

# Nový Etický kodex v praxi

Třináctý sněm Komory auditorů v listopadu 2003 přijal absolutní většinou hlasů novelu Etického kodexu v podobě, jak byl předložen radou komory. Vývoj vedoucí ke konečnému schválení nového Etického kodexu rozhodně nebyl jednoduchý ani krátký.

Nový Etický kodex nahradil původní z roku 1994, který byl v mezidobí průběžně upravován, avšak to, aby kodex plně zohledňoval vývoj v chápání problematiky auditorské etiky, vyžadovalo jeho komplexní přepracování. Protože KA ČR je od roku 1994 řádným členem organizace IFAC, její povinností je mj. respektovat závazné mezinárodní profesní předpisy. Proto byl za základ novelizace převzat Etický kodex IFAC z roku 2001. Dvanáctý sněm v listopadu 2002

však tento kodex odmítl schválit v podobě, která reprezentovala překlad do češtiny a uložil radě, aby byl vzat jako rámec pro implementaci mezinárodního etického kodexu do podmínek výkonu auditu v České republice. Tento úkol byl splněn a třináctému sněmu byla předložena požadovaná verze, která byla schválena s platností od 1. ledna 2004.

Nový Etický kodex přináší v mnohých pasážích nový úhel pohledu na auditorskou etiku. Jeho hlavní cíle lze vysledovat v následujících okruzích:

- vymezení rozsahu poskytovaných služeb,
- vymezení propojených osob,
- vymezení dalších činností auditora,
- vymezení principu objektivitu,
- vymezení nezávislosti auditora,
- převzetí odpovědnosti auditorů vůči veřejnosti,
- plnění požadavků veřejného zájmu,
- práce podle co nejvyšších měřítek profesionality,
- dosahování co nejvyšších hodnot výkonnosti,

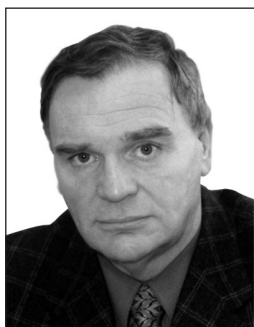
- bezúhonnost auditora,
- objektivita,
- odborná způsobilost,
- respektování důvěrného charakteru informací,
- profesionální jednání,
- technické standardy.

Nový Etický kodex – stejně jako etický kodex IFAC – je postaven na uplatňování principů etiky v činnosti auditorů. Jeho hlavní myšlenkou je: Nemějme přesná pravidla a nevycházejme z toho, jak jsme dosud zvyklí – mít přesně definované co se smí a co se nesmí, ale vymežeme rámec a pokusme se v tomto rámci naučit chovat a hledat cesty, jakým způsobem získat důvěru v auditorskou činnost.

Tento nový pohled může činit – a podle

některých prvních reakcí již také činí – určité komplikace v chápání této profesní normy při její aplikaci. A otevřeně je nutno konstatovat, že nejen praktikujícím auditorům, ale i některým orgánům komory. Při uplatňování řady ustanovení Etického kodexu bude nutno vážít správný postup v podstatě případ od případu, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem té které skutečnosti. Na prvním místě posuzování musí být vždy dosažení cíle, který Etický kodex vymezuje, a to „čistým“ způsobem, tedy etickým postupem. Bude nutné uvědomit si, že Etický kodex na jedné straně nastavuje vyšší úroveň požadované etiky, klade důraz zejména na nezávislost a objektivitu auditora a eliminuje rizika, která tyto principy ohrožují, na druhé straně však v některých případech připouští volnější výklad některých situací, než na jaký jsme byli dosud zvyklí.

Aplikace Etického kodexu a řešení problémů s jeho zaváděním přísluší v Komoře auditorů metodicky Výboru pro otázky profese a etiku, výkonně pak radě komory. V duchu



Ing. Tomáš Brumovský  
předseda Výboru  
pro otázky profese a etiku

## OBSAH

<b>AKTUALITY</b> .....	2
Stanovisko Výboru pro metodiku KA ČR k vybraným problémům aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty <i>Ing. Irena Pittermannová</i> .....	4
IFRS 1 začleněn do komunitární legislativy EU <i>Ing. Roman Sedláček</i> .....	6
Národní účetní rada zasedala v Polabí (reportáž) .....	7
<b>VZDĚLÁVÁNÍ</b> .....	8
<b>VÝBORY A KOMISE</b> <b>INFORMUJÍ</b> .....	9
<b>NA POMOC AUDITORŮM</b> Statutární audit - návrh nové směrnice Evropské komise <i>Ing. Petr Šobotník</i> .....	10
<b>DISKUSE</b> Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami <i>JUDr. Radim Kříž</i> .....	11
<b>PRÁVO</b> Zvýšení základního kapitálu ve společnosti s ručením omezeným .....	18
Může být prohlášen konkursu trestným činem? .....	21
<b>ZAÚJALO NÁS</b> Audit ve finančních institucích a jeho změny po vstupu do EU (Rozhovor s Ing. Petrem Křížem) .....	24
Co by měl umět ekonomický software? .....	26
Standard pro akciové opce.....	28
<b>RECENZE</b> .....	29
<b>ZAZNAMENALI JSME</b> .....	30

## OKÉNKO IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard 17 - Leasingy  
*Ing. Lenka Krupová*..... XXXVII - LII



předchozích výše uvedených úvah přijal výbor k této oblasti následující pravidla postupu:

- dotazy a vzniklé problémové okruhy bude přijímat k řešení Výbor pro otázky profese a etiku,
- prvním krokem bude posouzení srozumitelnosti a jednoznačnosti dotazu, v případě pochybností bude autor dotazu požádán o doplnění,
- výbor bude předložené dotazy analyzovat, vyžádá si případnou spolupráci s právníky, dalšími od-

bornými orgány komory apod. a zpracuje vysvětlující stanovisko k dotazu,

- zpracované stanovisko bude výbor předkládat radě komory,
- stanoviska budou publikována v časopise Auditor a budou evidována jako precedentní rozhodnutí.

Je samozřejmé, že i Etický kodex bude podléhat dalšímu vývoji, který může navodit jeho úpravy, změny nebo doplňky vyplývající jak ze „vzorového“ etického kodexu IFAC,

tak z vývoje poznání Etického kodexu KA ČR v praktickém auditorském životě.

Osobně jsem přesvědčen, že nový Etický kodex auditory omezovat nebude a naopak, bude-li správně uplatňován a dodržován, povede ke zvýšení důvěryhodnosti a prestiže auditorské profese.

**Ing. Tomáš Brumovský**  
předseda Výboru pro otázky  
profese a etiku

## aktuality

### Ze zasedání rady KA ČR

Rada na svém zasedání 10. května 2004

jednala zejména o:

- novém Etickém kodexu a dotazu auditora k povinné rotaci,
- dopadech novely zákona o auditorech na Komoru auditorů, zejména o uznávání kvalifikace, hostujících a usazených auditorech a rozdílové zkoušce,
- částečném nesouladu znění § 14 novely zákona o auditorech s auditorskou směrnicí č. 3 - Zpráva auditora,
- termínech pro používání přeložených ISA a formě jejich distribuce auditorům,
- výkladu pojmu auditorské služby,
- meziročním srovnání výsledků hospodaření KA ČR k 30. 4. za roky 2002 až 2004.
- dopadech novely zákona o DPH na hospodaření KA ČR a pověřila úřad prověřit některé nejasnosti s daňovými poradci a s MF ČR;

schválila:

- návrhy na pozastavení oprávnění auditorům pro neplacení příspěvků komoře,
- žádosti o pozastavení oprávnění auditorům,
- návrhy na vyškrtnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovní smlouvy s auditorem nebo auditorskou společností,
- návrh na rozdělení písemné dílčí zkoušky z účetnictví,
- návrh AS č. 52 a metodické pomůcky po připomínkovém řízení,
- žádosti dozorčí a kárné komise o prodloužení lhůty,
- návrh na doplnění nového člena do Výboru pro AS a redakční rady pro překlad ISA;

vzala na vědomí:

- stanovisko doc. JUDr. Červeného ohledně používání Správního řádu při rozhodování KA ČR,
- výsledky jednání s daňovou poradkyní a revizory účtů, a článek daňové poradkyně v časopise Auditor,
- návrh novely 8. Direktivy EU o auditorech a Prohlášení FEE k Parmalat (česky),
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest do FEE.

**Ing. Eva Rokosová**  
Úřad KA ČR

### Volební komise

Na svém zasedání 10. května volební komise provedla kontrolu návrhů kandidátů pro volby do jednotlivých orgánů KA ČR a konstatovala, že veškeré návrhy byly doručeny v termínu stanoveném v usnesení XIII. sněmu KA ČR, tj. do 30. dubna 2004, a obsahují požadované údaje dle Volebního řádu.

Vzhledem k navrženému počtu kandidátů do orgánů komory volební komise **rozhodla zrušit předběžný výběr kandidátů** v souladu s volebním řádem sněmu KA ČR, § 3, odstavec (7). Přehled o počtu navržených kandidátů je uveden v tabulce.

Orgán	Počet navržených kandidátů	Potřebný minimální počet
Rada	26	22 (17 + 5 náhradníků)
Dozorčí komise	13	10 (7 + 3 náhradníci)
Kárná komise	10	10 (7 + 3 náhradníci)
Revizoři účtů	3	3 (2 + 1 náhradník)

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů

Na volebních lístcích budou všichni navrženi kandidáti uvedeni v abecedním pořadí podle § 5, odst. (2) Volebního řádu KA ČR. Zároveň se členové dohodli na tom, že v souladu s volebním řádem komise nevyzve auditory k navrhování dalších kandidátů do orgánů komory.

Volební komise se rovněž usnesla, že pro lepší orientaci auditorů při volbách na XIV. sněmu KA ČR bude se zářijovým číslem časopisu (Auditor č. 7/2004) vydána příloha s prezentací jednotlivých kandidátů.

**Ing. Miroslav Kodada, CSc.**  
předseda Volební komise KA ČR

### Vyúčtování pohyblivého příspěvku

Vzhledem k blížícímu se termínu splatnosti pohyblivých příspěvků pro rok 2004 a zaslání vyplněného formuláře na Úřad Komory auditorů ČR (30. 6. 2004) Výbor pro otázky profese a etiku připomíná, že v roce 2004 předkládají vyúčtování pouze ti auditori, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ. Zaměstnanci a společníci auditorských společností vyúčtování pohyblivého příspěvku nepředkládají, tuto povinnost za ně plní auditorská firma. Formuláře vyúčtování budou auditorským společnostem a auditorům OSVČ rozesílány poštou začátkem měsíce června 2004. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž ke stažení na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) a je možné ho zaslat Komoře auditorů prostřednictvím elektronické pošty na

adresy mfisherova@kacr.cz nebo kacr@kacr.cz.

Připomínáme číslo účtu Komory auditorů ČR: 87039011/0100, jako variabilní symbol se uvádí xxx32 u právnických osob a xxxx31 u fyzických osob, přičemž xxxx je vždy číslo osvědčení. Dále připomínáme, že jestliže vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba zaslat.

Vyúčtování a platbu zasílejte k datu 30. 6. 2004.

**Martina Fišerová**  
Úřad Komory auditorů ČR

### Auditorská směrnice č. 52 a pracovní pomůcka

Společně s tímto číslem časopisu Auditor je distribuováno konečné znění novely auditorské směrnice č. 52 „Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků“.

Návrh směrnice zpracoval Výbor pro veřejný sektor ve spolupráci s Výborem pro auditorské směrnice, byl publikován v časopise Auditor č. 2/2004 a do konce března letošního roku probíhalo připomínkové řízení.

Druhým materiálem je Pracovní pomůcka pro provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, která obsahuje doporučení jak při přezkoumání postupovat, jaké podklady vyžadovat a jaké dokumenty zpracovávat.

Oba materiály schválila Rada KA ČR na svém zasedání dne 10. 5. 2004. Směrnice nabývá účinnosti 1. 7. 2004.

Auditorská směrnice i pracovní pomůcka je v plném znění zveřejněna na internetových stránkách komory www.kacr.cz v části chráněné přístupovým heslem pod odkazem „Auditorské směrnice“.

-švej-

### Nabídka vzdělávacích akcí na 2. pololetí

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je Nabídka vzdělávacích akcí Institutu KA ČR na 2. pololetí letošního roku. Obsahuje komplexní nabídku seminářů a klubových večerů s velice atraktivními tématy, které jistě zaujmou mnohé auditory.

Novinkou je pobídková akce. První písemně přihlášený účastník na vícedenní seminář jej bude moci absolvovat zdarma. U jednodenních

seminářů toto platí pro první dva přihlášené. Zvýhodnění lze uplatnit pro přihlášenou osobu pouze jedenkrát.

-rr-

### Přípravné kurzy k auditorské zkoušce

Vzhledem k přijaté novele o DPH od 1. května 2004 se zvyšuje cena kurzů před vstupem do profese o daň z přidané hodnoty ve výši 19 %.

Nové ceny (v Kč):

Kurz	Cena bez DPH	DPH	Cena s DPH
Makroekonomie	4 000	760	4 760
Mikroekonomie	4 000	760	4 760
Účetnictví	8 000	1 520	9 520
Konsolidace a podnikové kombinace	4 000	760	4 760
Právo v podnikání	7 000	1 330	8 330
Zdanění	6 000	1 140	7 140
Podnikové finance	8 000	1 520	9 520
Informační technologie a statistika	4 000	760	4 760
Auditing	12 000	2 280	14 280

-kasl-

### Diskusní fórum pro auditory na webových stránkách KA ČR

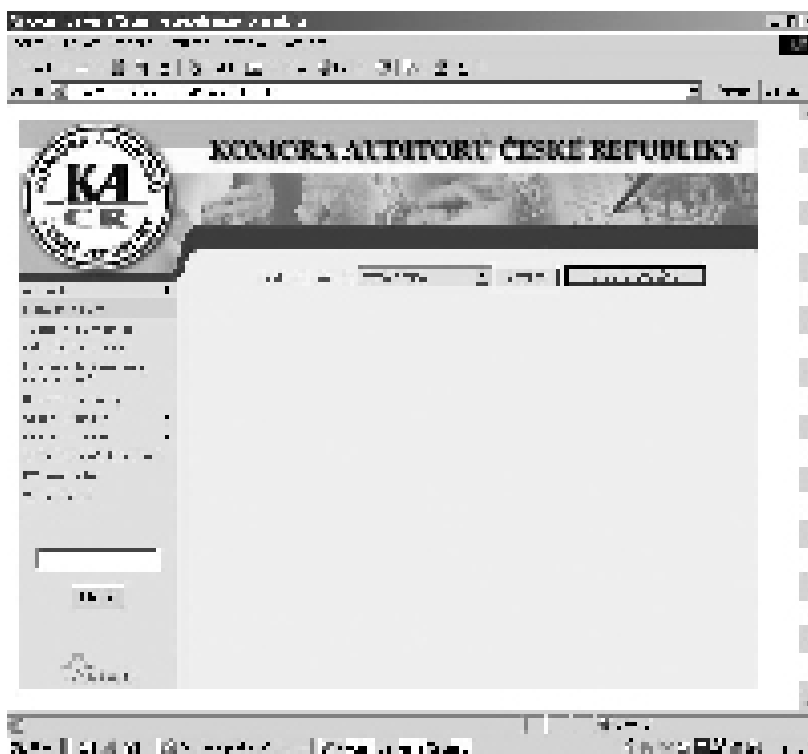
Komora auditorů ČR přišla v uplynulých týdnech s řadou novinek na svých internetových stránkách. Nej-

čerstvější z nich je diskusní fórum, připravené v reakci na podněty z řad auditorů. Najdete ho v uzavřené části stránek www.kacr.cz pod stejnojmenným odkazem.

Toto fórum umožní auditorům přímou interakci a komunikaci. Jeho prostřednictvím lze diskutovat o aktuálních problémech, vzájemně konzultovat vzniklé potíže při řešení některých úkolů. Diskusní fórum nenahrazuje fungující systém dotazů auditorů a odpovědí Komory auditorů, které jsou rovněž v uzavřené části webových stránek v sekci „Odborná stanoviska“.

Do diskusního fóra může vstoupit každý auditor po přihlášení do uzavřené části internetových stránek www.kacr.cz, kde může číst v diskusních skupinách/tématech všechny příspěvky, reagovat na ně či sám psát příspěvky. V současné době se lze zapojit do těchto tří diskusních témat: Hostující auditori, K novele zákona o DPH a Rotace auditorů. Můžete také vyvolat diskusi na určité téma pomocí tlačítka „Vytvořit nové téma“.

Příspěvky jsou řazeny chronologicky tak, že nejnovější je uvedený dole. Vyhledávat a reagovat na jiné příspěvky je možno podle titulu nebo podle jména. U každého příspěvku je třeba povinně uvést jméno, titulek a zprávu, bez nich nebude příspěvek vložen do diskuse.



Nově zapsaní auditoři nebo ti, co neznají své heslo pro přístup do uzavřené části webových stránek Komory auditorů ČR, se mohou obrátit na úřad komory telefonicky (224 222 178, 221 602 195, Martina Fišerová) nebo e-mailem (kacr@kacr.cz), kde získají potřebné informace.

