postupuje tímto způsobem. Jestliže se tedy podnik rozhoduje uzavřít pojistku, měl by vždy především zvážit, jakého pojistitele si zvolí. Před uzavřením pojistné smlouvy je užitečné znát postup pojišťovny v případě pojistné události. Koho pojišťovna na místo vyšle a co tam ti lidé budou dělat? Jaká podpora bude poskytnuta? Jaký je standardní postup pojišťovny při vyřizování pojistných událostí?

Je třeba pojistit i vlastní činnost. Tím se dostáváme k druhému kroku: Co všechno je třeba pojistit? Odpověď na tuto otázku se zdá být jednoduchá, ale v okamžiku pojistného plnění se právě rozsah pojištění stává zásadním faktorem. Podle našich zkušeností mělo jen malé množství podniků pojištění, které by bylo možno označit za komplexní pojištění rizik, jaké je běžné v západních zemích.

V zásadě je možno pojistit dvě „věci“. Obvyklým předmětem pojištění je majetek (to znamená budovy, výroby, stroje, zásoby, fyzické peníze atd.). Může se zdát banálním o takovém pojištění hovořit, dokud se však nepodíváme, jaká byla situace při srpnových povodních. Mnoho českých podniků mělo smluvně pokryto jen 30 % hodnoty pojištěného majetku. Velká část hmotného majetku nebyla pojištěna vůbec.

Druhý předmět pojištění je nehmotný. Zahrnuje rizika spojená s přerušněním provozu podniku. Takové pojištění zpravidla pokrývá běžný příjem společnosti (obvykle hrubý zisk), který společnost v důsledku havárie či živelní katastrofy nevytvořila. V ideálním případě je tento druh pojištění doplněn výše zmíněnou podporou směřující k záchraně majetku a rychlé obnově činnosti podniku. Česká asociace pojišťoven přitom konstatovala, že i ty menší podniky, které měly uzavřeno pojištění pro přerušnění provozu (a mnohé toto pojištění vůbec neměly), si byly jen velmi málo vědomy toho, co je jim pokryto a jaké z něj plynou náhrady.

Pojištění pro případ přerušnění provozu může zahrnovat různé druhy pojištění, např. znemožnění přístupu. Některé podniky či prodejny kupříkladu vůbec nebyly přímo zasaženy povodní, ale poškození či zničení jediné přístupové cesty mohlo vést k delšímu období nečinnosti a v nejhrošším případě i k ukončení činnosti. Některé menší obchody mohou být součástí velkého nákupního centra, jemuž dominuje jeden hypermarket. Je-li ten z nějakých důvodů vážně poškozen a nefunguje, klesá zájem zákazníků o komplex jako takový a malé obchůdky, ač plně funkční, se mohou dostat do vážných potíží. I proti tzv. ztrátě přitažlivosti je možno se pojistit. Tyto druhy pojištění jsou nicméně na českém trhu poměrně vzácné.

Jak zajistit plynulý tok subdodávek. Dejte tomu, že podnik samotný je dokonale pojištěn pro případ pohromy i pro případ přerušnění provozu. Takto zajištění bývají obvykle nadnárodní výrobci, kteří mohou využít

mezinárodního zázemí a zkušeností. Jenže i tyto podniky mívají zpravidla místní dodavatele a zákazníky. Co se stane, jestliže dojde k přerušnění činnosti některého článku dodavatelsko-odběratelského řetězce? Výroba může běžet naplno, ale co dělat, když se zastaví klíčové subdodávky nebo když odběratel není schopen odebrat hotové výrobky? A co když je nějakou pohromou poškozen subdodavatel, takže ani nepoškozený přímý dodavatel nemůže zajistit výrobní materiál?