-av-

### Přeložené evropské předpisy jsou na internetu

Všechny podstatné předpisy Evropské unie jsou už podle vládních úředníků přeložené do češtiny. Výjimkou je legislativa, kterou Brusel přijal v poslední době, a také předlohy, které se týkají vnějších vztahů EU. Kompletní balík unijních zákonů ale zatím není v češtině

k dispozici v tištěné podobě, přístupný je jen v elektronické podobě na internetu. Revidované příklady mohou zájemci najít například na webových stránkách Úřadu vlády ČR [www.vlada.cz](http://www.vlada.cz) v sekci „Evropská unie“ v části Informační systém pro aproximaci práva (ISAP) – Data určená pro veřejnost.

## Stanovisko Výboru pro metodiku KA ČR k vybraným problémům aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Přijetí nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), znamená pro plátce celou řadu změn a komplikací, a to nejen ve vztahu k účetnictví. Projednávání souvisejících otázek bylo věnováno společné zasedání Výboru pro metodiku KA ČR a Metodické rady Svazu účetních, které se uskutečnilo dne 6. 4. 2004. Některé aspekty vazby DPH a účetnictví po 1. 5. 2004 řeší „Návrh účtování o DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU a o přijetí platby“, zveřejněný na webových stránkách Ministerstva financí České republiky. Této problematice byl věnován i jeden z bodů programu jednání Koordinačního výboru Komory daňových poradců České republiky dne 19. 5. 2004.

Ačkoliv ZDPH přináší z hlediska účetnictví ZDPH obrovské množství nejasností, nebylo zatím bohužel dosaženo shodného pohledu odborné veřejnosti ani ve vztahu k tak elementární záležitosti, jakou je vykazování daně z přidané hodnoty, kterou má plátce uskutečňující zdanitelné plnění povinnost priznat z platby v české měně, přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění. Protože návrh účtování, zveřejněný ministerstvem, ani dosažené závěry z projednávání podkladového materiálu připraveného zástupci Komory daňových poradců ČR, nejsou plně v souladu se základními principy platných účetních předpisů, zveřejňuje Komora

auditorů České republiky stanovisko Výboru pro metodiku KA ČR k této záležitosti. Protože Výbor pro metodiku KA ČR je kolektivním orgánem KA ČR, je třeba zdůraznit, že stanovisko Výboru pro metodiku KA ČR představuje většinový názor členů tohoto Výboru.

Z hlediska účtování transakcí souvisejících s problematikou daně z přidané hodnoty by podle našeho názoru měly být respektovány dva základní principy:

- a) závazky by měly být oceňovány v souladu s § 24 a násl. zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn a doplnků (dále jen „ZoÚ“) ve vazbě na jejich ekonomickou a právní podstatu,
- b) mělo by se důsledně rozlišovat mezi okamžikem, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a okamžikem, kdy vznikla povinnost priznat DPH.

Je přitom irelevantní, jaké účetní jednotka použije analytické účty pro zachycení těchto transakcí (tedy jakou techniku uplatní ve vztahu k provedení účetních záznamů v účetních knihách). Směrná účtová osnova je platnými právními předpisy definována pouze na úroveň jednotlivých účtových skupin, a její další členění až na úroveň syntetických účtů, resp. analytických účtů, je záležitostí účetní jednotky a principů fungování jejího účetnictví. Ve vztahu k DPH hraje navíc

velmi důležitou roli systém, na němž je založena správa saldokonta a evidence pro daňové účely ve smyslu § 100 ZDPH, který může v praxi nabývat nejrůznějších podob.

Pokud se tedy budeme věnovat principům, na základě kterých by přístup k účtování transakcí týkajících se DPH měl být založen, měli bychom vycházet především z ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH, podle kterého vzniká plátcí povinnost priznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Tento princip je dále zdůrazněn v § 36 ZDPH odst. 2, podle kterého plátcí, který uskutečňuje zdanitelné plnění, vzniká povinnost priznat daň z platby, přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění. Částka přijaté platby před uskutečněním zdanitelného plnění se přitom stává součástí základu daně, obecně definovaného v § 36 odst. 1 ZDPH jako peněžní částka, snížená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce, za uskutečnění zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Z ustanovení § 36 dovozujeme, že povinnost priznat daň z platby, přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění, představuje pouhý odvod alikvotní části daně připadající na přijatou úhradu, ale konečné vypořádání daňové povinnosti je vázáno teprve na okamžik uskuteč-

nění zdanitelného plnění. DPH odváděnou z přijatých plateb před uskutečněním zdanitelného plnění proto z hlediska její ekonomické podstaty lze považovat za určitou dobu zálohově placené daně (byť to může v případě nepřímé daně působit podivně), která je definitivně vypořádána teprve v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (vystavením daňového dokladu s uvedením DPH za uskutečnění zdanitelného plnění podle § 36 odst. 2 ZDPH nebo vystavením daňového dobropisu podle § 42 odst. 3 ZDPH v případě, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo a přijaté platby by měly být vráceny). Považujeme v této souvislosti za nezbytné zdůraznit, že hovoříme o ekonomické podstatě celé záležitosti, a abstrahujeme od různých variant formálně právního výkladu, které lze z platného znění ZDPH dovozovat.

Správný výklad podstaty systému přiznávání DPH před okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění je směrodatný pro metodiku účtování a vykazování těchto transakcí. Pokud budeme respektovat platné účetní předpisy, neměli bychom připustit stav, kdy by závazky byly vykazovány v hodnotě nižší, než je jejich jmenovitá hodnota, a to i s ohledem na zásadu významnosti. V případě plateb přijatých plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění před uskutečněním tohoto plnění vzniká tomuto plátcovi závazek z titulu přijaté platby, který je vypořádán v okamžiku uskutečnění plnění. Závazek přitom vzniká v hodnotě celé přijaté částky (tedy její jmenovité hodnoty), a nemůže být nijak snižován o hodnotu DPH, která byla z této platby přiznána. Snižováním závazku vyplývajícím z přijaté platby před jejím vyúčtováním v návaznosti na poskytnuté plnění by účetní jednotka zkreslovala informace uváděné v účetní závěrce, a dopouštěla by se nedovolené kompenzace pohledávek a závazků tím, že by svůj závazek vůči odběrateli vypořádávala proti svým vztahům vůči státnímu rozpočtu, vyplývajícím z titulu daňové povinnosti za příslušné zdaňovací období. Tím by se dostávala do rozporu s § 7 odst. 6 ZoÚ, podle kterého jsou účetní jednotky povinny účtovat o aktivech a pasivech v účetních knihách

a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně bez jejich vzájemného zúčtování.

Podle našeho názoru přijetí platby musí být účtováno a vykazováno ve jmenovité hodnotě přijaté platby jako závazek až do okamžiku vypořádání této platby buď prostřednictvím jejího započtení na pohledávku vzniklou v důsledku uskutečnění plnění, nebo v důsledku jejího vrácení. DPH přiznaná z částky přijaté plátcem před uskutečněním zdanitelného plnění na základě daňového dokladu vystaveného plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění představuje podle našeho názoru na jedné straně závazek vůči státnímu rozpočtu, ale na druhé straně by měla být vykazována jako položka, která musí být v budoucnosti nějakým způsobem řešena, a až do tohoto okamžiku představuje aktivum



účetní jednotky. Zánik tohoto aktiva nastane v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, kdy bude přijatá platba zohledněna v daňovém základu podle § 36 odst. 1 ZDPH, a to obdobně jako v předcházejícím případě v okamžiku vystavení daňového dokladu za uskutečněné zdanitelné plnění, a nebo se toto aktivum přetransformuje do podoby právoplatné pohledávky vůči státnímu rozpočtu, vzniklé na základě daňového dobropisu. Využití syntetických účtů, resp. analytických účtů, na kterých bude o tomto aktivu účtováno, by mělo naplňovat požadavek na identifikaci přiznané DPH, která se vztahuje ke zdanitelným plněním, která nebyla doposud uskutečněna, a její jednoznačné oddělení od položek představujících daň na vstupu nebo daň, náro-

kovanou na základě daňového dobropisu. Nepovažujeme však za vhodné účetním jednotkám nařizovat, zda mají používat analytické účty k účtu 343 (resp. jiným účtům v účtové skupině 34), nebo zachycovat tyto transakce v účtové skupině 37, nebo uplatňovat jiný postup. Důležitý je v tomto směru výsledek, který by měl spočívat ve vykazování závazku vůči osobě, v jejíž prospěch je zdanitelné plnění uskutečňováno, ve jmenovité hodnotě přijaté platby, nesnížené o DPH (tedy včetně DPH přiznané plátcem uskutečňujícím zdanitelné plnění), a vykazování aktiva v hodnotě DPH, přiznané plátcem v okamžiku přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění. Otázkou zůstává, zda je možné provést v případě tohoto aktiva vzájemné zúčtování ve smyslu § 8 odst. 4 ZoÚ (resp. aktuálního znění § 58 vyhlášky MF č. 500/2002 Sb.). Zodpovězení této otázky však přímo souvisí s tím, zda je možné tuto daň považovat za určitou formu zálohově odváděné daně nebo zda se jedná o samostatnou položku.

K tomuto přístupu nás vede mimo jiné i určitá analogie, která nastává i v dalších případech transakcí podle ZDPH, např. u pořízení zboží či služeb z jiného členského státu, kdy plátcovi vznikne povinnost přiznat daň podle § 25 odst. 1 ZDPH. Mohou totiž nastat situace, kdy plátce musí odvést daň, aniž by měl k dispozici daňový doklad, vystavený osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. V takovém případě je otázkou, zda plátce může současně uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, aniž by měl v té době k dispozici daňový doklad, nebo zda může nárok na odpočet uplatnit teprve v okamžiku převzetí daňového dokladu. Nejsme si totiž jisti, zda výklad ustanovení § 73 odst. 7 a 8 ZDPH bude směřovat k následnému prokazování nároku na odpočet daňovým dokladem, aniž by tento doklad bylo nezbytné mít v okamžiku, kdy je nárok uplatněn, nebo zda se bude výklad ubírat jiným směrem. V každém případě je však nutné stanovit účet, na kterém bude vykazováno aktivum z titulu DPH nárokované bez daňového dokladu, a nebo aktivum spočívající v budoucím nároku na odpočet DPH na vstupu v případě, že plátce bude uplatňovat DPH

na vstupu teprve v okamžiku, kdy daňový doklad získá.

Další vývoj v řešení vztahu DPH a účetnictví budeme dále sledovat. Věříme, že se podaří co nejdříve názory na danou problematiku sjedno-

tit tak, aby bylo dosaženo souladu s platnými účetními předpisy i požadavky na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, a že se podaří nalézt vyhovující řešení i ve vztahu k dalším záležitostem, které s uplat-

ňováním nového ZDPH souvisí (např. problematika přepočtů plnění v cizí měně na české koruny).

**Ing. Irena Pittermannová**  
předsedkyně Výboru  
pro metodiku KA ČR

## IFRS 1 začleněn do komunitární legislativy EU

Dne 6. dubna 2004 Evropská komise přijala Nařízení č. 707/2004, kterým novelizuje Nařízení č. 1725/2003, o schválení některých mezinárodních účetních standardů. Prostřednictvím tohoto nařízení tak Evropská komise v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 Nařízení Evropského parlamentu a rady č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů, vymezuje IFRS 1 jako další účetní standard, který bude uplatňován v rámci Evropské unie. Nařízení č. 707/2004 bylo zveřejněno v Official Journal EU dne 17. 4. 2004 pod číslem L111.

Novelizační účinek Nařízení Evropské komise č. 707/2004 spočívá v tom, že v rámci Nařízení Evropské komise č. 1725/2003, přijatého dne 29.9.2003, byly specifikovány konkrétní Mezinárodní účetní standardy (IAS), včetně souvisejících interpretací (SIC), které by měly být uplatňovány od roku 2005 v prostředí Evropské unie. Jedná se o všechny IAS a SIC, které existovaly k 14. 9. 2002, mimo IAS 32, IAS 39 a souvisejících SIC 5, 6 a 17. Do souboru mezinárodních účetních standardů, schválených pro aplikaci v rámci Evropské unie, tak podle Nařízení č. 1725/2003 patřil i SIC 8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví, který stanovil účetním jednotkám, které poprvé uplatňovaly IAS v plném rozsahu jako primární koncept účetnictví, aby sestavily a zveřejnily účetní závěrku takovým způsobem, jako by její účetní závěrky byly vždy sestavovány a zveřejňovány v souladu s těmi standardy a souvisejícími interpretacemi, které jsou platné k datu první aplikace IAS. V důsledku toho byla vyžadována retrospektivní aplikace požadavků IAS v celé řadě oblastí účetnictví, což či-

nilo přechod na IAS velmi komplikovaným a náročným.

V zájmu usnadnění přechodu účetních jednotek k uplatňování Mezinárodních účetních standardů, resp. Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) rozhodla Rada pro mezinárodní účetní standardy nahradit SIC 8 nově vypracovaným standardem IFRS 1 – První uplatnění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Stalo se tak 19. června 2003. V souladu s IFRS 1 musí účetní jednotka, která uplatňuje poprvé IFRS, postupovat při sestavování účetní závěrky v souladu se zněním každého jednotlivého standardu a interpretace, platným v okamžiku prvního uplatnění IFRS. Obdobně jako SIC 8 tedy i IFRS 1 vyžaduje retrospektivní aplikaci požadavků jednotlivých standardů a jejich interpretací ve většině oblastí účetnictví. Na rozdíl od SIC 8 však IFRS 1 připouští v konkrétních případech některé výjimky z tohoto obecného pravidla. Důvodem existence těchto výjimek jsou jednak praktické aspekty přechodu na IFRS, a dále situace, kdy by náklady vyvolané úsilím o dosažení souladu s aktuálním zněním IFRS s velkou pravděpodobností převýšily užitek, který by z retroaktivní aplikace IFRS ve vztahu k dané položce účetní závěrky mohli čerpat uživatelé účetních závěrek.

IFRS 1 by měl především umožnit dosáhnout srovnatelnosti údajů v čase jak v rámci konkrétní účetní jednotky, která poprvé uplatňuje IFRS, tak navzájem napříč účetními závěrkami sestavenými těmito účetními jednotkami k určitému datu, protože jak údaje za běžné účetní období, tak srovnatelné informace

vycházejí ze stejného souboru standardů ve znění, platném k datu prvního uplatnění IFRS. Dosažení určité srovnatelnosti mezi účetními jednotkami, které poprvé uplatňují IFRS, a účetními jednotkami, které uplatňovaly IFRS už v předcházejících obdobích, je pouze vedlejším cílem implementace IFRS 1, protože počet účetních jednotek uplatňujících IFRS poprvé v roce 2005 několikanásobně přesáhne v mezinárodním měřítku množinu cca 300 podniků, které IAS/IFRS uplatňovaly i v předcházejících obdobích.

Při svém rozhodování o začlenění IFRS 1 do evropské komunitární legislativy vycházela Evropská komise ze stanoviska Výboru pro regulaci účetnictví (Accounting Regulatory Committee), a to v souladu s procedurálními zásadami schvalování IFRS a souvisejících interpretací pro potřeby legislativy EU.

Nařízení č. 707/2004 stanoví, že s účinností od dvacátého dne následujícího po datu zveřejnění tohoto nařízení v Official Journal (tedy s účinností od 7. 5. 2004) je text SIC 8 – První aplikace IAS jako primárního konceptu účetnictví, uvedený v příloze Nařízení č. 1725/2003 nahrazen ustanoveními IFRS 1 – První uplatnění Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jehož plné znění je uvedeno v příloze Nařízení č. 707/2004. Pro úplnost je ještě třeba připomenout, že Nařízení je závazné v celém svém rozsahu (tedy včetně přílohy) a je přímo aplikovatelné ve všech členských státech EU (počínaje 7. 5. 2004 je tedy závazné i pro účetní jednotky v rámci ČR).

**Ing. Roman Sedlák**



Zámek Loučeň ukrytý v lesích mezi Nymburkem a Mladou Boleslaví byl vhodným místem pro nerušené zasedání NÚR. Nejvíce se diskutovalo o koncepčním rámci, který by vymezoval základní cíle, principy a definice související s regulací českého účetnictví.

## Národní účetní rada zasedala v Polabí

Základní východiska pro přípravu nového zákona o účetnictví, budoucí formy regulace účetnictví ve firmách a problematika tvorby interpretací předpisů v oblasti účetnictví - to byla hlavní témata, o nichž se diskutovalo na historicky prvním výjezdním zasedání Národní účetní rady v Polabí, konkrétně na zámku Loučeň mezi Nymburkem a Mladou Boleslaví.

Dvoudenní akce pořádaná mimo Prahu měla opodstatnění. Na rozdíl od běžných zasedání Národní účetní rady, která probíhají každý měsíc, se polabského jednání zúčastnili i „ministerští“ (konkrétně zástupci odboru 28 - účetnictví Ministerstva financí), a setkání tohoto druhu nabízelo více prostoru pro vzájemnou výměnu názorů na poměrně zásadní otázky týkající se budoucnosti účetnictví v České republice.

Na jednání nechyběli nejvyšší představitelé čtyř organizací, které tvoří Národní účetní radu: ing. Petr Kříž (prezident Komory auditorů), ing. Jiří Nekovář (prezident Komory daňových poradců), ing. Lubomír Harna (prezident Svazu účetních) a prof. Dana Kovanicová (fakulta financí a účetnictví VŠE Praha). Ministerský tým vedl ředitel odboru 28 ing. Petr Plesnivý.

Z programu: Asi nejvíce diskutovanou otázkou bylo vypracování určitého koncepčního rámce, který by podobně jako koncepční rámec IAS/IFRS vymezoval základní cíle, principy a definice související s regulací účetnictví. Hovořilo se o potřebě jasného vymezení regulace pro podnikatelskou sféru (požadované účetní standardy, povinnost auditu a povinnost zveřejnění účetní závěrky - dle velikosti a významnosti podniku). Na základě spíše odmítavého stanoviska k tvorbě interpretací stávajících předpisů v oblasti účetnictví ze strany zástupců ministerstva financí byl deklarován záměr Národní účetní rady ujmout se této činnosti.

*-jd-*

*Foto J. Dočkal*



Účastníci jednání: Mgr. Edita Ševcovicová, ing. Petr Ryneš, ing. Jiří Nekovář, ing. Jana Skálová (KDP ČR) a ing. Petr Kříž (KA ČR)



Zástupci odboru účetnictví MF: zleva ing. Jaroslava Svobodová, ing. Jan Bytel, JUDr. David Bauer a ing. Petr Plesnivý (ředitel)



Legendy českého účetnictví: prof. Dana Kovanicová (VŠE) a doc. Hana Březinová (KA ČR)



Průběh zasedání moderoval prezident Svazu účetních ing. Lubomír Harna

V tomto čísle najdete – podle našeho avizovaného příslibu – **Nabídku vzdělávacích akcí Institutu vzdělávání Komory auditorů ČR na 2. pololetí 2004.** Vzhledem k datu expedice tohoto čísla časopisu Auditor je to vhodný okamžik, abyste si před prázdninami pečlivě prostudovali tuto nabídku a naplánovali si potřebné termíny pro zvolený seminář.

Věřte, že je velmi náročné v tak značném předstihu připravit výčet akcí – s přihlédnutím ke všem očekávaným legislativním změnám – na které bychom Vás chtěli upozornit.

Komplexní nabídka seminářů je rozdělena na:

- třídní vícetematické (ve čtyřech samostatných termínech),
- pětidenní a dvoudenní monotematické (mezinárodní účetní standardy: Brno, Praha),
- dvoudenní monotematické (veřejný sektor: Praha),
- jednodenní monotematické (Praha, Brno),
- klubové večery (Praha, Brno, Olomouc, Ostrava).

### Třídní semináře

Kromě míst konání v Brně a v Praze (2x) pořádáme seminář také v hotelu Ski v Novém Městě na Moravě v krásném prostředí Vysočiny. Po skončení semináře si můžete prodloužit pobyt na následující víkend – v nabídce najdete i fotografii hotelu.

Z obsahu třídních seminářů vyjímáme dle našeho názoru zajímavá témata: *Daň z příjmů v daňových judikátech* (srovnání se stanoviskem MF ČR), *Úvod do Mezinárodních auditorských standardů* (reakce na jejich očekávanou platnost a zrušení dosavadních auditorských směrnic), *Zkušenosti s aplikací českých účetních standardů, vnitřních norem a vazeb účtování vybraných operací na legislativní změny v roce 2004* (novela zákona o účetnictví, DPH ap.), *Problematika přecenění majetku v českých účetních předpisech, České účetní standardy versus IAS/IFRS* (možnosti aplikace podle dosavadních zvyklostí, popř. i jinak v rámci platných účetních předpisů).

Pro účastníky bude připraven kompletní sborník s příklady a ná-

vody použití včetně dalších podkladů lektorů.

### Vícedenní semináře – mezinárodní účetní standardy

Zde navážeme na již uskutečněné semináře v minulých letech a pro ty, kteří tuto problematiku nepovažovali dosud za naléhavou, jsme připravili seznámení se základním výčtem potřebných standardů v praxi (volně navazuje na dvoudenní akce v únoru a květnu letošního roku) včetně „první aplikace IAS/IFRS“ – tento seminář byl připraven ve spolupráci s výborem pro mezinárodní účetní standardy.

Pětidenní semináře jsou rozděleny do dvou samostatných bloků, třídní a dvoudenní, a to v Praze i v Brně – sledujte konkrétní termíny.

Pro pobídnutí iniciativních zájemců nabízíme následující pravidlo: První písemně přihlášený účastník (auditor nebo zapsaný asistent auditora) na vícedenní seminář jej bude moci absolvovat zdarma. U jednodenních seminářů toto platí pro první dva přihlášené. Zvýhodnění platí pro přihlášenou osobu pouze jedenkrát.

### DPH

V souvislosti s novelou zákona o DPH od 1. 5. 2004 jsme byli nuceni zatížit cenu seminářů daní z přidané hodnoty ve výši 19 %, neboť KA ČR je plátcem DPH a nic jiného nám nezbyvá. Jak jsme si ověřili u ostatních vzdělávacích institucí, i ty postupují stejně, s tím rozdílem,

že některé již semináře zdaňovaly 5% sazbou, od 1. 5. 2004 přecházejí rovněž na 19% sazbou. Ve srovnání s největšími vzdělávacími agenturami vychází naše kalkulace stále nejvýhodněji – současná cena pětihodinového semináře od 960 Kč (ve které je zahrnuta 25 % sleva pro členy KA ČR) se zvyšuje o DPH, tedy na 1142 Kč.

V naší nabídce jsou uvedeny ceny již včetně této daně. Po zaplacení zálohy obdržíte daňový doklad, což umožňuje plátcům uplatnit si nárok na odpočet.

U neplátců tato možnost pochopitelně není – u ostatních vzdělávacích agentur však bude situace stejná.

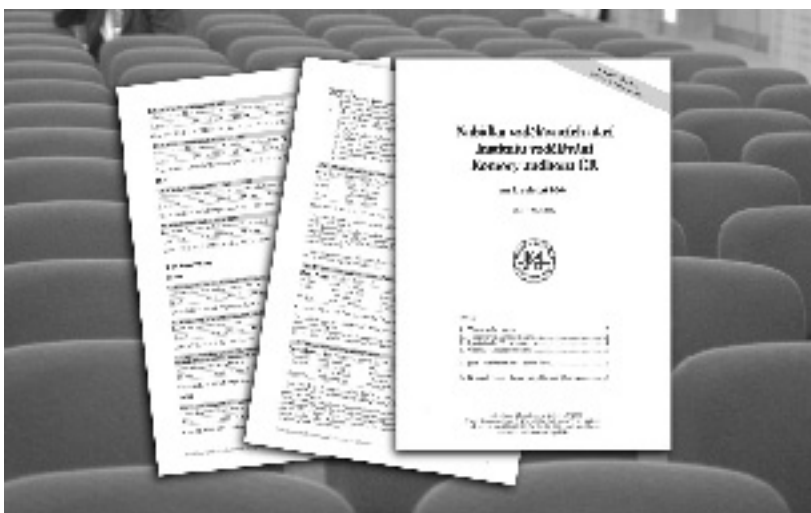
Současně jsme řešili problém předem uhrazených záloh na akce, které dosud nebyly uskutečněny. Rozhodli jsme, že úhrady za květnové semináře, které budou připsané na účet KA ČR nebo zaplacené v hotovosti v pokladně KA ČR do 31. 5. 2004, budou považovány za ceny včetně daně – bez povinnosti dopláct DPH účastníky.

U plateb došlých po 31. 5. 2004 budeme nuceni požadovat doplatek DPH. Ceny u všech seminářů (bez daně) jsou zachovány na úrovni roku 2003 – jak jsme již po rozboru cenových relací slíbili.

Přejeme Vám příjemné rozhodování o obsahu naší nabídky a rádi se s Vámi setkáme v některém z avizovaných seminářů v průběhu druhého pololetí roku.

**Ing. Jirí Vrba**

předseda výboru pro kontinuální profesní vzdělávání





### VÝBOR PRO AUDITORSKÉ SMĚRNICE

Členové výboru pro AS a redakční rady pro překlad ISA se na svém jednání dne 10. 5. 2004 zaměřili na

- problematiku ověřování účetních závěrek sestavených dle IAS/IFRS,
- dotaz týkající se formulace zprávy auditora v situaci, kdy je prováděn dobrovolný audit společnosti, která je v likvidaci,
- vztah auditorské směrnice č. 3 ke znění zákona č. 169/2004 Sb., o auditorech,
- přípravu podzimního školení mezinárodních auditorských standardů (ISA), které bude probíhat v rámci tří denních seminářů,
- úpravu doplňujícího slovníku, při které se členové výboru shodli na termínech, které budou používány,
- postup prací při překladech a oponenturách ISA.

Další jednání redakční rady, které je plánováno na 21. června, bude věnováno první komplexní kontrole všech předběžných překladů ISA.

**Alena Švejdová, DiS.**  
referát metodiky

### VÝBOR PRO AUDITORSKÉ ZKOUŠKY

Hlavními body programu zasedání výboru pro auditorské zkoušky, konaných dne 16. března 2004 a 20. dubna 2004, bylo:

- projednání Mezinárodního vzdělávacího standardu IES 2 – Obsah profesních účetních vzdělávacích programů. Standard vymezuje obsah profesního vzdělání před vstupem do profese a člení požadavky na profesní vzdělávání tří skupin:
  - na získávání znalostí z účetnictví, financí a disciplín s nimi souvisejících,
  - na získávání znalostí z oblasti organizace a podnikání,
  - na získávání znalostí a způsobilost z oblasti informačních technologií.

Výbor se shodl, že požadavky tohoto standardu v podstatě odpovídají obsahu zkoušek pořádaných v současné době na KA ČR. Navrhl pouze posílit požadavek týkající se získávání znalostí z oblasti organizace podnikání.

- projednání dílčí písemné části auditorské zkoušky Účetnictví. Výbor byl seznámen s návrhem rozdělit dílčí písemnou zkoušku Účetnictví na dvě zkoušky:
  - a) finanční účetnictví a
  - b) manažerské účetnictví.Výbor navrhuje zkoušku rozdělit tímto způsobem s platností od 1. 1. 2005 s tím, že zkouška z manažerského účetnictví bude koncipována jako samostatná zkouška v rozsahu cca 4 hodin a její obsah bude navazovat na obsah zkoušky z finančního účetnictví.

- projednání požadavků pro skládání auditorské rozdílové zkoušky. Výbor projednal informace k auditorské rozdílové zkoušce a informace o obsahu auditorské rozdílové zkoušky, které byly vypracovány v sou-

ladu se zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech, a vyhláškou č. 467/2000 Sb., kterou se vydává auditorský zkušební řád.

- projednání požadavků zákona č. 169/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění zákona č. 209/2002 Sb.; zejména bylo poukázáno na změny týkající se:
  - požadavku na úroveň vzdělání uchazeče žádajícího o zápis do seznamu auditorů,
  - zkušebního řádu,
  - rozdílových zkoušek a
  - podmínek pro zápis usazených auditorů a registraci hostujících auditorů.
- projednání výsledků dílčích písemných zkoušek:
  - *zdanění* ze dne 21. 2. 2004, které se zúčastnilo 17 uchazečů, z nichž vyhovělo 14 (82 %) a nevyhovělo tři (18 %),
  - *podnikové finance* ze dne 6. 3. 2004, které se zúčastnilo 18 uchazečů, ze kterých jich vyhovělo devět (50%) a nevyhovělo devět (50%),
  - *informační technologie a statistika*, konané dne 20. 3. 2004, které se zúčastnilo 15 uchazečů, z nichž vyhovělo čtrnáct (93 %) a nevyhověl jeden (7 %), a
  - *auditing* konané dne 17. 4. 2004, které se zúčastnilo 16 uchazečů a všichni vyhověli.

**Šárka Budilová**  
referát pro auditorské zkoušky

### DOZORČÍ KOMISE KA ČR

Dozorčí komise KA ČR (komise nebo DK) na operativních jednáních a plenárním zasedání dne 22. dubna 2004 v Praze

*projednala:*

- Výsledek a závěr řádné preventivní dohlídky u jedné auditorské společnosti s tím, že vyslovila souhlas s uzavřením dohlídky na úrovni DK bez přijetí dalších opatření.
- Výsledky následných kontrol plnění opatření k nápravě realizovaných u dvou auditorských společností se závěrem, že splnění opatření k nápravě se pozitivně projevilo ve zlepšení situace v prověřovaných tematických oblastech.
- Výsledek mimořádné dohlídky zaměřený na přezkum hospodaření města a navrhla auditorské společnosti opatření, jejichž realizace povede v budoucnu k dalšímu zkvalitnění poskytnutých auditorských služeb územním samosprávním celkům.
- Postup prošetření pěti stížností a podnětů došlých komoře na kvalitu poskytnutých auditorských služeb formou mimořádného dohledu a způsob došetření a uzavření tří podání na úrovni DK nebo KK.
- Aktualizaci rámcového plánu řádných a mimořádných dohlídek a následných kontrol u vybraných auditorů a u auditorských společností za 1. pololetí 2004.

*zabývala se:*

- Průběžným plněním rozpočtu DK pro rok 2004 ve výdajové části (k 31. 3. 2004), ve srovnání se stejným obdobím roku 2003.
- Návrhem programu dvoudenního výjezdního zasedání DK v Jičíně tematicky orientovaného jednak na aplikaci Etického kodexu v praxi auditora a kontrolu jeho dodržování v rámci dohledu, a jednak na dopracování Dozorčího řádu za účasti zástupců Výboru pro otázky profese a etiku a Kárné komise.
- Dílkou zákona č. 169/2004 o auditorech ze dne 25. března 2004, zejména návazností ustanovení § 14 na auditorskou směrnici č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky.
- Procesními otázkami uzavření 1. etapy mimořádné dohlídky u jedné z auditorských společností.
- Seznamem auditorů, kteří k 8. 4. 2004 nesplnili (ně-

kteří i opakovaně) informační povinnost v tom, že nezaslali Institutu vzdělávání KA ČR evidenční záznam o účasti na profesním vzdělávání za rok 2003, eventuálně i za rok 2002.

*požádala:*

- Členy DK o zpracování konkrétních příkladů a námětů pro výjezdní zasedání v Jičíně k problematice Etického kodexu a Dozorčího řádu.

*vzala na vědomí:*

- Informaci o průběhu Klubového večera v Brně dne 6. 4. 2004 na téma „Výsledky dohledu auditorské profese – poznatky a prevence“ za účasti lektorů ing. Gebauerové a ing. Gebauera.

**Ing. Rudolf Gebauer**  
referát dohledu KA ČR

na pomoc auditorům

## Statutární audit – návrh nové směrnice Evropské komise

Evropská komise nedávno zveřejnila návrh nové, komplexní směrnice pro oblast statutárního auditu („Směrnice“). Předpokládá se, že nová Směrnice plně nahradí 8. směrnici z roku 1984, která stanoví, kdo a za jakých podmínek je oprávněn provádět statutární audit. Dále se předpokládá, že přijetí nové Směrnice bude vyžadovat i dílčí úpravy v již existujících směrnících (4. a 7. směrnice zabývající se účetní závěrkou a konsolidovanou účetní závěrkou).

V souvislosti s naším vstupem do Evropské unie je potřebné, aby se i naši auditoři plně seznámili s navrhovaným textem a pečlivě sledovali schvalovací proces, neboť konečné znění Směrnice bude po svém schválení závazné pro všechny členské země.

Hlavním cílem nové Směrnice je znovuoobnovení důvěry investorů a všech dalších zúčastněných stran ve vykazované výsledky hospodaření a další posílení ochrany členských států Evropské unie před podobným typem skandálů, jaké se nedávno objevily ve společnostech jako Parmalat či Ahold.

Navrhovaná Směrnice zpřesňuje povinnosti statutárních auditorů a určuje též přijetí určitých etických

principů, které zajistí nezávislost auditorů a jejich objektivitu. Směrnice nově zavádí požadavek na externí ověřování kvality auditorské činnosti včetně dostatečně silného veřejného dohledu nad auditorskou profesí. Návrh též předpokládá povinné užívání mezinárodních standardů auditu při ověřování statutárních účetních závěrek.

Některá ustanovení Směrnice by měla napomoci auditorům v případech, kdy jsou vystaveni tlaku ze strany výkonného vedení auditovaných společností. Auditor by měl být ve všech případech jmenován valnou hromadou společnosti. Tzv. společnosti zvýšeného veřejného zájmu („Public interest entities“) podléhající ověřování budou muset vytvářet auditorské výbory, jejichž členy budou povinně i osoby nezávislé na vedení společnosti – tyto výbory budou dohlížet na provádění auditu a komunikovat přímo s auditorem a nikoliv prostřednictvím výkonného vedení.

Výbory budou odpovídat za výběr auditora a navrhopvat akcionářům jeho schválení. Navíc, pokud spolupráce s auditorem bude předčasně ukončena, vysvětlení bude

muset být poskytnuto příslušnému regulačnímu orgánu v dané zemi.

Z hlediska možností výkonu auditorské činnosti je nutné zejména zmínit skutečnost, že jednotlivé členské státy již nebudou moci vyžadovat vlastnictví většinového podílu a řízení auditorské firmy statutárními auditory v jednotlivých zemích, postačující bude vlastnictví statutárními auditory z členských států EU.

Podívejme se nyní podrobněji na to, koho se nařízení připravované Směrnice budou dotýkat. Směrnice v té souvislosti používá termínu „subjekty veřejného zájmu“. Do této definice budou jistě spadat všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry, dále společnosti s vymezeným charakterem činnosti (například banky a pojišťovny) a dále společnosti se značným rozsahem podnikatelské činnosti – zde se jako kritérium očekává použití počtu zaměstnanců.