Všechny tyto situace lze pojistit. Pojištění pro případ přerušnění provozu se může vztahovat i na nečinnost subjektu, na nichž je pojištěný závislý, a zajistit tak podnik pro případ výpadku příjmů z důvodů pojistné události na straně dodavatelů a odběratelů. I toto pojištění může garantovat výše zmíněnou odbornou pomoc, tentokrát při hledání dočasných alternativních dodavatelů či zákazníků. Ze zkušenosti víme, že mnoho malých a středních českých podniků takové pojistky uzavřené nemá, což ale není až tak překvapivé, protože tyto produkty bývají drahé. Bohužel mnoho podniků se vůbec nedostalo k tomu, aby provedly propočty poměru celkových rizik k nákladům na pojištění. Některé společnosti si ani neuvědomují, že takové druhy pojištění existují.

Důkladně se informovat. To, jak a proti čemu se podnik pojistí (a jaké krytí pak skutečně získá), závisí především na třech faktorech: na výši pojistného čili na tom, kolik je společnost ochotna za pojištění zaplatit, na vědomí možných rizik, které by mělo být založeno na co nejpřesnějších datech, a na znalosti dostupných pojistných produktů, služeb a postupů.

Není těžké vyjmenovat rizika, proti nimž je dobré uzavírat pojistky. Náročnější je určit, která z těchto rizik jsou reálná. Před povodněmi se zdálo snadné rozlišit skutečná nebezpečí a teoretická rizika. Nyní se snad budou podniky možnými riziky zabývat vážněji, aby jejich rozhodnutí byla založena na pečlivém průzkumu a analýze situace a nikoli jen na pocitu, že řeka je dostatečně daleko na to, aby představovala reálné nebezpečí. Můžeme tedy doufat, že jedním z pozitivních důsledků srpnové pohromy bude prostředí, v němž podniky budou opatrně zvažovat možná rizika, přezkoumají a upraví své pojistné strategie, zjistí si více informací o dosud opomíjených pojistných produktech a jejich vhodnosti a budou vyhledávat a požadovat komplexní služby.

V nejlepším případě podnik zvaží tři skutečnosti. Za prvé si uvědomí, že cena pojištění roste s jeho kvalitou. Výběr pojištění pak musí vycházet ze zmíněné analýzy poměrů rizik a nákladů. Dále se lépe informuje o pojistných produktech a souvisejících službách. Bude znát jednotlivé druhy pojištění, bude mít větší přehled o jejich výhodách a nevýhodách, bude vědět, na co má při vyřizování pojistné události nárok apod. V neposlední řadě je nezbytné, aby samy pojišťovny dokázaly nabízet komplexnější a vyspělejší produkty, než je tomu nyní, a aby si uvědomily, že je oboustranně výhodnější zahrnout mezi své služby i poskytování výše popsané podpory při odstraňování škod.

Využít příležitost? Současná situace přes všechny potíže vytváří pro pojišťovny velmi zajímavou příležitost. Po povodňových zkušenostech budou podniky o svých strategiích v oblasti pojištění více uvažovat a budou tak mimořádně otevřeny novým řešením a produktům. Budou se zajímat o dosud méně využívané způsoby zajištění majetku a provozu. Na trhu existuje zřetelný nedostatek vhodných a zpracovaných produktů, čehož mohou využít zejména zavedené a zkušené západní pojišťovací instituce.

Další oblast, která volá po nových řešeních a přístupech, je řízení pojistných událostí, tedy například proces vyhodnocení ztrát, odhad a řízení nákladů na obnovu činnosti, řízení procesu urychlení oprav či plánování obnovy činnosti. Obzvlášť pozitivním důsledkem srpnové pohromy by bylo, kdyby tento předpokládaný rozvoj trhu pojištění byl doprovázen posílením orientace pojišťoven na klienty, kdyby se zákazníci a jejich potřeby skutečně dostali do středu zájmu pojišťoven a kdyby si pojištění začali být více vědomi svých práv a nároků vyplývajících z pojistné smlouvy.

Doufejme tedy, že pojišťovny nejen upraví ceny svých produktů, ale že také začnou nabízet rozmanitější škálu kvalitnějších a úplnějších pojistných produktů a služeb s přidanou hodnotou a že je budou nabízet zkušeným a informovaným zákazníkům, kteří přesně vědí, jaká rizika chtějí zajistit a jaké důvody je k tomu vedou.

Andrew King, Sirshar Qureshi
oddělení Vyšetřování
a forenzních služeb
PricewaterhouseCoopers

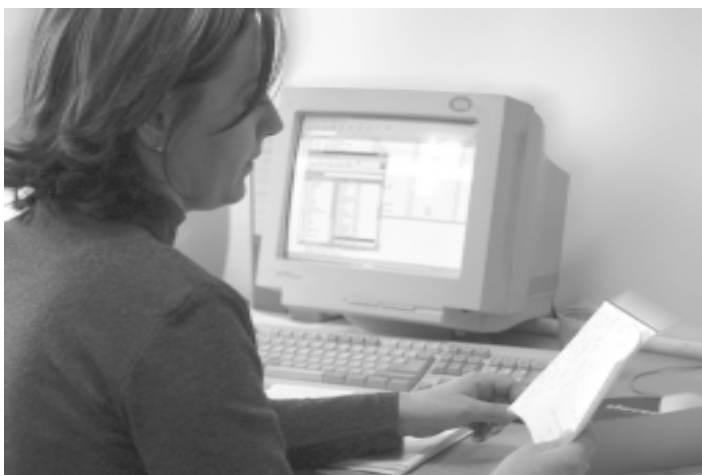
*(přetištěno z časopisu Ekonom,
říjen 2002)*

Necitlivý nástroj regulace

V Bílé knize o správě společnosti (Corporate Governance), sponzorované KPMG International, odhaluje The Economist Intelligence Unit existující obavu vedoucích manažerů, že ukvapená regulace a nadměrně přísné interní postupy, zavedené po skandálu společnosti Enron a dalších, mohou snížit schopnost efektivního řízení podniku. Nikdo nepochybně nutnost transparentnosti, poctivosti a přesnosti (46 % respondentů tvrdí, že správa společnosti je jednou ze tří hlavních priorit jejich organizace v současné době). Ale nevychýlilo se kyvadlo příliš daleko? Nejbouřlivější reakcí amerických zákonodárců bylo schválení přísného návrhu zákona o reformách obchodních společností, který zřizuje radu pro dohled nad auditory veřejných obchodních společností a staví podvodny s cennými papíry do oblasti trestných činů. Mnohé z neamerických společností se cítí novým zákonem vázány. Nervozita z podvodů obchodních společností ovlivnila finanční trhy na celém světě - na vládní podnět probíhají v Británii, Německu, Evropské komisi a dalších místech kontrolní řízení týkající se správy společností. Mezi tím se vedoucí manažeři musejí vyrovnat s faktem, že očistění pověsti společnosti se může negativně projevit na růstu. Novinové titulky o zodpovědnosti podniku jsou jedna věc, ale jsou investoři skutečně připraveni obětovat příjmy na oltář etiky?

V podnikovém sektoru zuřily bouře už dříve. Ve své knize „Velký třesk v roce 1929 (The Great Crash 1929)“ popisuje J. K. Galbraith, jak kolaps nafouklých aktiv způsobil ztrátu důvěry investorů a veřejné pobouření, které okamžitě vyvolalo ukvapenou reakci ze strany zákonodárců a regulátorů. Současní vedoucí pracovníci se obávají, že verze z roku 2002 povede ke vzniku předpisů s neadekvátně širokým dopadem. Čestný člen správní rady Allied Irish Banks Derek Higgs, který vede oficiální výzkum úlohy členů správních rad v Británii, podotýká: „Myslím si, že ve Spojeném království, a ač to zní bizarně, ani ve Spojených státech, to ve skutečnosti není tak špatné.“ Někteří lidé namítají, že ne náho-

dou se současné skandály v obchodních společnostech koncentrují v zemi s velice právně formalistickou kulturou. Peter Forstmoser, předseda společnosti Swiss Re, jedné z největších světových zajišťovacích společností, podotýká: „Obzvláště v Americe se klade příliš velký důraz na formu. Slyšíte příběhy o členech představenstva, kteří chodí na schůze v doprovodu svého právního zástupce. S takovým přístupem nemůžete vést otevřenou diskusi zaměřenou na vyřešení problému.“ Řídící partner pro světové trhy v KPMG International Alistair Johnston poznamenal: „Kritickou a příliš palčivou otázkou je, zda závěrka poskytuje pravdivý obraz o postavení společnosti způsobem, který je přehledný pro všechny držitele podílů?“ A. Johnston a ostatní jsou příznivě nakloněni přístupu založenému na principu „pravdivosti a poctivosti“, který používá International Accounting Standards