Auditorské firmy provádějící audit „subjektů veřejného zájmu“ budou samy muset zveřejňovat řadu detailních informací o sobě samých včetně příslušnosti k mezinárodním řetězcům auditorských firem a popisu vlastních systémů vnitřní kontroly kvality prováděných auditů.

Komunikace mezi auditorem a výborem pro audit by měla poskytovat široké spektrum otázek zahrnující např. změny účetních postupů, hlavní rizika a nejistoty v činnosti ověřované společnosti, významné úpravy navrhované auditorem, případně oblasti nesouhlasu, poukázání na slabiny vnitřních kontrolních postupů apod.

Rozsah příspěvku nedovoluje zabývat se všemi aspekty navrhované Směrnice, proto v následujícím textu zmíním už jen několik konkrétních požadavků, dosud neuvedených v předchozím textu:

- statutární auditor by měl být jmenován valnou hromadou společnosti;
- „subjekty veřejného zájmu“ jsou více na očích a jsou i ekonomicky

významnější, proto musí platit přísnější pravidla pro provádění jejich auditů;

- honoráře placené za audit a další honoráře za neauditorské služby budou povinnou součástí výročních zpráv;
- členské státy budou povinny zajistit, aby jakékoliv opatření nebo sankce udělené auditorovi byly zveřejněny;
- auditorské firmy budou povinně zveřejňovat seznam „subjektů veřejného zájmu“, u nichž provedly audit v předchozím roce;
- „subjekty veřejného zájmu“ budou mít povinnost zřídit výbory pro audit;
- interní rotace vedoucího partnera zakázky bude povinná po 5 letech v případě auditů subjektů veřejné-

ho zájmu, alternativně mohou členské státy požadovat externí rotaci auditorské firmy po 7 letech.

Ve výše uvedeném textu byla nastíněna jen některá nová ustanovení připravované Směrnice. Čas běží, a proto doporučuji všem zájemcům se podrobně s celým textem Směrnice – jsem přesvědčen, že celá auditorská obec uvítá i český překlad návrhu nové Směrnice, který bude v nejbližších dnech k dispozici na webových stránkách komory. Směrnice by měla platit v jednotlivých členských zemích po schválení Evropským parlamentem a Radou EU od 1. ledna 2006.

**Ing. Petr Šobotník**

auditor, č. osvědčení 113  
člen výboru pro otázky profese

## diskuse

# Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami

Novela obchodního zákoníku č. 370/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001 zakotvila do našeho právního řádu celou rozsáhlou úpravu podnikatelských seskupení. V rámci úpravy podnikatelských seskupení pak obchodní zákoník (dále též „ObchZ“) touto novelou poprvé definoval mj. i pojem koncernu. Tento pojem koncernu je spojen s dalšími pojmy, které buď tato novela obchodního zákoníku č. 370/2000 Sb. nově definovala (např. pojem osoba řídící a osoba řízená) nebo jim (např. osoba ovládaná a osoba ovládající) dala nový obsah. Předmětem tohoto článku je pouze vyjasnění si jednoho aspektu této právní úpravy, tj. pojmu a existence *zprávy o vztazích mezi propojenými osobami* (dále též „ovládací zpráva“), která se pojí s existencí tzv. faktického koncernu, přičemž ambicí tohoto článku tedy není zabývat se celou škálou výkladových problémů týkajících se celé materie právní úpravy koncernu, ale jen dílčí, nikoliv z praktického hlediska zanedbatelnou částí právní

úpravy, která je s ohledem na praxi velice sledována.

Před vlastním výkladem ovládací zprávy je třeba si vyjasnit některé pojmy neodmyslitelně spojené s ovládací zprávou. Prvním pojmem nezbytným k pochopení právní úpravy ovládací zprávy je pojem „*koncern (holding)*“. O koncernu neboli holdingu se dle ustanovení § 66a odst. 7 ObchZ jedná, existuje-li vztah, kdy jsou jedna nebo více osob podrobeny jednotnému řízení (tato osoba je pak označována jako osoba řízená) jinou osobou (tato osoba se naopak označuje jako osoba řídící) a v důsledku těchto vztahů pak tvoří tyto řízené osoby spolu s řídící osobou koncern. Podniky osoby řídící a osoby nebo osob řízených pak v důsledku tohoto koncernového vztahu jsou podniky koncernovými. Z uvedené definice tedy vyplývá, že koncern může být vytvořen pouze mezi osobami, které jsou podnikateli. Tento závěr plyne především z faktu, že ustanovení § 66a ObchZ zařazuje koncern mezi

podnikatelská seskupení, a dále pak z ustanovení první věty § 66a odst. 7 ObchZ, která, jak bylo již výše konstatováno, uvádí, že podniky řídicí a řízené nebo řízených osob jsou koncernovými podniky. Z této skutečnosti pak vyplývá, že pouze vlastníci podniků – tedy podnikatelé – mohou být osobami řídicími a řízenými. Z uvedeného tedy vyplývá, že *řídící a řízenou osobou* mohou být podnikatelé jak fyzické, tak právnické osoby, přičemž překvapivě ustanovení § 66a odst. 7 ObchZ nevyklučuje, aby těmito osobami byly i zahraniční fyzické nebo právnické osoby. Je však v tomto případě nepochybné, že by se u těchto zahraničních osob jejich vnitřní právní postavení vždy řídilo jejich zahraničním právním řádem. Českým právním řádem by se řídil vztah vnější, tedy vztah mezi účastníky koncernu navzájem, byla-li by českou osobou osoba řízená.

Jak vyplývá z definice koncernu, základním jeho rysem je existence tzv. *jednotného řízení*. Pojem jednot-

né řízení obchodní zákoník nevy-  
mezuje. Teorie převážně vymezuje  
jednotné řízení jako řízení strategic-  
ké povahy projevující se především  
jednotným plánováním. Jednotné  
řízení nemusí spočívat v každodenním  
tzv. operativním řízení a nemusí  
být ani jednotně řízeny z jednoho  
řídícího centra všechny oblasti ekono-  
mických aktivit řízených osob.  
Právě existence požadavku na jed-  
notné řízení v rámci koncernu vede  
k závěru, že řídící osobou může být  
pouze jedna osoba, přičemž řídící-  
mi osobami nemohou být ani oso-  
by, které spolu jednají při řízení ří-  
zených osob ve shodě, neboť jedná-  
ní ve shodě dle ustanovení § 66b  
odst. 2 písm. d) ObchZ se váže na  
všechny účastníky koncernu, tedy  
jak osoby řízené, tak řídící.

Právě právní titul, na jehož záklá-  
dě je podnikatel řízen, určuje, zda se  
jedná o koncern, který teorie i praxe  
označuje jako tzv. „smluvní kon-  
cern“ nebo se jedná o tzv. „koncern  
faktický.“ Je-li podnikatel řízen jako  
řízená osoba na základě smlouvy,  
kterou ustanovení § 66a odst. 7  
ObchZ označuje jako ovládací  
smlouvu, jedná se o tzv. *koncern  
smluvní*. Druhý typ koncernu se  
označuje jako tzv. „*faktický koncern*“.  
Je to takový koncern, kdy je podni-  
katel podřízen jednotnému řízení  
z jiného právního titulu než z *ovlá-  
dací smlouvy*. Především pak řídící  
osoba vykonává svůj vliv prostřed-  
nictvím svého podílu na hlasova-  
cích právech řízené osoby, ale tento  
vliv může vykonávat např. i jiná  
osoba společníka, uzavře-li tento  
společník smlouvu o výkonu hlaso-  
vacích práv s většinovým společní-  
kem. Jako vyvratitelnou právní do-  
mněnku existence koncernu, kterou  
lze důkazem opaku vyvrátit, upravi-  
lo ustanovení § 66a odst. 7 ObchZ,  
dle něhož osoba ovládající a osoby  
jí ovládané tvoří koncern.

Další pojem, který se v právní  
úpravě koncernu vyskytuje, je po-  
jem *osoba ovládající a osoba ovládaná*.  
Pojem ovládající osoba a ovládaná  
osoba byl sice zakotven do obchod-  
ního zákoníku novelou č. 142/1996  
Sb., nicméně oproti nové úpravě  
pojmu osoba ovládající a osoba  
ovládaná se obsah tohoto pojmu  
pozměnil. Především obchodní zá-  
koník pozitivně vymezuje osobu  
ovládající s tím, že osoba, na kterou  
je vykonáván vliv osobou ovládající,

je osoba ovládaná. Ovládající osoba  
je vymezena v ustanovení § 66a  
odst. 2, 3 a 5 ObchZ. Ovládající  
osobou dle ustanovení § 66a odst. 2  
ObchZ je osoba, která fakticky nebo  
právně vykonává přímo nebo nepří-  
mo rozhodující vliv na řízení nebo  
provozování podniku jiné osoby.  
Z tohoto vymezení osoby ovládající  
vyplývá, že osobou ovládající může  
být i nepodnikatel, protože obchod-  
ní zákoník podmínku, že ovládající  
osobou musí být podnikatel, nikde  
nestanovuje. Naopak z této uvede-  
né právní úpravy vyplývá, že oso-  
bou ovládanou musí být osoba pod-  
nikatele, protože ovládající osoba  
vykonává u osoby ovládané rozho-  
dující vliv na řízení nebo provozová-  
ní jeho podniku. Jak ovládající,  
tak ovládanou osobou tedy může  
být obchodní společnost. V tom  
případě se ovládající společnost  
označuje jako společnost mateřská  
a ovládaná společnost jako společ-  
nost dceřiná.

Jak bylo již výše uvedeno, kromě  
vymezení osoby ovládající a ovláda-  
né v ustanovení § 66a odst. 2 Ob-  
chZ, jsou tyto osoby vymezeny  
i v ustanovení § 66a odst. 3 ObchZ.  
Ovládající osoba je vymezena systé-  
mem nevyvratitelných domněnek  
(Ovládající osobou je vždy osoba),  
u kterých důkaz opaku neexistuje.  
Ovládající osobou dle ustanovení  
§ 66a odst. 3 písm. a) ObchZ je vět-  
šinový společník. Většinový společ-  
ník není osobou ovládající v přípa-  
dě, pokud uzavřel s jinou osobou  
dohodu o výkonu svých většino-  
vých hlasovacích práv, na jejímž zá-  
kladě za něj hlasovací práva tato  
osoba vykonává. Ovládající osobou  
je pak dále dle ustanovení § 66a  
odst. 3 písm. b) ObchZ osoba, jak  
již bylo uvedeno v předchozí větě,  
která disponuje většinou hlasova-  
cích práv na základě dohody uza-  
vřené s jiným společníkem či spo-  
lečníky. V tomto případě se jedná  
o situaci, kdy tato jiná osoba dispo-  
nuje většinou hlasovacích práv ne-  
jen na základě své účasti ve společ-  
nosti, ale na základě této dohody  
o výkonu hlasovacích práv uzavře-  
né s jiným společníkem či společní-  
ky. Poslední případ nevyvratitelné  
právní domněnky ovládnutí je pří-  
pad uvedený v ustanovení § 66a  
odst. 3 písm. c) ObchZ. Toto usta-  
novení uvádí, že osobou ovládající  
je osoba, která může prosadit jme-

nování nebo volbu nebo odvolání  
většiny osob, které jsou statutárním  
orgánem nebo jeho členem, anebo  
většiny osob, které jsou členy dozor-  
čího orgánu právnické osoby, jejímž  
je společníkem. Toto vymezení oso-  
by ovládající bylo do obchodního  
zákoníku vneseno implementací  
Druhé směrnice EU, přičemž podle  
českého práva k prosazení těchto  
osob bude osoba ovládající muset  
disponovat většinou hlasovacích  
práv sama, nebo jednáním ve shodě  
s jinými osobami. K situaci předví-  
dané písmenem c) uvedeným výše  
by mohlo dojít v případě, že by oso-  
bou ovládanou byla zahraniční oso-  
ba, u které by tento způsob ovlád-  
nutí připouštěl zahraniční právní  
řád a osobou ovládající česká osoba.  
Dále je pak též ovládající osoba vy-  
mezena v souladu s ustanovením  
§ 66a odst. 5 ObchZ vyvratitelnou  
právní domněnkou, kdy ovládající  
osobou je osoba, která disponuje  
alespoň 40% hlasovacích práv na  
určité osobě sama nebo jednáním ve  
shodě s jinými osobami. Jak bylo  
výše uvedeno, je možno tuto vyvra-  
titelnou domněnku vyvrátit důka-  
zem opaku, tedy důkazem, že ně-  
kdo jiný má stejné nebo vyšší množ-  
ství hlasovacích práv na této osobě.

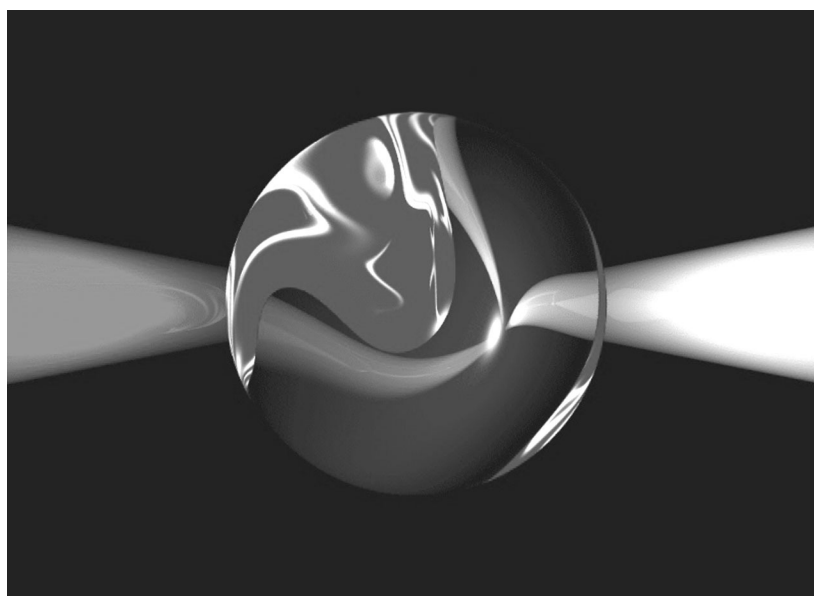
Z uvedeného vymezení osoby  
ovládající a osoby ovládané pak ply-  
ne závěr, že osobou ovládanou mu-  
sí být podnikatel, neboť v ustanove-  
ní § 66a odst. 2 ObchZ je uvedeno,  
že ovládající osobou je osoba, která  
vykonává rozhodující vliv na řízení  
nebo provozování podniku jiné  
osoby, tedy osoby ovládané. Z to-  
hoto ustanovení lze tedy vyvodit, že  
*osoba ovládaná musí mít svůj podnik,  
tedy být podnikatelem*. Obchodní zá-  
koník dále nikde neuvádí, že ovláda-  
nou osobou musí být pouze česká  
osoba. Z této skutečnosti pak plyne  
závěr, že *ovládanou osobou může být  
jak česká, tak zahraniční osoba*. Složi-  
tější situace je u osob ovládajících.  
Je sporné, zda osoba ovládající musí  
být podnikatelem. Z nadpisu celé  
právní úpravy této problematiky ob-  
sažené v ustanovení § 66a  
ObchZ („Podnikatelská seskupení“)  
jakoby vyplývalo, že podnikatelská  
seskupení mohou tvořit pouze pod-  
nikatelé. Nicméně tento požadavek  
však z žádného ustanovení odst. 1  
až 5 § 66a ObchZ nevyplývá.  
V těchto ustanoveních na rozdíl od  
osoby ovládané není uvedeno, že

osoba ovládaná musí mít svůj podnik. Tato podmínka, jak vyplynulo z předchozího výkladu, se týká osoby řídicí a řízené, kde je to výslovně uvedeno. Z celého kontextu právní úpravy této problematiky lze tak dovést, že *osobou ovládající může být jak podnikatel, tak nepodnikatel, jak osoba fyzická, tak osoba právnická, a může být nejen českou osobou, ale i zahraniční osobou.*

Jak bylo již uvedeno v úvodu, v případě vzniku faktického koncernu vzniká povinnost osoby ovládané zpracovat ovládací zprávu. Jak vyplývá z ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ, tuto zprávu zpracovává statutární orgán ovládané osoby. Je sporné, kdo tuto ovládací zprávu má vypracovávat, zda všechny osoby ovládané či pouze ty osoby, které mají svůj statutární orgán, tj. právnické osoby. Jak je z ustanovení poslední věty odst. 9 § 66a ObchZ zřejmé, účelem vypracování ovládací zprávy je zajištění informovanosti společníků a členů především ovládané osoby. Z této dikce lze dovést, že osobou ovládanou, která je povinna zpracovávat ovládací zprávu, je osoba, která má své společníky a členy – tedy obchodní společnosti a družstvo. Nicméně tato ovládací zpráva rovněž slouží jako podklad k informovanosti věřitelům ovládaných osob a z tohoto důvodu by nebylo od věci, aby tyto zprávy zpracovávaly všechny osoby ovládané, tedy nejen ty, které mají své společníky či členy, a navíc se hovoří obecně o ovládaných osobách, a nikoliv pouze o těch, které jsou obchodními společnostmi a družstvem. Tato ustanovení lze tedy zřejmě vyložit tak, že *ovládací zprávu zpracovávají ovládané osoby, které mají statutární orgán, tedy právnické osoby a z nich ještě ty, které se s ohledem na ustanovení § 27a odst. 2 písm. c) ObchZ zapisují do obchodního rejstříku.* Pokud by ovládací zprávu zpracovával podnikatel, který je fyzickou osobou nezapsanou do obchodního rejstříku, nesloužila by tato ovládací zpráva účelu, jímž je seznámení se s jejím obsahem společníky nebo členy ovládané osoby, a navíc by podnikatel tuto zprávu neměl kde uložit, protože tato ovládací zpráva se zakládá v souladu s ustanovením § 27a odst. 2 písm. c) ObchZ do sbírky listin vedené rejstříkovým soudem. Tato skutečnost

vede k závěru, že okruh ovládaných osob je omezen na právnické osoby zapsané do obchodního rejstříku.