Board (Mezinárodní výbor pro účetní normy). A. Johnston říká: „Potřebujeme zplnomocnit správní rady, revizní výbor a účetní profesi takovým způsobem, aby - ať už si předpisy říkají cokoli podrobnějšího - jejich členové mohli prosazovat nadřazenost podstaty nad formou.“

Cena za bezpečnost

Pod povrchem debaty o zlepšování firemní správy však zuří polemika o vztahu mezi správou a růstem nebo inovacemi a konzervativním přístupem. Respondenti průzkumu EIU se dělí do dvou opozičních táborů. Při hodnocení dopadu přísných pravidel správy společnosti na podnikání se 45 % manažerů domnívalo, že se projeví v oblasti fúzí a akvizic, a to z důvodu prodloužení procesů due diligence. 38 %

dotázaných se domnívalo, že dopad bude pozitivní. 36 % respondentů zastávalo názor, že schopnost okamžitého a účinného rozhodování bude ohrožena, oproti 34 % dotázaných, kteří se domnívali, že se zlepší.

Dodržování transparentnosti

Pevná správa může chránit firmy a investory před podvodem, chybou či nepřiměřeným rizikem, ale zároveň může negativně ovlivnit agilnost a inovativnost. Řešení tohoto dilematu spočívá v transparentnosti správy společnosti. Pokud investoři a akcionáři získají jasnou a přístupnou informaci o koncepci správy, mohou ponechat ostatní záležitosti v režii trhu. Ten stanoví vhodné rizikové pojistné pro společnosti, které mají příliš málo nezávislých ředitelů či příliš agresivní politiku v otázkách kompenzace, nebo sníží cenu kapitálu pro společnosti, které dodržují konzervativní účetní zásady. Výzkum však odhalil, že přední světové společnosti si v otázkách transparentnosti nepočínají dobře. Podle tržní kapitalizace bylo vyhodnoceno

deset nejlepších společností v USA, Británii, Japonsku, Francii a Německu. Každá z nich byla hodnocena z hlediska poskytování a přístupnosti informací týkajících se 29 různých problémů správy. Výsledky nebyly povzbudivé. Informace týkající se správy - včetně vyhledávání vrcholového managementu (CEO), výběru ředitelů a auditorů či hlasovacích práv akcionářů - jsou často skryté či zcela chybí na webových stránkách. A nejsou uvedeny ani ve výročních zprávách. Podrobné účetní zá-

sady samozřejmě laika zastraší, což však může být výzvou pro auditory, aby se v budoucnu zaměřili na ještě vyšší transparentnost operací na útech firem. Většina firem (dvě třetiny z 50 posuzovaných) nabízí samostatnou, snadno dostupnou sekci o správě společnosti, kromě Japonska a USA, kde je tato sekce k dispozici pouze na polovině webových stránek. Ale pokud máte zájem zjistit, jak často čestní členové správní rady navštěvují schůze představenstva, většina společností (94 %) vám to stejně nesdělí. Za méně než hodinu byla tato informace získána pouze u dvou společností. Při sdělování informací o správě nebyly japonské a americké společnosti tak ochotné jako jejich evropské protějšky - alespoň na webových stránkách v anglickém jazyce. Německé společ-

nosti byly nejlepší ze skupiny. Ve všech německých společnostech, které byly dotazovány, bylo snadné zjistit, kdy se koná příští výroční valná hromada. Všechny na svých stránkách nabízely samostatnou sekci o tom, jak spravují své podniky, což umožňovalo zjistit, kdy byly zveřejněny výsledky za poslední čtvrtletí. Takové základní množství informací poskytlo jen několik společností v ostatních zemích. Německé společnosti však byly lepší než ostatní také ve zveřejňování údajů o posledních jednáních s analytikem, riziku,

kterému firma čelí, a účetních zásadách, kterými se řídí.