Tuto ovládací zprávu – jak bylo již výše uvedeno – zpracovává *statutární orgán ovládané osoby, nikoliv osobou ovládající.* Zákon blíže neupravuje postup, pokud má ovládaná osoba více statutárních orgánů, např. více jednatelů. Jako vhodný postup se jeví, že by tuto zprávu zpracovalo jako zprávu společnou více statutárních orgánů, např. že by byla zpracována jedna zpráva více jednatelemi. Nelze ani vyloučit postup, aby kaž-



dý statutární orgán zpracoval ovládací zprávu sám. S ohledem na dikci ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ je nepochybné, že zpracování ovládací zprávy je povinností statutárního orgánu, jejíž porušení by mohlo vést až k povinnosti uhradit vzniklou škodu ovládané osobě z titulu ručení dle ustanovení § 66a odst. 15 ObchZ a v extrémním případě též ke spáchání trestného činu zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle ustanovení § 152 odst. 2 trestního zákona, nebyla-li ovládací zpráva zpracována úmyslně. V tomto případě by bylo třeba úmysl statutárnímu orgánu prokázat.

Ovládací zprávu *musí statutární orgán zpracovat s péčí řádného hospodáře,* tedy v zásadě s vynaložením veškerého úsilí, které lze na statutárním orgánu požadovat a v rámci tohoto úsilí požadovat i po propojených osobách (pojem propojené osoby viz dále) veškeré nutné informace a provádět potřebná šetření. Pokud

statutární orgán ovládané osoby neví, že jeho společnost je ovládaná, a nemohl-li tuto skutečnost zjistit s vynaložením péče řádného hospodáře, nemůže mu být tato skutečnost přičítána k tíži. V zásadě stejná situace nastává, pokud osoba ovládající odmítne sdělit osobě ovládané další osoby, které ovládající osoba ovládá. Jednalo by se modelově např. o případ, kdy zahraniční ovládající (mateřská) společnost ovládá českou ovládanou (dceřinou) společnost a tato mateřská společnost odmítne nebo neposkytne dceřině

společnosti informace o tom, kdo je další osobou propojenou s dceřinou společností a v důsledku této skutečnosti pak ovládací zpráva vztahu s existujícími, ale neznámými propojenými osobami nebude obsahovat. Problémem ohledně sdělování informací nezbytných pro zpracování ovládací zprávy od propojených osob osobě ovládané je totiž absence výslovného zákonného ustanovení ukládající povinnost propojeným osobám tyto informace ovládané osobě sdělovat, a při této příležitosti poskytnout osobě ovládané součinnost ohledně poskytování těchto informací za účelem jejich uvedení v ovládací zprávě.

Jak vyplývá z ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ, *ovládací zpráva musí být statutárním orgánem zpracována do tří měsíců od skončení účetního období.* Bude-li tedy končit účetní období posledním dnem kalendářního roku, musí být ovládací zpráva zpracována do posledního dne měsíce března roku následujícího. V praxi

to znamená, že má-li ovládaná osoba kolektivní statutární orgán (např. představenstvo akciové společnosti), musí být tímto kolektivním statutárním orgánem již v uvedeném termínu ovládací zpráva schválena.

Je sporné, zda má být ovládací zpráva zpracována za celé účetní období, i když vztah ovládnutí po celé účetní období netrval. Rovněž je sporné, zda má být ovládací zpráva zpracována, pokud vztah ovládnutí sice trval, ale v průběhu účetního období byla uzavřena ovládací smlouva (jejímž jedním z důsledků je zánik povinnosti ovládané osoby zpracovávat ovládací zprávu) nebo dojde-li k zániku vztahu ovládnutí mezi ovládající a ovládanou osobou nebo dokonce dojde-li v průběhu sledovaného účetního období ke změně osoby ovládající. I když je v ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ uvedeno, že ovládací zpráva se zpracovává za celé účetní období, je třeba toto ustanovení vyložit v souvislosti s kontextem celého ustanovení a s účelem, pro který se tato ovládací zpráva zpracovává. Z kontextu výše uvedeného ustanovení totiž vyplývá, že povinnost zachytit vztahy ovládnutí v ovládací zprávě po celé účetní období se týká situace, kdy vztah ovládnutí existoval po celé účetní období. Dalším důvodem, proč by se *měla ovládací zpráva zpracovávat pouze za část účetního období, po kterou vztah ovládnutí trval*, je účel zpracování ovládací zprávy, jímž je poskytnutí informací společníkům a věřitelům především osoby ovládané o vztazích vzniklých mezi propojenými osobami v době existence vztahu ovládnutí. Pokud by ovládací zpráva zachycovala vztahy mezi osobami, které nebyly ještě propojenými osobami a staly se jimi v průběhu účetního období až následně, nebo naopak byly propojenými osobami na začátku účetního období a v jeho průběhu jimi přestaly být, nebyl by nepochybně naplněn účel této zprávy, jímž je zachycení vztahů mezi propojenými osobami po dobu trvání tohoto propojení. Zpráva by pak mohla ztratit vypovídací schopnost, neboť by zachycovala bez časového rozlišení vztahy mezi subjekty, které by v průběhu celého účetního období již nebyly nebo naopak by se staly propojenými osobami a navíc by nebylo důvodu, aby v ovládací zprávě nebyly pak

uvedeny všechny vztahy k osobám nepropojeným.

Obsahem ovládací zprávy jsou informace o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a dále o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou. Tyto osoby, resp. osoby s těmito vzájemnými vztahy, se označují jako *osoby propojené*. *Propojenými osobami* jsou tedy *osoba ovládající a osoba ovládaná touto ovládající osobou*; osoba ovládající bez ohledu na to, zda ovládá ovládanou osobu přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiných ovládajících osob. Propojenými osobami na straně osob ovládajících jsou tedy všechny ovládající osoby v přímé linii ovládnutí. Kromě osob ovládajících a ovládaných v přímé linii ovládnutí jsou za propojené osoby považovány i *všechny ovládané osoby v pobočné linii ovládnutí*, tedy osoby ovládané jakoukoliv osobou nebo osobami ovládajícími v celé hierarchii ovládnutí. Tento vztah v pobočné linii ovládnutí by bylo možno v případě, že ovládaná osoba je ovládána jedinou ovládající osobou, která dále přímo ovládá jinou osobu ovládanou, za vztah pracovně označený jako vztah mezi sesterskými společnostmi. Tento pojem však zákon pro tento vztah nepoužívá. Je sporné, zda touto osobou propojenou je i osoba ovládaná jinou ovládanou osobou. Tato osoba ovládaná ovládanou osobou, tedy osobou, která je sama ovládaná, zpracovává za svoji osobu nepochybně ovládací zprávu a není propojenou osobou přes to, že se jedná o osoby ovládané stejnou ovládající osobou. Argumentem pro tento závěr, kromě faktu, že tato osoba ovládaná, která je sama ovládaná jinou ovládanou osobou, zpracovává svoji ovládací zprávu, je skutečnost, že v linii přímé ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ požaduje popis vztahů mezi osobou ovládající a ovládanou, a nikoliv i k osobám ovládaným ovládanou osobou, a proto je zřejmé třeba ustanovení první věty odst. 9 § 66a ObchZ vykládat v tomto kontextu i u pobočné linie ovládnutí, tedy tak, že osobou nebo osobami ovládanými stejnou ovládající osobou jsou jen osoby ovládané ovládající osobou v této pobočné linii ovládnutí.

Obsah údajů uvedených v ovládací zprávě je uveden v ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ. Obchodní zá-

koník nikde neuvádí, jaká míra obecnosti či konkrétnosti údajů v ovládací zprávě je či není dostačující. Obecně lze konstatovat, že by tyto údaje měly dávat takovou míru informací, aby ovládací zpráva a údaje v ní obsažené splnily svůj účel. Praxe je z tohoto pohledu velice různorodá. Některé ovládané osoby pojmají povinnost zpracovávat každoročně ovládací zprávu velice povrchně, jiné naopak zpracovávají ovládací zprávu velice důkladně. Lze upozornit, že důsledek řádného nezpracování ovládací zprávy je uveden v ustanovení § 66a odst. 15 ObchZ. Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, že společně a nerozdílně ručí za splnění závazku k náhradě škody též osoby, jež jsou statutárním orgánem ovládané osoby nebo jeho členem, jestliže v ovládací zprávě neuvedly tyto osoby smlouvy nebo opatření, z nichž vznikla ovládané společnosti újma, nebyla-li tato újma nahrazena nebo nebyla-li uzavřena smlouva o její úhradě v souladu s ustanovením § 66a odst. 8 ObchZ.

I když to obchodní zákoník výslovně neuvádí, při zpracování ovládací zprávy je třeba dodržovat ustanovení obchodního zákoníku ohledně povinnosti statutárního orgánu osoby ovládané či jeho členů jednat s péčí řádného hospodáře ve vztahu k zachování obchodního tajemství ovládané osoby vymezeného v ustanovení § 17 ObchZ. *Z žádného ustanovení obchodního zákoníku nelze dovodit, že by ovládací zpráva měla obsahovat informace tvořící předmět obchodního tajemství ovládané osoby.*

V ovládací zprávě se musí uvést:

- a) *jaké smlouvy byly uzavřeny v posledním účetním období mezi propojenými osobami,*
- b) *jiné právní úkony, které byly učiněny v zájmu těchto (tedy propojených) osob,*
- c) *všechna ostatní opatření, která byla v zájmu těchto (tedy propojených) osob přijata nebo uskutečněna ovládanou osobou,*
- d) *všechna ostatní opatření, která byla na popud těchto (tedy propojených) osob přijata nebo uskutečněna ovládanou osobou,*
- e) *bylo-li poskytnuto plnění osobou ovládanou, jaké bylo poskytnuto proti plnění propojenou osobou,*

- f) u opatření přijatých ovládanou osobou jejich výhody a nevýhody,
- g) u smluv uzavřených mezi ovládanou osobou a propojenými osobami a opatření přijatých ovládanou osobou v zájmu nebo na popud propojených osob informace, zda z těchto smluv a opatření vznikla ovládané osobě újma,
- h) zda tato újma, tj. újma vzniklá z výše uvedených smluv a opatření byla v účetním období ubražena,
- i) nebyla-li ubražena újma vzniklá z výše uvedených smluv a přijatých opatření v účetním období, zda byla uzavřena smlouva o úhradě této újmy v přiměřené lhůtě.

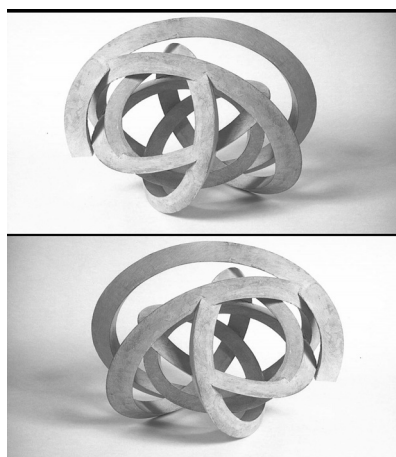
Kromě údajů uvedených výše v písm. a) až i), musí ovládací zpráva, i když to zákon výslovně nestanoví, obsahovat uvedení osoby ovládané a ostatních osob propojených. Je sporné, jestli se musí ve zprávě uvádět, v jaké linii ovládání (zda pobočné či přímé) jsou propojené osoby.

*Obchodní zákoník nikde blíže neuvádí, jakým způsobem se má tento údaj specifikovat.* Míra konkrétnosti údajů uvedených v ovládací zprávě tedy v současnosti závisí na ochotě ovládaných osob zveřejňovat skutečnosti, které mohou být i předmětem využití v hospodářské soutěži.

Ad a) Prvním údajem, který požaduje uvést v ovládací zprávě zákon, je *uvedení smluv, které byly uzavřeny v posledním účetním období mezi propojenými osobami.* Z obchodního zákoníku nevyplývá, s jakou mírou podrobnosti mají být smlouvy uvedeny. S ohledem na to, že ovládací zpráva se zakládá do sbírky listin a je tedy veřejně přístupná, nemusí být smlouvy uvedeny jmenovitě s přesnou identifikací, kdy a s kým byly uzavřeny, ale postačuje uvedení jejich celkového počtu s rozčleněním, o jaký smluvní typ se jedná, zda se jedná např. o kupní smlouvy či smlouvy o dílo. Tento výklad ostatně vychází i z dikce zákona (z ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ – „Ve zprávě se uvede, jaké smlouvy byly uzavřeny...“). Je totiž velice pravděpodobné, že jakákoliv další podrobnost včetně přesného vymezení předmětu smlouvy (např. co bylo předmětem koupě a za jakou cenu) by mohla být v rozporu s ulo-

ženou povinností mlčenlivosti členů statutárního orgánu (pro představenstvo akciové společnosti v ustanovení § 194 odst. 7 ObchZ) či statutárního orgánu (pro jednatele společnosti s ručením omezeným v ustanovení § 135 odst. 2 ObchZ). Dle mého názoru je ale nepochybné, že v ovládací zprávě musí být alespoň uvedeno, s jakými propojenými osobami uzavřela ovládaná osoba tyto smlouvy.

Ad b) Dalším údajem, který musí být uveden v ovládací zprávě, je uvedení *jiných právních úkonů, které byly učiněny v zájmu těchto (tedy propojených) osob.* Jinými právními úkony se rozumí jiné úkony než smlouvy, tedy jiné než vícestranné právní úkony, a zřejmě i takové smlouvy, které mají charakter asynallagmatic-



kých (jednostranných) závazků. Těmito jinými úkony se rozumí např. ručení, převzetí dluhu či odstoupení od smlouvy. I zde zákon blíže nespecifikuje míru konkrétnosti uvedení těchto jiných právních úkonů, takže lze mít za to, že by postačovalo uvedení typu a počtu těchto jiných úkonů, které byly uskutečněny v zájmu propojených osob. I v tomto případě by mělo být uvedeno, jakých propojených osob se tyto jiné právní úkony týkají.

Ad c, d) V ovládací zprávě musí být uvedena všechna *ostatní opatření, která byla v zájmu nebo na popud propojených osob přijata nebo uskutečněna ovládanou osobou.* V případě uvedení opatření, která byla v zájmu propojených osob přijata nebo uskutečněna ovládanou osobou, se jedná o případy, kdy z vlastní vůle ovládané osoby či na popud jiné osoby

než propojené osoby byla přijata určitá opatření ve prospěch propojené osoby či propojených osob. Kromě těchto případů však požaduje zákon, aby v ovládací zprávě byla uvedena všechna opatření, která byla přijata na popud propojených osob, přičemž ani není rozhodné, zda tato opatření jsou či nejsou v zájmu propojených osob, ale jde o případy, kdy tato opatření byla přijata na popud propojených osob ve prospěch někoho jiného. Těmito ostatními opatřeními by mohla být např. interní opatření ovládané osoby, která mají charakter obchodního vedení společnosti.

I v tomto případě v ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ, ani jinde v obchodním zákoníku, není blíže specifikována míra podrobnosti těchto údajů. I zde by tedy nepochybně mělo postačovat uvedení počtu případů takových ostatních opatření a jejich stručná identifikace, tedy o jaká opatření se jedná.

Ad e, f) Ovládací zpráva musí obsahovat, *bylo-li poskytnuto plnění osobou ovládanou, jaké bylo poskytnuto protiplnění propojenou osobou.* I v tomto případě, co se týče uvedení plnění a protiplnění, není zákonná dikce určitější, a lze se důvodně domnívat, že není třeba uvádět každou jednotlivou cenu či plnění u každé smlouvy či jiného plnění, ale mohlo by postačovat uvedení celkové částky plnění a protiplnění s upřesněním, zda se jednalo o plnění a protiplnění za ceny obvyklé v obchodním styku. To platí zejména v případech, kdy údaje ohledně plnění a protiplnění mají charakter obchodního tajemství. Je totiž nepochybné, že v některých případech by mohlo sdělování údajů o plnění a protiplnění vztahujících se ke konkrétní smlouvě či opatření pomocí konkurenci ovládané osoby a vlastně celého holdingu v hospodářské soutěži. V případě, kdy by mohlo uvedení údajů ohledně plnění a protiplnění způsobit újmu ovládané osobě, měl by zřejmě postačovat údaj o tom, že plnění či protiplnění bylo za ceny obvyklé v obchodním styku, popř. že plnění či protiplnění bylo ceny jiné než obvyklé s tím, že by měla zpráva obsahovat údaj, zda ceny plnění či protiplnění byly vyšší nebo nižší než obvyklé.

V případě, že byla přijata opatření *ovládanou osobou na popud či ve prospěch osob propojených, je třeba uvést jejich výhody a nevýhody*. V tomto případě by bylo zřejmě vhodné alespoň rámcově konstatovat, v čem spočívala přijatá výhoda či nevýhoda. I zde je dle mého názoru ale možné uvádět výhody a nevýhody v obecné rovině, neboť by i v tomto případě mohlo konkretizací těchto výhod a nevýhod dojít k porušení obchodního tajemství ovládané osoby a ostatně i propojených osob.