Ze zprávy vyplývají čtyři hlavní závěrečné body:

- Regulace tvoří pouze jednu část návodu na zlepšení správy.
- Navrhování a zavádění struktur správy společnosti je důležité, základem je ovšem vštěpování správné kultury.
- Mezi inovací a konzervatismem, správou a růstem existuje nevyhnutelné napětí.

- Transparentnost zásad správy společnosti je kriticky důležitá.

Průzkumu v průběhu června až července 2002 se zúčastnilo 115 manažerů mezinárodních firem. Do podrobné dotazníkové akce se zapojily vedoucí osobnosti z oblasti správy společností a regulace. Dále byli dotazováni vedoucí pracovníci z více než 30 různých institucí po celém světě z rozmanitých průmyslových odvětví.

(Bankovníctví, 12. 12. 2002)

ZAZNAMENALI JSME

Upozorňujeme, že názory uvedené v příspěvcích nejsou názorem Komory auditorů ČR.

Z DOMOVA

NOVÉ SÍDLO Ernst & Young. Letos v červenci došlo ke spojení Ernst & Young s firmou Andersen a tedy i k významnému nárůstu počtu zaměstnanců. Nyní v rámci Ernst & Young působí více než 400 profesionálů z oblasti auditu a ekonomického poradenství, daní a podnikových financí. Po spojení obou společností působila firma Ernst & Young ve dvou pražských budovách. Přestěhování firmy do větších prostor bylo tedy nezbytné. Působení všech zaměstnanců „pod jednou střechou“ usnadní mimo jiné interní komunikaci a posílí kvalitu nabízených služeb. Ernst & Young je nyní jedním z největších nájemců nového administrativně obchodního centra Charles Square Center na Karlově náměstí v Praze.

(Moderní řízení, 9. 1. 2003)

HRADEČTÍ radní kývli na žádost hradecké pobočky útvaru pro odhalování korupce a závažné hospodářské trestné činnosti a zprostiti mlčenlivosti auditory firmy A&CE Auditóri Hradec Králové, kteří prováděli kontrolu účtů radnice. Svědectví auditorů chtějí policisté využít při vyšetřování podezření souvisejících s výstavbou bytových domů v Kuklenách, které pro město stavěla zkrachovalá firma Mera-Czech. Když hradecký primátor Oldřich Vlasák bez vědomí zastupitelů podepsal notářský zápis určující poměr podílů rozestavených budov, někteří opoziční zastupitelé upozorňovali na možné zneužití pravomoci veřejného činitele.

Během výstavby se objevily i spekulace, že dcera tehdejšího náměstka primátora Bedřicha Korose získala od firmy Mera-Czech byt za výhodnějších podmínek než ostatní nájemníci. „Všichni radní žádost policie podpořili, pouze já jsem se zdržel hlasování. Domnívám se, že můj hlas nehrál roli, navíc si myslím, že policie má k dispozici všechny dokumenty,“ popsal hlasování Vlasák. Původní návrh, který do rady předkládal tajemník radnice Petr Kmoch, přitom radním doporučoval auditory mlčenlivosti nezbavit. „Své závěry o hospodaření města auditori učinili jen na základě podkladů, které již policie k dispozici má a může je sama prověřit a dospět ke stejným závěrům jako auditori,“ stojí v původní důvodové zprávě k projednávanému materiálu. Policejní útvar zaměřený na hospodářské delikty již několik měsíců vyšetřuje vztah mezi hradeckou radnicí a olomouckou společností Mera-Czech. Policisté vyslyšeli i hradeckého primátora Vlasáka. Primátor včera uvedl, že netuší, zda policisté žádali o zrušení mlčenlivosti auditorů kvůli vyšetřování lidí ze společnosti Mera, či z radnice. „Může to souviset s oběma možnostmi,“ řekl Vlasák, který již dříve uvedl, že v kauze Mera-Czech má čisté svědomí. Hradecká radnice budovala společně s Merou dům se čtyřiačtyřiceti byty. Dokončení stavby se o několik měsíců zpozdílo, část bytů byla zkolaudována na sklonku loňského roku, zbývající mají být dokončeny v březnu.

(MF Dnes, 9. 1. 2003)

PŘEDSEDOU středoevropského zastoupení mezinárodní poradenské a auditorské firmy Deloitte & Touche se od začátku letošního roku stal dosavadní předseda její české pobočky Otto Jelinek. Informovala o tom praž-

ská pobočka D&T. Předsedou české pobočky D&T se Jelinek stal v roce 1996 a zůstává jím i po zvolení do nové funkce. Firma D & T Central Europe působí v 16 zemích regionu, kde zaměstnává přes 2000 lidí. Je součástí celosvětové Deloitte & Touche Tohmatsu. Česká pobočka byla založena v roce 1990 a zaměstnává 550 lidí.

(Právo, 16. 1. 2003)

TŘI ÚČETNÍ měly připravit domovy důchodců o milióny korun. O několik miliónů korun měly připravit tři účetní čtyři domovy důchodců na Teplicku. „Tři účetní, které zpracovávaly veškerou personální a mzdovou agendu čtyřem domovům důchodců na Teplicku, měly neoprávněně převádět část peněz, které účtovaly domovům důchodců na mzdy, na své soukromé účty a vkladní knížky. V roce 2001 byly obviněny z trestného činu podvodu. Tehdy byla škoda vyčíslena na 200 tisíc korun. Za to jim hrozil trest odnětí svobody až na tři roky. Dalším šetřením vyšlo najevo, že škoda bude daleko vyšší, a to řádově několik miliónů korun,“ řekla tisková mluvčí teplického policejního ředitelství Helena Píkalová. Podle informací Práva se účetním dařilo posílat nepozorovaně peníze z domovů důchodců na vlastní účty přes tzv. černé duše - například přes konta zaměstnankyň, které pobývaly v tu dobu na mateřské dovolené. Trestné činnosti se měly dopustit v letech 1997 až 2000. Zůstává otázkou, proč se na podvody nepřišlo dříve. Nic nezjistily ani kontroly z úřadů. Že není něco v pořádku, si všimla až ředitelka jednoho domova důchodců, která má ekonomické vzdělání. Porovnala výplatní pásky s proučtovanými částkami hrubých mezd a zjistila nesrovnalosti. Na základě svých zjištění nechala v domově udělat audit, který

její šetření potvrdil. Poté se rozhodla upozornit na tyto skutečnosti policii. „Jedná se o komplikovaný a složitý případ, ve kterém se objevují nové skutečnosti, a proto není možné říci, kdy bude ukončen,“ dodala Pikalová. Jelikož je výše škody stále v šetření, není možné určit, jak vysoký trest mohou obviněné účetní v případě, že budou shledány vinnými, dostat. Stíhání jsou na svobodě.

(Právo, 21. 1. 2003)

AUDITY tří městských společností zadá kladenská radnice, kterou loni ovládla Občanská demokratická strana. Stejný krok chystá i na konec volebního období, aby ji opozice nemohla obvinít ze špatného či neprůhledného hospodaření. Součástí auditů bude nejen podrobný rozbor hospodaření, ale i právních poměrů a tržní hodnoty majetku, sdělil primátor Kladna Milan Volf. „Vedení města je po podzimních komunálních volbách jednobarevné. Proto chceme, aby veškerá rozhodnutí, včetně finančních toků, byla maximálně transparentní,“ vysvětlil. Audit se podle něj má týkat společností Tepo, která je distributorem tepla v Kladně, Sportovních areálů města Kladna a firmy SBF Kladno, spravující městské byty. Auditůra vyberou sami radní, do auditů jsou ochotni investovat až 100 000 korun.