Ad g, h, i) Došlo-li v případě *uzavření smluv mezi ovládanou osobou a propojenými osobami k újmě, je třeba uvést, zda k této újmě došlo*. Stejná situace je v případě, kdy došlo v důsledku přijetí opatření ovládanou osobou ke vzniku újmy. V případě, že uzavřením těchto smluv a přijetím opatření nedošlo ke vzniku újmy, postačuje konstatování, že ke vzniku újmy nedošlo. Dle mého názoru není třeba, aby ovládací zpráva obsahovala vyčíslení každé újmy s ohledem na jednotlivé smlouvy a přijatá opatření, neboť zpravidla tento údaj bude předmětem obchodního tajemství. Je však sporné, zda celková výše újmy má být vyčíslena či nikoliv. Zákon tuto informaci výslovně nepožaduje, v ustanovení § 66a odst. 9 ObchZ se zákon zmiňuje pouze o tom, „...zda z těchto smluv nebo opatření vznikla ovládané osobě újma...“. Přes tuto skutečnost se lze přiklonit k závěru, že uvedení celkové újmy v ovládací zprávě je nezbytné z toho důvodu, že při jejím neuvedení pak není možno zjistit, zda byla tato újma ovládané osobě uhrazena, či zda byla alespoň uzavřena dohoda o úhradě této újmy v účetním období. Pokud by výše újmy byla předmětem obchodního tajemství, není třeba dle mého názoru výši této újmy uvádět, je však nezbytné uvést v ovládací zprávě, že tento údaj je předmětem obchodního tajemství ovládané osoby či ostatních propojených osob.

V případě, že došlo ke vzniku újmy, je třeba v ovládací zprávě uvést, *zda tato újma, tj. újma vzniklá z výše uvedených smluv a opatření, byla v účetním období uhrazena*. Postačuje tedy pouze uvést, zda byla újma uhrazena či nikoliv. Zákon výslovně

neřeší situaci, zda je možné, aby část újmy byla propojenou osobou uhrazena v účetním období, kdy k újmě došlo a u části újmy, např. s ohledem na celkovou výši újmy, byla uzavřena smlouva o její úhradě v přiměřené lhůtě. Vzhledem k tomu, že zákon tuto možnost nevylučuje, lze se domnívat, že tento postup je možný. V tomto případě však musí ovládací zpráva uvést, že část újmy byla uhrazena a část újmy bude uhrazena v přiměřené lhůtě v souladu se smlouvou o úhradě této újmy. Je sporné, zda se musí v ovládací zprávě uvádět, jaká výše újmy byla uhrazena a jaká část újmy bude uhrazena později. Domnívám se, že uvedení tohoto podílu ohledně uhrazené a neuhrázené újmy v účetním období je s ohledem na výše uvedené nutné.

*Pokud není uhrazena újma vzniklá z výše uvedených smluv a přijatých opatření v účetním období, je třeba v ovládací zprávě uvést, zda byla uzavřena smlouva o úhradě této újmy v přiměřené lhůtě*. Domnívám se, že zde postačuje uvést, zda byla uzavřena smlouva o pozdější úhradě této újmy a mezi kým byla tato smlouva uzavřena. Je sporné, zda je třeba uvést lhůtu, do kdy má být újma uhrazena, aby bylo možno následně zjistit dodržení termínu úhrady této újmy. Domnívám se však, že uvedení této lhůty je nezbytné právě s ohledem na možnost následného prověření dodržení této lhůty.

Neexistují-li mezi ovládanou osobou a propojenými osobami žádné vztahy, musí být zpracována tzv. *negativní ovládací zpráva*, ve které bude uvedeno, že žádné smlouvy nebyly uzavřeny a žádná opatření nebyla přijata.

*Po zpracování ovládací zprávy musí být tato zpráva předložena dozorčí radě či jinému obdobnému orgánu k přezkoumání*. Zákon tedy požaduje přezkoumat tuto ovládací zprávu u ovládané akciové společnosti prostřednictvím její dozorčí rady, u ovládané společnosti s ručením omezeným také prostřednictvím dozorčí rady, byla-li dobrovolně zřízena a u ovládaného družstva prostřednictvím kontrolní komise. Jedná-li se o malé družstvo, může tuto dohlížecí funkci kontrolní komise nahradit členská schůze. Tento kontrolní a dozorčí orgán je povi-

nen přezkoumat ovládací zprávu komplexně, nikoliv selektivně, tedy prověřit pouze namátkově některé vybrané informace uvedené v ovládací zprávě. S výsledky svojí kontrolní činnosti je povinna dozorčí rada nebo jiný dozorčí orgán seznámit valnou hromadu, popř. jiné obdobné shromáždění či schůzi členů ovládané osoby. Jak vyplývá z uvedeného ustanovení § 66a odst. 10 ObchZ, dozorčí orgán ovládané osoby je povinen s touto svojí zprávou „seznámit“ společníky či členy ovládané osoby, z čehož lze vyvodit, že na valné hromadě či jiném obdobném shromáždění by měla být zpráva dozorčího orgánu o přezkoumání ovládací zprávy čtena. Společníci nebo členové ovládané osoby musí mít možnost seznámit se s ovládací zprávou ve stejné lhůtě a za stejných podmínek jako s účetní závěrkou.

Jestliže podléhá účetní závěrka ovládané osoby ověření auditorem, je *auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených v ovládací zprávě*. Z dikce ustanovení § 66a odst. 11 ObchZ vyplývá, že auditor je povinen ověřit správnost všech údajů uvedených v ovládací zprávě, nikoliv prověřovat celé účetnictví s ohledem na úplnost ovládací zprávy. Pokud některé vztahy mezi propojenými osobami nejsou v ovládací zprávě zachyceny, a auditor o těchto údajích neví z jiných zdrojů, nelze tuto skutečnost dle mého názoru přičíst auditorovi k tíži. Výsledky ověřování ovládací zprávy auditorem je auditor povinen vyjádřit ve své zprávě o auditu.

Pokud zpráva auditora k ovládací zprávě obsahuje výhrady k obsahu ovládací zprávy nebo stanovisko dozorčího orgánu obsahuje výhrady k ovládací zprávě zpracované statutárním orgánem nebo zpráva statutárního orgánu obsahuje informaci o tom, že ovládané osobě v důsledku uzavření smlouvy nebo uskutečnění určitého opatření podle ustanovení § 66a odst. 8 ObchZ vznikla újma a že tato újma nebyla ovládající osobou uhrazena ani nebyla uzavřena dohoda o jejím uhrazení, může každý společník (tedy i akcionář) či člen ovládané osoby požádat soud, aby jmenoval znalce za účelem přezkoumání ovládací zprávy. Toto právo má každý společník či člen bez ohledu na velikost jeho po-



# Mezinárodní účetní standard 17

## - Leasingy

Mezinárodní účetní standard 17 – Leasingy vstoupil v platnost pro účetní závěrky pokrývající období začínající 1. ledna 1999 nebo později a nahradil původní standard z roku 1982. Od prvního přijetí byl standard několikrát novelizován. K poslední novele došlo v roce 2003. Novela vstoupí v platnost od 1. 1. 2005.

Přestože v rámci novely nedošlo ve standardu k zásadním změnám, zrekapitulujeme nyní základní oblasti, kterých se poslední novela Standardu 17 týkala:

### • Definice

V oblasti definic dochází k upřesnění pojmů, které se týkají počátku leasingu. Nově jsou definovány počáteční přímé náklady. Některé definice jsou naopak zjednodušeny.

### • Počáteční přímé náklady

Ke změně dochází u počátečních přímých nákladů vynaložených pronajímatelem. Tyto náklady se nadále nebudou účtovat do nákladů v době, kdy byly vynaloženy, ale budou se aktivovat a alokovat do nákladů po dobu leasingu. Toto ustanovení se však týká pouze tzv. přímého typu leasingu. U prodejního typu leasingu (tzn. u výrobců nebo dealerů) se tyto částky účtují do nákladů v závislosti na metodě vykazování zisku.

### • Leasing pozemků a budov

Pokud je předmětem leasingu společně pozemek a budova, má být leasing členěn do dvou skupin: leasing pozemků a leasing budov. Leasing pozemků je posuzován jako leasing operační (výjimkou je převod vlastnictví na konci leasingu). Leasing budov bude posuzován buď jako operační nebo finanční v souladu s IAS 17 – Leasingy.

Mezinárodní účetní standard IAS 17 se obecně vztahuje na všechny leasingy, vyjma několika přesně definovaných případů. Standard se neaplikuje jednak na leasingové smlouvy, které se vztahují k těžbě nebo využívání nerostů, ropy, přírodního plynu nebo podobných neobnovitelných zdrojů a dále na licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou filmy, video, hry, patenty nebo copyrighty. Zároveň se standard nemá používat k oceňování investic do nemovitostí a biologických aktiv, které jsou upraveny Standardem 40 – Investice do nemovitostí a Standardem 41 – Zemědělství.

### Definice:

Standard 17 – Leasingy pracuje s těmito *definicemi* (vzhledem k tomu, že definice byly poslední novelou standardu upraveny, uvádíme již definice platné od roku 2005):

**Leasing (Lease)** je smlouva, v níž pronajímatel převádí na nájemce právo užívat aktivum po smlouvenou dobu a to za jednorázovou platbu nebo sérii plateb.

**Finanční leasing (Finance Lease)** je leasing, při němž dochází k převodu v podstatě všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví aktiva.

**Operační leasing (Operating Lease)** je leasing jiný než finanční.

**Nevypověditelný leasing (Non-cancellable lease)** je leasing, který lze vypovědět pouze:

- při výskytu nějaké vzdálené neisté skutečnosti;
- s povolením pronajímatele;
- pokud nájemce vstoupí do nového leasingu, jehož předmětem je stejné nebo ekvivalentní aktivum, se stejným pronajímatelem; nebo
- pokud nájemce zaplatí na počátku leasingu takovou dodatečnou částku, na základě které je pokračování leasingu zdůvodnitelně jisté.

**Počátek leasingu (Inception of Lease)** je datum, které nastane dříve - datum podpisu leasingové smlouvy nebo datum vázanosti stran hlavními ujednáními leasingu. K tomuto datu:

- je leasing klasifikován buď jako operační nebo jako finanční leasing, a
- v případě finančního leasingu jsou určeny částky, které musejí být vykázány k datu zahájení leasingu.

**Zahájení leasingu (Commencement of Lease Term)** je datum, od kterého má nájemce nárok uplatňovat své právo k užívání najatého aktiva. Je to datum prvního vykázání leasingu (tj. vykázání aktiv, závazků, výnosů nebo nákladů vyplývajících z leasingu).

**Doba trvání leasingu (Lease term)** je nevyypověditelné období, po které má nájemce dohodnutý leasing aktiva, a dále jakákoliv další období, u nichž má nájemce možnost (opci) v leasingu aktiva pokračovat s uskutečněním nebo bez uskutečnění dalších plateb, přičemž při vzniku leasingu je zdůvodněně jisté, že nájemce toto právo uplatní.

**Minimální leasingové platby (Minimum lease payments)** jsou platby v průběhu doby trvání leasingu, které jsou nebo mohou být požadovány po nájemci, s výjimkou podmíněného pronájmu, nákladů na služby a daní, které mají být placeny pronajímatelem a jemu zpětně uhrazeny, společně s:

- V případě nájemce - jakýmkoliv částkami garantovanými nájemcem nebo spřízněnou stranou nájemce, nebo
- V případě pronajímatele, jakákoliv zbytková hodnota garantovaná pronajímatelem, buď:
  - nájemcem,
  - spřízněnou stranou nájemce, nebo
  - nezávislou třetí stranou finančně schopnou poskytnout tuto záruku.

Pokud však má nájemce možnost (opci) koupit aktivum za cenu, o níž lze předpokládat, že bude podstatně nižší než fair value k datu, ke kterému je opce využitelná, a pokud lze na počátku leasingu zdůvodněně předpokládat, že opce bude využita, skládají se minimální lea-

singové platby z minimálních plateb splatných v průběhu doby trvání leasingu až do očekávaného data využití této opce a z platby požadované za využití této opce.

**Reálná hodnota (Fair Value)** - částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek uhrazen, mezi znalými, ochotnými stranami, v nespřízněné transakci.

**Ekonomická životnost (Economic Life)** je buď:

- doba, po kterou se očekává, že bude aktivum ekonomicky využitelné jedním nebo více uživateli, nebo
- objem produkce nebo podobných jednotek, který se očekává, že bude získán jedním nebo více uživateli.

**Doba životnosti (Useful life)** je odhadovaná zbývajících doba od zahájení leasingu, bez omezení dobou leasingu, po kterou se očekává, že ekonomické přínosy z daného aktiva poplynou do společnosti.

**Zaručená zbytková hodnota (Guaranteed Residual Value)** je:

- v případě nájemce ta část zbytkové hodnoty, která je garantována nájemcem nebo spřízněnou stranou nájemce (částka záruky je však maximální částkou, která může být v každém případě zaplacená), a
- v případě pronajímatele ta část zbytkové hodnoty, která je garantována nájemcem nebo třetí stranou, která je ve vztahu k pronajímateli nespřízněná, a která je finančně schopná plnit závazky vyplývající ze záruky.

**Nezaručená zbytková hodnota (Unguaranteed Residual Value)** je ta část zbytkové hodnoty najatého aktiva, jejíž realizace pronajímatelem není zajištěna nebo je zajištěna pouze stranou spřízněnou s pronajímatelem.

**Počáteční přímé náklady (Initial Direct Costs)** jsou přírůstkové náklady, které se přímo vztahují ke sjednání a přípravě leasingu, s výjimkou takových nákladů vzniklých u výrobce nebo dealera.

**Hrubá investice do leasingu (Gross Investment in Lease)** je součet:

- minimálních leasingových plateb z finančního leasingu, které obdrží pronajímatel, a
- jakékoliv negarantované zbytkové hodnoty časově rozlišené ve prospěch pronajímatele.

**Čistá investice do leasingu (Net Investment in Lease)** je hrubá investice do leasingu diskontovaná implicitní úrokovou mírou leasingu.

**Nerealizovaný finanční výnos (Unearned finance income)** - rozdíl mezi:

- hrubou investicí do leasingu, a
- čistou investicí do leasingu.

**Implicitní úroková míra u leasingu (Interest Rate Implicit in Lease)** je diskontní míra, která na počátku leasingu způsobuje, že se součet současné hodnoty a) minimálních leasingových plateb a b) nezaručené zůstatkové hodnoty rovná součtu (i) reálné hodnoty pronajatého aktiva a (ii) všech počátečních přímých nákladů pronajímatele.

**Přírůstková (mezní) úroková míra (Lessee's Incremental Borrowing Rate of Interest)** je úroková míra, kterou by nájemce musel platit u podobného leasingu nebo, pokud toto nelze zjistit, úroková míra, za kterou by si na počátku leasingu mohl vypůjčit na podobnou dobu a s podobným zajištěním peněžní prostředky nutné k nákupu aktiva.

**Podmíněný nájem (Contingent Rent)** je taková část leasingových plateb, kterou nepředstavují pevné částky, ale je založena na jiném faktoru než je prostý průběh času (např. procento z budoucích tržeb, rozsah budoucího využití, budoucí cenové indexy, budoucí tržní úrokové míry).

K uvedeným definicím se ještě vztahuje poznámka, že definice leasingu zahrnuje také smlouvy o pronájmu aktiva, které obsahují ustanovení poskytující pronajímateli možnost nákupu (kupní opci) najatého předmětu do svých aktiv při splnění smluvních podmínek (tzv. hire purchase contracts).

**Klasifikace leasingu dle Mezinárodních účetních standardů**

V Mezinárodních účetních standardech je klasifikace leasingu založena na základní podmínce, kterou je dopad rizik a odměn, které souvisejí s vlastnictvím pronajímaného aktiva, na pronajímatele nebo na nájemce. Rizika spojená s leasingem mohou zahrnovat různé možnosti ztrát z nevyužití výrobní kapacity nebo z technologického zastarání a ztráty, které jsou následkem změn ekonomických podmínek. Naopak mezi odměny lze zahrnout například očekávání ziskové operace během ekonomické životnosti aktiva a dále zisk ze zvýšení hodnoty aktiva nebo zisk z prodeje či jiného upotřebení zůstatkové hodnoty.

Dochází-li v průběhu doby trvání leasingu mezi jeho účastníky k převodu v podstatě všech možných rizik a odměn souvisejících s vlastnictvím aktiva, jež je předmětem daného leasingu, jedná se o *finanční leasing*. Operační leasing je poté definován negativně. Z toho plyne, že jako *operační leasing* lze označit takový, při němž nedochází mezi jeho účastníky k podstatnému převodu všech možných rizik a odměn souvisejících s vlastnictvím aktiva, které je předmětem daného leasingu. V praxi je tak nutné posoudit každou leasingovou smlouvu a zjistit, zda-li splňuje podmínky klasifikace finančního leasingu, a pokud tomu tak není, jedná se o operační leasing. Zároveň je nutné si uvědomit, že toto rozlišení závisí primárně na ekonomické podstatě transakce a nikoliv na právní formě uzavřené smlouvy.

Standard 17 – Leasingy v odstavci 10 uvádí několik kritérií, které mají společně napomoci při rozhodování o typu leasingu. Splňuje-li tak leasingová dohoda některé z následujících *kritérií*, má ji společnost považovat za finanční leasing.