(ČTK, 21. 1. 2003)

KDO JE KDO. Člověk na pozici interního auditora banky odpovídá za interní audit dané banky a pravidelnou kontrolu jejích poboček. Výsledky interního auditu zasílá České národní bance. Jeho základní povinností je navrhovat a aplikovat stanovenou strategii a politiku společnosti v oblasti interního auditu a zároveň řídit jeho plánování. Interní auditor poskytuje nezávislé hodnocení a informace představenstvu, revizní komisi a dozorcí radě banky o adekvátnosti a efektivnosti užitých kontrolních mechanismů a procedur týkajících se risk managementu. Dále podává zprávy o úrovni informačního systému, účetnictví atd. Pokud to vyžadují výše zmíněné orgány banky, projednává výsledky auditu, navrhuje manažerům uvnitř banky či její pobočky možnosti zlepšení jím nalezených slabín. Také zajišťuje konzultace v rámci optimalizace interního kontrolního systému, spolupracuje s externími auditory společností, s dozorcím kontrolním orgánem ČNB či dalšími externími institucemi. Interní auditor musí být, co se týče uchovávání důvěrných informací, loajální k principům banky. Tato pozice vyžaduje vysokoškolské vzdělání s preferencí

ekonomického a finančního zaměření. Aktivní znalost anglického jazyka je samozřejmostí. Interní auditor může být ohodnocen 60 až 80 tisíci korunami.

(MF Dnes, 23. 1. 2003)

POKUTU ve výši 700 tisíc korun udělil pražskému magistrátu Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, u 47

představitelů metropole se dosud vůbec nevyjádřili k požadavku na zadání forenzního (hloubkového) auditu, jak se v letech 1998 až 2002 přidělovaly zakázky. Opozice na forenzním auditu trvá. V prohlášení dále žádá změny v práci magistrátní sekce kontroly a interního auditu. „Změna by měla spočívat také ve stanovení dostatečné míry nezávislosti tohoto od-



zakázek ze 70 kontrolovaných zahájil antimonopolní úřad správní řízení. Vyměřená sankce není dosud pravomocná. „Zdrojem pro kontroly jsou podklady Nejvyššího kontrolního úřadu nebo vlastní zjištění,“ řekl předseda ÚOHS Josef Bednář. Zpráva antimonopolního úřadu navazující na analýzu externího auditora, jenž odhalil chyby ve všech 133 zakázkách investičního odboru od roku 1998 (celkem jich bylo 200), vzbudila rozruch především u radniční opozice. „Ukazuje se, že chybná nebyla jen metodika,“ sdělila mluvčí a zastupitelka za Evropské demokratické (ED) Markéta Reedová. Předseda klubu zastupitelů za ED Jiří Witzany se vrátil k tomu, že už před týdnem žádal odstoupení náměstka primátora Jiřího Paroubka (ČSSD), protože odpovídá za finanční kontrolu. Paroubek odpovědnost odmítl, zastal se ho i primátor Pavel Bém (ODS). Čelní

boru na politických a vnitřních tlacích uvnitř magistrátu,“ uvedl Witzany. ED dále žádají o zveřejnění externího auditu i kontroly antimonopolního úřadu a aby se vyvodila „přímá politická odpovědnost členů městské rady, kteří se podíleli na procesu zadávání těchto veřejných zakázek“.

(Právo, 31. 1. 2003)

ZE ZAHRANIČÍ

PŘES 50 PROCENT čínských firem v roce 2001 špatně účtovalo. Oficiální průzkum mezi 192 čínskými firmami ukázal, že 54 procent z nich mělo za předloňský rok špatně zpracované výsledky hospodaření. Na internetových stránkách to dnes uvedlo čínské ministerstvo financí. Vládní kampaň na zlepšení firemního managementu, kvůli němuž se zahraniční investoři drží zpět

přes silný hospodářský růst Číny, má podle ministerského průzkumu ještě hodně práce před sebou. Při průzkumu u 192 sledovaných firem, od tabákových koncernů po pojišťovny, ministerstvo u 103 společností zjistilo, že si neoprávněně zvýšily zisk o více než deset procent. Problémy s účetnictvím, které neodpovídá normám, jsou podle ministerstva stále rozsáhlé a kvalita účetních informací není velká. Mezi typické problémy patří porušování účetních metod, manipulace se zisky, chaos ve správě dlouhodobých investic či nesrovnalosti v konsolidované rozvaze... Čínské účetní standardy nejsou tak tvrdé jako mezinárodní pravidla. Většina zahraničních investorů proto raději kupuje akcie čínských firem na hongkongské burze... Ministerstvo dodává, že ještě prověřuje 91 účetních firem, které výsledky zkoumaných společností auditovaly. U nich se situace lepší, stále však mají problémy například s nekompletním postupem auditu, napsala agentura Reuters.