**Kritéria pro rozpoznání finančního leasingu podle IAS 17 jsou:**

- Převod vlastnictví na nájemce na konci nájemní smlouvy.
- Nájemce má opci na nákup aktiva za cenu, o níž se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a je dostatečně jisté, že opce bude využita.

3. Doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno.
4. Na počátku leasingu je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná nebo větší než reálná hodnota pronajatého aktiva.
5. Pronajatá aktiva jsou tak specifické povahy, že je může využívat pouze konkrétní nájemce bez provedení větších úprav.

K dalším situacím, které také vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního, uvádí Standard 17 tyto:

1. Pokud nájemce smí zrušit leasing, ponese veškeré ztráty pronajímatele, které s tímto zrušením souvisejí.
2. Zisky nebo ztráty, které vyplývají z pohybu fair value zbytkové hodnoty, připadají nájemci.
3. Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.

Některá kritéria mohou být nejasná. Například kritérium, že doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není převedeno, vyvolává otázku o významu slov „podstatná část životnosti“. Z tohoto důvodu se doporučuje použít pravidlo US GAAP, kde je stanoveno, že doba trvání leasingu by měla být rovna nebo větší než **75 % odhadované délky ekonomické životnosti daného aktiva**.

Každá společnost musí na počátku leasingu uvedená základní kritéria posoudit, neboť i leasingová smlouva, která nemá na konci doby trvání leasingu stanoven odkup daného aktiva, může být považována za finanční leasing. Z těchto kritérií je patrné, že s českou legislativou nelze ztotožňovat ani pojem „finanční leasing“. V Mezinárodních účetních standardech je totiž tento pojem daleko širší.

Každá společnost se musí ke klasifikaci leasingu vyjádřit na jeho počátku. Podle dohodnutých podmínek musí rozhodnout, zda-li se jedná o finanční nebo operační leasing, a na základě toho zvolit správnou metodu účtování a vhodné zveřejňování souvisejících informací v účetních výkazech.

Pokud během doby trvání leasingu dojde mezi nájemcem a pronajímatelem k odsouhlasení změn v úpravě leasingu, které mohou vést v souladu s uvedenými kritérii k odlišné klasifikaci leasingu, považuje se zveřejňovaná smlouva za novou leasingovou smlouvu. Naopak změny v odhadech (např. změny v odhadech ekonomické životnosti nebo v odhadech zůstatkové hodnoty daného aktiva) nebo změny v okolnostech (např. nezaplacení nebo jiné zanedbání ze strany nájemce) nejsou příčinnou změny klasifikace leasingu z pohledu účetnictví.

Zvláštní oblastí leasingu je oblast leasingu pozemků a budov. Tento leasing je klasifikován stejným způsobem jako leasing ostatních aktiv. U leasingu pozemků je však nutno vzít v úvahu fakt, že pozemky mají neurčitelnou dobu životnosti, a proto je leasing pozemků většinou chápán jako operační leasing. Výjimkou je situace, kdy na konci leasingu přechází vlastnictví na nájemce. Pokud je na počátku operativního leasingu pozemků zaplacená nějaká platba, účtuje se o ní jako o ná-

kladech příštích období a je rozpouštěna v průběhu trvání leasingu.

Pokud je předmětem leasingu budova i pozemek, testuje se leasingovými kritérii každá položka samostatně. Pokud vlastnictví obou přechází na nájemce, jsou jak budova tak pozemek klasifikovány jako finanční leasing a mohou být posuzovány jako jeden nebo jako dva leasingy. V ostatních případech (pokud nepřechází vlastnictví) je leasing pozemků klasifikován jako operační, leasing budov může být jak operační tak finanční podle kritérií uvedených ve standardu.

### **Finanční leasing z pozice nájemce**

Finanční leasing musí společnost, která je v pozici nájemce, **vykázat ve své rozvaze na jedné straně jako aktivum a na straně druhé jako závazek**. Hodnota vykazovaného aktiva i závazku se na počátku leasingu rovná reálné hodnotě najatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových plateb, je-li tato částka nižší než reálná hodnota. V případě výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb může vzniknout problém při určování diskontní úrokové míry. IAS 17 stanoví, aby se jako diskontní faktor při tomto výpočtu použila implicitní úroková míra, je-li společnost schopna ji určit. Tato úroková míra však představuje vnitřní výnosové procento pronajímatele a většinou je její hodnota pro nájemce neznámá. Z těchto důvodů standard dovoluje použít k diskontování přírůstkovou (mezní) úrokovou míru. Tou je úroková míra, za níž by si nájemce mohl vypůjčit peněžní prostředky nutné k přímému nákupu aktiva, uvážíme-li dobu půjčky shodnou s dobou trvání leasingu a zároveň podobné zajištění.

Při porovnání současné hodnoty minimálních leasingových plateb a reálné hodnoty na počátku leasingu mohou vzejít dvě možné situace. Jednak reálná hodnota je větší než současná hodnota minimálních leasingových plateb a hodnota aktiva a závazku se vykáže v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, přičemž při následné amortizaci závazku se použije stejná úroková míra jako ta, která byla použita k výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Pokud je však reálná hodnota menší než současná hodnota minimálních leasingových plateb, vykáže se aktivum a závazek v reálné hodnotě, přičemž k následné amortizaci závazku je nutné stanovit metodou efektivní úrokové míry novou úrokovou míru. Ta musí dosahovat takové výše, aby společnost diskontováním všech budoucích minimálních leasingových plateb dosáhla reálné hodnoty.

Pokud by transakce spojené s leasingem nebyly zobrazeny v rozvaze nájemce, došlo by tím k podhodnocení jeho ekonomických zdrojů a zároveň k nesprávnému vyjádření stupně zadluženosti společnosti, což by ve svém důsledku přineslo zkrácení finanční ukazatelů. Z těchto důvodů je důležité, aby finanční leasing byl zachycen v rozvaze nájemce. Z účetního a finančního hlediska je naprosto nepřijatelný postup, který platí u finančního leasingu v České republice. V zahraniční literatuře je dokonce postup uplatňovaný v české legislativě chápán jako druh účetního podvodu, který se nazývá „Off Balance Sheet Financing“ – Mimobilanční (mimorozvahové) financování.

Na počátku leasingu musí nájemce ještě dát pozor na **vedlejší náklady**, které mohou při dojednávání leasin-

gové dohody vzniknout. Pokud prokazatelně souvisí s uzavřením finančním leasingem, Standard 17 požaduje, aby je společnost zahrнула do ocenění aktiva ve své rozvaze. Touto složkou ocenění může být např. paušální poplatek hrazený na počátku leasingu za uzavření leasingové smlouvy.

Předmět finančního leasingu, který se vykazuje jako odpisované **aktivum** v rozvaze, **musí nájemce postupně** po dobu jeho životnosti **odpisovat**. Pokud vlastnictví aktiva přechází na konci doby trvání leasingu na nájemce, doba odpisování se shoduje s ekonomickou životností daného aktiva. Pokud vlastnictví aktiva na konci doby trvání leasingu na nájemce nepřejde, je aktivum odpisováno po dobu ekonomické životnosti nebo dobu trvání leasingu, podle toho, která doba je kratší. Při odpisování musí společnost vzít v úvahu možnou zbytkovou hodnotu (salvage value), kterou aktivum může mít na konci své ekonomické životnosti. Tato hodnota se může odchylovat od zaručené zůstatkové hodnoty (guaranteed residual value). Konkrétní metody odpisování aktiv, které jsou předmětem finančního leasingu, jsou stanoveny v souvislosti s pravidly Standardů 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva, přičemž by měly být shodné s metodami, které společnost používá u ostatního majetku.

**Závazek**, který v souvislosti s uzavřením finančního leasingu vznikne, je po celou dobu trvání leasingu **předmětem amortizace**, k jejímuž stanovení se používá metoda efektivní úrokové míry. Proces amortizace vychází z hodnoty závazku, z výše efektivní úrokové míry, která byla použita při stanovení hodnoty závazku (tj. implicitní nebo přírůstková úroková míra), a dále z výše pravidelné leasingové splátky. Metoda efektivní úrokové míry alokuje část leasingové platby na tzv. snížení závazku, tj. závazku z finančního leasingu, a na část, která představuje úrok, tj. položku finančních nákladů. Výše úroku se v jednotlivých obdobích stanoví jako násobek efektivní úrokové míry, která je konstantní po celou dobu trvání leasingu, a aktuální neuhrazené výše závazku. Z tohoto postupu vyplývá, že absolutní hodnota úroku postupně v průběhu doby trvání leasingu klesá, čímž se naopak zvyšuje část leasingové platby, která představuje snížení závazku. Pokud společnost člení svá aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé (v souladu s IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky), člení v rozvaze závazek z leasingu na část, která je krátkodobá a bude v příštím účetním období splatná, a na část, která je dlouhodobá.

V důsledku toho, že v průběhu doby trvání leasingu je aktivum odpisováno a závazek amortizován, přičemž oba procesy jsou vzájemně nezávislé, musí si společnost uvědomit, že hodnota vykazovaného aktiva a s ním souvisejícího závazku se nemůže v průběhu doby trvání leasingu rovnat tak, jako tomu je na počátku leasingu, kdy je hodnota aktiva vykázána ve shodné výši jako hodnota závazku.

Vedle odpisování musí nájemce u aktiva, které je předmětem finančního leasingu, uskutečňovat pravidelné test na **snížení hodnoty** (impairment), a pokud zjistí, že očekávané budoucí ekonomické přínosy z daného aktiva jsou nižší než jejich účetní hodnota, měl by snížit hodnotu aktiva v souladu s pravidly Standardu 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Vedle pravidel na vykazování jednotlivých položek upravuje Standard 17 – Leasingy také **požadavky na zveřejňování**. IAS 17 tak ukládá nájemci, aby v souladu s dodatečnými požadavky standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u finančního leasingu následující informace:

- a) u každé třídy aktiv čistou účetní hodnotu k datu rozvahy;
- b) rozdíl mezi celkovou hodnotou minimálních leasingových plateb k datu rozvahy a jejich současnou hodnotou. Navíc by měla společnost zveřejnit celkovou hodnotu minimálních leasingových plateb k datu rozvahy a jejich současnou hodnotu a to pro období:
  - do jednoho roku;
  - nad jeden rok do pěti let;
  - nad pět let.
- c) podmíněné nájemní záúčty do výsledku hospodaření daného období;
- d) celkovou hodnotu budoucích minimálních subleasingových plateb, u nichž se očekává, že budou získány z nezrušitelných subleasingů k datu rozvahy; a
- e) obecný popis podstatných leasingových dohod u nájemce, které zahrnují:
  - základ, na kterém jsou stanoveny platby podmíněného nájmu;
  - existenci a podmínky obnovy nebo kupní opce a pohyblivé klauzule; a
  - omezení uvalená leasingovými dohodami jako jsou související dividendy, dodatečné dluhy a další leasing.

#### *Příklad: Účtování finančního leasingu u nájemce*

Společnost vstoupila dne 1. 1. 2004 do leasingu, jehož předmětem je výrobní stroj. Na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví tohoto zařízení na nájemce. Nájemce zaplatí pronajímateli čtyři platby. První v částce 1000 je splatná ihned, další tři ve výši 1 810 vždy na konci roku. Implicitní úroková míra pronajímatele není nájemci známa, přírůstková úroková míra nájemce činí 10,5%. Reálná hodnota zařízení je 5 500. Očekávaná doba ekonomické životnosti stroje je 5 let. Při vyřazení je odhadovaná zůstatková cena nulová.

#### **Řešení:**

**1.** Nejprve rozhodneme, zda se jedná o leasing finanční nebo operativní. Vzhledem k tomu, že na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví na nájemce, jedná se o finanční leasing. Z toho vyplývá, že nájemce bude vykazovat majetek ve své rozvaze a zároveň bude vykazovat závazky, které z tohoto leasingu vyplývají.

**2.** Vypočteme současnou hodnotu leasingových splátek a porovnáme ji s reálnou hodnotou majetku. Z těchto dvou částek bude nájemce zařazovat do své rozvahy tu, která je nižší.

$$\text{Současná hodnota (PV) splátek} = \sum P / (1 + i)^n$$

Kde: P     jednotlivé leasingové splátky  
i     úroková míra  
n     počet diskontovaných splátek

Tabulka současných hodnot jednotlivých splátek (pracujeme s přírůstkovou úrokovou mírou 10,5 %).

Datum	Splátka	Současná hodnota
1. 1. 2004	1000	1000
31. 12. 2004	1810	1638
31. 12. 2005	1810	1482
31. 12. 2006	1810	1342
Celkem		5462

Vzhledem k tomu, že současná hodnota splátek je nižší než reálná hodnota stroje, vykáže nájemce ve své rozvaze současnou hodnotu majetku, tj. 5 462.

### 3. Sestavíme leasingovou tabulku

	Úrok. míra	Platba	Závazek (Dluh)	Úrok	Částka snížení závazku (dluhu)
1. 1. 2004		1000	5462		1000
31. 12. 2004	10,5 %	1810	4462	469	1341
31. 12. 2005	10,5 %	1810	3121	328	1482
31. 12. 2006	10,5 %	1810	1639	171 <sup>1)</sup>	1639
Celkem		6430		968	5462

<sup>1)</sup> Rozdíl ve výši 1 vyplývá ze zaokrouhlování na celé peněžní jednotky.

### Vysvětlivky k tabulce:

Sloupec	Vztahy mezi údaji
Dluh	Minulý dluh - sloupec Snížení dluhu
Úrok	Dluh * úroková míra
Snížení dluhu	Splátka - úrok

### 4. Účtování:

1. rok:

- Zařízení do rozvahy nájemce 5 462
- Splátka nájemného 1000
- Splátka nájemného 1810
- Odpis zařízení ( $5\,462 : 5 = 1092$ )\*

2. rok:

- Splátka nájemného 1810
- Odpis zařízení 1 092

3. rok:

- Splátka nájemného 1810
- Odpis zařízení 1 092

\* Nájemce zvolil lineární odpis zařízení.

Zařízení ve finančním pronájmu		Závazek z pronájmu	
1. 5462		2. 1000	1. 5462
		3. 1341	
		5. 1482	
		7. 1639	

Peníze		Úrok	
PZ	2. 1000	3. 469	
	3. 1810	5. 328	
	5. 1810	7. 171	
	7. 1810		

Oprávký k zařízení ve fin. pronájmu		Odpisy	
	4. 1092	4. 1092	
	6. 1092	6. 1092	
	8. 1092	8. 1092	

### Promítnutí situace do účetních výkazů na konci každého roku:

Rozvaha na konci 1. roku		Výsledovka za 1. rok	
Zařízení ve fin. pronájmu	5462	HV za 1. rok	-1561
Oprávký	-1092	Závazky z pronájmu	3121
Peníze	-2810	Úroky	469
		Odpisy	1092

Rozvaha na konci 2. roku		Výsledovka za 2. rok	
Zařízení ve fin. pronájmu	5462	HV za 1. rok	-1561
Oprávký	-2184	HV za 2. rok	-1420
Peníze	-4620	Závazky z pronájmu	1639
		Úroky	328
		Odpisy	1092

Rozvaha na konci 3. roku		Výsledovka za 3. rok	
Zařízení ve fin. pronájmu	5462	HV za 1. rok	-1561
Oprávký	-3276	HV za 2. rok	-1420
Peníze	-6430	HV za 3. rok	-1263
		Úroky	171
		Odpisy	1092

Další 2 roky by nájemce pokračoval v odpisování zařízení.

### Finanční leasing z pozice pronajímatele

Podle Mezinárodních účetních standardů společnost, která je v pozici pronajímatele, přestává vykazovat aktivum, které je předmětem finančního leasingu, ve své rozvaze jako konkrétní druh majetku, protože se tato povinnost přenáší na nájemce. Ve své rozvaze **pronajímatel** okamžikem vzniku finančního leasingu **vykáže** dané aktivum jako **pohledávku vůči nájemci**. Hodnota této pohledávky se rovná částce čisté investice do leasingu, tj. částce hrubé investice do leasingu snížené o částku dosud nerealizovaných finančních výnosů. Hrubá investice do leasingu představuje z pohledu pronajímatele součet všech minimálních leasingových plateb, které se uskuteční v průběhu doby trvání leasingu, plus případná nezaručená zůstatková hodnota daného aktiva. Proti této hrubé investici do leasingu (tj. hrubé pohledávce) je v každém účetním období zaúčtována leasingová platba, která představuje z části snížení čisté pohledávky a z části realizaci finančního výnosu. Ke stanovení velikosti jednotlivých částí je potřeba použít postup, který byl již využit při amortizaci závazku u nájemce.

Primárně se stanoví hodnota, která představuje snížení nerealizovaného finančního výnosu, tj. úrok daného období. K **alokaci nerealizovaného výnosu** by měl pronajímatel použít úrokovou míru, která mu zaručí neměnnou požadovanou výnosnost jeho nesplacené

čisté investice po dobu trvání leasingu. Velikost úroku v konkrétním období je tak dána násobkem zvolené úrokové míry a aktuální výše nesplacené čisté investice. Rozdíl mezi hodnotou pravidelné leasingové platby a vypočtenou výší úroku je část, která snižuje čistou pohledávku za dané období. Protože zůstatek nesplacené čisté investice se postupem času snižuje, dochází postupně k výpočtu stále menší hodnoty úroku, čímž se naopak zvyšuje část leasingové platby, která vede ke snížení čisté pohledávky.