(ČTK, 8. 1. 2003)

ROZHOŘČENÍ investorů po pádech zkrachovaných amerických firem a účetních skandálech vyvolalo snahu více zprůhlednit kapitálový trh a umožnit lepší orientaci v jednání společností, které jednájí v zastoupení svých klientů. Nyní došlo i na americké fondy. Podle nařízení americké Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) musí zveřejňovat, proč došly k rozhodnutí investovat do vybraných podniků a jaký to bude mít efekt pro podílníky. Zástupci klientů jsou novým rozhodnutím SEC nadšeni, fondy se ale brání, že to pouze zvýší jejich náklady. Americké fondy odhadují, že nové nařízení bude stát 41 miliónů dolarů ročně, což sníží majetek klientů v příštích dvaceti letech o 839 miliónů dolarů. SEC také vydala rozhodnutí, podle kterého právní firmy, pokud ve službách podniků přijdou na podvodné jednání

svých klientů, musejí na to upozornit vedení podniku, jeho statutární zástupce a v případě neúspěchu i SEC. Zároveň mají ukončit smlouvu s tímto klientem. Právníci se však zdráhají takto postupovat a tvrdí, že by tak opustili „klienta v nouzi“. SEC však také zároveň zmírnila tvrdé podmínky pro práci auditorů v podnicích, které stanovil nový zákon nedávno přijatý americkým Kongresem.

(Právo, 27. 1. 2003)

AMERICKÁ Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) obvinila auditorskou společnost KPMG z klamání investorů a finančního podvodu. Komise uvedla, že

šesti miliard dolarů, vinu však přiznat nemusel. Žaloba proti KPMG jmenuje čtyři obviněné z řad nynějších a bývalých společníků, kteří podle SEC dávali investorům zavádějící informace o nezávadnosti účtů Xeroxu. „Než aby dali v sázku lukrativní finanční vztah s prvotřídním klientem, rezignovali žalovaní na svou povinnost poukázat na nesprávné účetní praktiky Xeroxu a donutit firmu k předávání přesných finančních výsledků,“ uvedla SEC podle agentury Reuters. KPMG, která patří k velké čtyřce světových auditorů, jakékoliv pochybení popírá. „I když bychom raději tuto věc vyřešili bez soudních sporů, rozhodně věříme, že jsme



KPMG nechala výrobce kopírek Xerox zveřejňovat falšované finanční výsledky, aby neztratila prvotřídního klienta. Xerox se loni v dubnu se SEC dohodl na zaplacení rekordní pokuty deseti miliónů dolarů. Mimosoudně se tak vyřešilo obvinění firmy z účetních machinací s cílem nadhodnotit zisky. V červnu Xerox předložil zprávu, v níž opravil špatně zaúčtované tržby v sumě

nic špatného neudělali,“ řekl mluvčí KPMG George Ledwith. SEC požaduje, aby byla KPMG udělena nespécifikovaná pokuta a firma zúčtovala poplatky, které za příslušná léta od Xeroxu inkasovala. Pokud byly tyto poplatky získány za činnost v rozporu se zákony, měly by být vráceny, uvedla komise.

(ČTK, 30. 1. 2003)

AUDITOR, číslo 2, 2003, ročník X, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096

Vydává: Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

Redaktor: Jaromír Dočkal, tel: 225 274 410, fax: 225 274 411, e-mail: dockal@ddpress.cz

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

Příjem inzerce, sazba, distribuce: Infomedia, spol. s r.o., Hráského 14, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

Cena: 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10 x ročně. Toto číslo vyšlo 19. 2. 2003.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.