Konkrétní postup účtování a vykazování finančního leasingu pronajímatelem na jeho počátku je závislý na typu finančního leasingu. Podle charakteru pronajímatele můžeme vymezit tzv. prodejní typ leasingu (sales-type lease) nebo přímý typ leasingu (direct financing-type lease). Mezinárodní účetní standardy nikde ve svém textu tyto pojmy neuvádějí, ale běžně s nimi pracují US GAAP a objevují se v odborných publikacích.

Finanční leasing, který se označuje jako **sales-type lease**, představuje leasing, kde jako pronajímatel vystupuje výrobce nebo distributor, který uskutečňuje vedle leasingu také přímé prodeje. Ten je tak obeznámen jednak s výrobními náklady daného aktiva či náklady na jeho pořízení a dále s jeho prodejní cenou. Náklady na prodej jsou v tomto okamžiku představovány pořizovací hodnotou nebo účetní hodnotou, je-li odlišná, příslušného aktiva sníženou o současnou hodnotu nezaručené zůstatkové hodnoty. Metody účtování tohoto typu leasingu jsou závislé na zvoleném způsobu účtování prodeje na splátky. Zisk z prodeje společnost vykáže v souladu s politikou, kterou k uznávání výnosů ze splátkových prodeje zvolila podle dílce Mezinárodního účetního standardu 18 – Výnosy. Pokud se společnost rozhodne vstoupit u daného aktiva do finančního leasingu, vzniká jí kromě zisku či ztráty z prodeje zároveň finanční výnos ve formě úroku. Z toho plyne, že finanční leasing aktiva způsobuje u výrobce nebo distributora, který je v pozici pronajímatele, dva typy výnosů:

- zisk nebo ztrátu, která se rovná zisku nebo ztrátě vyplývající ze splátkového prodeje aktiva, který je předmětem leasingu, při normální prodejní ceně, přičemž se berou v úvahu možné množstevní nebo jiné obchodní slevy; a
- finanční výnos v průběhu doby trvání leasingu.

Výrobce či distributor může někdy stanovit uměle nízké úrokové míry pro finanční leasing, aby zvýšil svoji atraktivitu u zákazníků. Z tohoto důvodu Standard 17 stanoví, že pokud dojde k umělému snížení úrokové míry, měl by pronajímatel použít komerční úrokové míry, a tím omezit zisk z prodeje.

Již v části věnované nájemci bylo zmíněno, že při dojednávání leasingové dohody mohou vzniknout **vedlejší náklady** (např. různé zprostředkovatelské odměny či právní poplatky). Pokud se jedná o sales-type lease, pak společnost v pozici pronajímatele vykáže tyto počáteční přímé náklady v průběhu leasingu ve výsledovce, v závislosti na metodě vykazování zisku z prodeje na splátky. Zdůvodnění je uvedeno v samotném Standardu 17, kde se uvádí, že počáteční přímé náklady výrobce nebo dealera jsou vyjmuty z definice počátečních přímých nákladů a tedy z čisté investice do leasingu, a jsou uznány jako náklad v době, kdy je vykázán zisk z prodeje.

Jiné je však řešení počátečních přímých nákladů u tzv. přímého typu leasingu, o kterém bude pojednáno později, a kde došlo v rámci novely IAS 17 v této souvislosti ke změně.

### Splátkové prodeje

Aby bylo možno správně pochopit přístup k účtování a vykazování prodejního typu leasingu (sales type leasing), je nutno vysvětlit metody, které jsou používány pro splátkové prodeje v mezinárodně uznávaných účetních systémech.

Splátkové prodeje jsou pokládány za zvláštní situaci pro vykazování výnosů, protože u nich může existovat riziko, že odběratel přestane splácet. Je proto otázkou, zda je u nich splněna podmínka, že ekonomický užitek poplyne do společnosti. V závislosti na míře rizika spojeného se splátkovými prodeji se v mezinárodně uznávaných účetních standardech vyvinuly tyto tři metody účtování a vykazování:

- Akruální metoda (Accrual Method), která vykazuje zisky z prodeje v okamžiku dodávky.
- Splátková metoda (Installment Method), která vykazuje zisky v závislosti na výši přijatých splátek.
- Metoda úhrady nákladů (Cost Recovery Method), která vykazuje zisky z prodeje až v době, kdy přijaté splátky převyšují náklady u prodávajícího.

I když dodatek Standardu 18 uvádí pro účtování splátkových prodeje **akruální metodu**, budou v dalším textu vysvětleny všechny metody, vzhledem k tomu, že se v zahraničí běžně používají.

### Příklad:

Zboží v hodnotě 200 prodává společnost na čtyřletý splátkový prodej za cenu 240. Splátka v každém období činí 60.

- řešení **akruálním přístupem** v období dodávky

Zboží		Náklady	
PZ	1. 200	1. 200	

Pohledávky		Výnosy	
2. 240	3. 60		2. 240

Peníze	
3. 60	

### Operace v prvním období:

- Vyřazení zboží z aktiv
- Vykázání výnosu v období, kdy je prodej uskutečněn na akruální bázi
- Splátka v prvním období 30

Ve výkazech by se situace **po první splátce** promítla takto:

Promítnutí situace do rozvahy			Promítnutí situace do výsledovky		
Pohledávky	HV	40	Náklady na prodané zboží	200	
Zboží			200	Tržby z prodeje zboží	240
Peníze			60	<b>Zisk</b>	<b>40</b>

Při aktuální metodě je celkový zisk v částce 40 vykázán okamžitě v období dodávky (prodeje), nezávisle na přijatých splátkách. Pohledávky z prodeje na splátky je nutno vykázat odděleně od ostatních pohledávek.

#### b) řešení splátkovým přístupem v období dodávky

Tento přístup je používán zejména v USA (i když je obecně velmi nepopulární).

Zásoba		Náklady	
PZ	1. 200	1. 200	
Peníze		Pohledávka	
3. 60		2. 240	3. 60
Výnosy		Výnosy příštích období	
	2. 200	4. 10	2. 40
	4. 10		

#### Operace v prvním období:

1. Vyřazení zboží z aktiv
2. Vznik pohledávky
3. První splátka
4. Rozpouštění časového rozlišení

Odlišnost oproti předchozímu přístupu spočívá ve vykázání těchto operací v okamžiku prodeje na splátky. Ve výkazech by byla situace **po první splátce** vykázána takto:

Promítnutí situace do rozvahy			Promítnutí situace do výsledovky		
Pohledávky	HV	10	Náklady na prodané zboží	200	
Výnosy PO			200	Tržby z prodeje zboží	210
Zboží			-30	<b>Zisk</b>	<b>10</b>
Peníze			-200		
	60				

Splátkový přístup (splátková metoda) vykazuje zisky v závislosti na přijatých splátkách. V okamžiku dodávky se nevykáže žádný zisk, celá částka zisku se časově rozliší. Zisk se pak vykazuje až v době, kdy je od kupujícího přijata splátka, v závislosti na výši této splátky. Pohledávky z prodeje na splátky je nutno většinou vykázat odděleně od ostatních pohledávek. Výnosy příštích období (deferred gross profit) se v této situaci vykazují jako snížení pohledávek.

#### c) Řešení metodou úhrady nákladů v období dodávky

Tento přístup je používán také často v USA (i když je podobně jako Splátková metoda nepopulární). V praxi jeho použití není příliš časté, protože se používá pouze při vysoce rizikových situacích.

Zásoba		Náklady	
PZ	1. 200	1. 200	
Peníze		Pohledávka	
3. 60		2. 240	3. 60
Výnosy		Výnosy příštích období	
	2. 240		2. 40

#### Operace v prvním období:

1. Vyřazení zboží z aktiv
2. Vznik pohledávky
3. První splátka

Tato metoda v prvním období nevykáže, na rozdíl od předcházejících metod, žádný zisk z prodeje. Poprvé by se u této metody vykázal zisk z prodeje až ve čtvrtém období, kdy by přijaté splátky převýšily částku nákladů na prodané zboží (částku 200).

Promítnutí situace do rozvahy			Promítnutí situace do výsledovky		
Pohledávky	HV	0	Náklady na prodané zboží	200	
Výnosy PO			200	Tržby z prodeje zboží	200
Zboží			-40		
Peníze			-200	<b>Zisk</b>	<b>0</b>
	60				

Metoda úhrady nákladů se používá při vysoce rizikových situacích, kdy existuje silná pochybnost, zda ekonomický prospěch poplyne do společnosti.

Pohledávky z prodeje na splátky je nutno opět vykázat odděleně od ostatních pohledávek. Výnosy příštích období (deferred gross profit) se v zahraničních úpravách vykazují jako snížení pohledávek.

#### Příklad: Splátkové prodeje včetně úroku (sales type lease)

Společnost prodává na splátky stroj, jehož pořizovací cena byla 4 000 a prodejní cena 5 500. Částka 1 000 je splatná ihned, částka 4 500 + 10% úrok bude splácena v rovnoměrných splátkách po 1 810 na konci roku po dobu 3 let.

#### Řešení aktuální metodou:

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky
1. 1. 2004				5 500
1. 1. 2004	1 000		1 000	4 500
31. 12. 2004	1 810	450	1 360	3 140
31. 12. 2005	1 810	314	1 496	1 644
31. 12. 2006	1 810	166 <sup>1)</sup>	1 644	0
Celkem	6 430	930	5 500	

<sup>1)</sup> Za předpokladu zaokrouhlování na celé peněžní jednotky je zaokrouhlovací rozdíl 2.

Účetní operace:

**Rok 2004:**

1. Vznik pohledávky, vykázání celé tržby v okamžiku dodávky 6 430
2. Vyřazení stroje z evidence 4 000
3. Splátka 1 000
4. Splátka 1 810
5. Vykázání úroku 450

**Rok 2005:**

6. Splátka 1 810
7. Vykázání úroku 314

**Rok 2006:**

8. Splátka 1 810
9. Vykázání úroku 166

Hrubá pohledávka		Tržby	
1. 6 430	3. 1000		1. 5500
	4. 1810		
	6. 1810		
	8. 1810		

Stroj		Náklady	
PZ	2. 4000	2. 4000	

Peníze		Nerealizovaný výnosový úrok	
3. 1000		5. 450	1. 930
4. 1810		7. 314	
6. 1810		9. 166	
8. 1810			

Výnos - Úrok	
	5. 450
	7. 314
	9. 166

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2004		Výsledovka 2004	
Hrubá pohl. 3620	HV 1950	Náklady na prod. zboží 4000	Tržby 5500
Ner. úrok -480			
Peníze 2810			Úrok 450
Stroj -4000			
		HV 1950	

Rozvaha 2005		Výsledovka 2005	
Hrubá pohl. 1810	HV 2004 1950		
Ner. úrok -166	HV 2005 314		
Peníze 4620			Úrok 314
Stroj -4000			
		HV 314	

Rozvaha 2006		Výsledovka 2006	
Peníze 6430	HV 2004 1950		
Stroj -4000	HV 2005 314		
	HV 2006 166		Úrok 166
		HV 166	

**Vysvětlivky:**

1. Při této metodě jsou tržby vykázány v plné výši v okamžiku dodávky. Tato metoda v podstatě převládá v Evropě, je však neustále diskutovaná. Její odpůrci namítají, že jsou tržby vykázány předčasně, protože u splátkových prodejů existuje značná nejistota v otázce splátek. Zastánci metody doporučují otázku opatrnosti při aktuální metodě řešit pomocí účtování ztrát ze snížení hodnoty pohledávek (v českém pojmosloví pomocí opravných položek k pohledávkám). Je však pravdou, že tato metoda je upřednostňována Mezinárodními účetními standardy.
2. V těchto případech se pohledávky v rozvaze vykazují ve dvou krocích: hrubá pohledávka minus nerealizovaný výnosový úrok.
3. Alokace úroku mezi jednotlivá období byla provedena Metodou efektivní úrokové míry, která je vyžadována Mezinárodním účetním standardem 18 - Výnosy.
4. Pohledávky a vykazané tržby ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
5. Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají a uvádějí pod pojmem kumulované zisky nebo nerozdělené výdělnky, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

**Řešení splátkovou metodou:**

Výše výnosu (v tomto případě zisku) v jednotlivých letech se vypočte podle vztahu:

$$\text{Procento výnosů} \times \text{částka splátky.}$$

Procento výnosů se určí podle vzorce:

$$1 - (\text{pořizovací cena zboží} : \text{prodejní cena zboží})$$

V našem případě je tedy procento výnosů

$$1 - (4000 : 5500) = \mathbf{27,3.}$$

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Vykázaný výnos (zisk)
1. 1. 2004				5 500	
1. 1. 2004	1 000		1 000	4 500	273
31. 12. 2004	1 810	450	1 360	3 140	371
31. 12. 2005	1 810	314	1 496	1 644	408
31. 12. 2006	1 810	166 <sup>1)</sup>	1 644	0	448
Celkem	6 430	930			

<sup>1)</sup> Za předpokladu zaokrouhlování na celé peněžní jednotky je zaokrouhlovací rozdíl 2.



Účetní operace:

**Rok 2004:**

1. Vznik pohledávky 6 430
2. Vyřazení stroje z evidence 4 000
3. Splátka 1 000
4. Vykázání výnosu 273
5. Splátka 1 810
6. Vykázání výnosu 371
7. Vykázání úroku 450

**Rok 2005:**

8. Splátka 1 810
9. Vykázání výnosu 408
10. Vykázání úroku 314

**Rok 2006:**

11. Splátka 1 810
12. Vykázání výnosu 448
13. Vykázání úroku 166

Hrubá pohledávka		Výnosy př. období	
1. 6430	3. 1000	4. 273	1. 1500
	5. 1810	6. 371	
	8. 1810	9. 408	
	11. 1810	12. 448	
Výnosy běž. období		Peníze	
	1. 4000	3. 1000	
	4. 273	5. 1810	
	6. 371	8. 1810	
	9. 408	11. 1810	
	12. 448		
Úrok		Stroj	
	7. 450	PZ	2. 4000
	10. 314		
	13. 166		
Náklady		Nerealizovaný výnosový úrok	
2. 4000		7. 450	1. 930
		10. 314	
		13. 166	

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2004		Výsledovka 2004	
Hrubá pohl. 3620	HV 1094	Náklady 4000	Tržby 4644
Ner. úrok - 480			
Výnosy PO - 856			Úrok 450
Peníze 2810		HV 1094	
Stroj -4000			
Rozvaha 2005		Výsledovka 2005	
Hrubá pohl. 1810	HV 2004 1094		Tržby 408
Ner.úrok -166	HV 2005 722		
Výnosy PO - 448			Úrok 314
Peníze 4620		HV 722	
Stroj - 4000			

Rozvaha 2006		Výsledovka 2006	
Pohledávka -----	HV 2004 1094		Tržby 448
Peníze 6430	HV 2005 722		
Stroj -4000	HV 2006 614		Úrok 166
		HV 614	

**Vysvětlivky:**

1. Tato metoda vykazuje zisk ze splátkového prodeje až po přijetí příslušné splátky.
2. Výnosy jsou vykázány nerovnoměrně v důsledku aplikace metody efektivní úrokové míry pro alokaci úroku.
3. V rozvaze se nerealizovaný výnosový úrok a výnosy příštích období odečítají od hrubé pohledávky.
4. Pohledávky a vykázané tržby ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
5. Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.
6. Procento výnosů bylo zaokrouhleno na jedno desetinné místo, ostatní položky na celá čísla.

**Řešení metodou úhrady nákladů**

Tato metoda vykazuje zisky ze splátkových prodejů až poté, co byly odběratelem uhrazeny náklady prodejce (v našem případě částka 4000).

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky	Vykázaný výnos (zisk)
1. 1. 2004				5 500	
1. 1. 2004	1 000		1 000	4 500	
31. 12. 2004	1 810	450	1 360	3 140	
31. 12. 2005	1 810	314	1 496	1 644	
31. 12. 2006	1 810	166 <sup>1)</sup>	1 644	0	1500
Celkem	6 430	930			

<sup>1)</sup> Za předpokladu zaokrouhlování na celé peněžní jednotky je zaokrouhlovací rozdíl 2.

Účetní operace:

**Rok 2004:**

1. Vznik pohledávky 6 430
2. Vyřazení stroje z evidence 4 000
3. Splátka 1 000
4. Splátka 1 810
5. Vykázání úroku 450

**Rok 2005:**

6. Splátka 1 810
7. Vykázání úroku 314

**Rok 2006:**

8. Splátka 1 810
9. Vykázání výnosu 1 500
10. Vykázání úroku 166

Hrubá pohledávka		Výnosy př. období	
1. 6430	3. 1000	9. 1500	1. 1500
	4. 1810		
	6. 1810		
	8. 1810		

Výnosy běž. období / vykázané zisky

1.	4000
9.	1500

Peníze

3.	1000
4.	1810
6.	1810
8.	1810

Úrok

5.	450
7.	314
10.	166

Stroj

PZ	2.	4000
----	----	------

Náklady

2.	4000
----	------

Nerealizovaný výnosový úrok

5.	450	1.	930
7.	314		
10.	166		

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2004

Hrubá pohl.	3620	HV	450
Ner. úrok	- 480		
Výnosy PO	- 1500		
Peníze	2810		
Stroj	- 4000		

Výsledovka 2004

Náklady	4000	Tržby	4000
		Úrok	450
HV	450		

Rozvaha 2005

Hrubá pohl.	1810	HV 2004	450
Ner.úrok	-166	HV 2005	314
Výnosy PO	- 1500		
Peníze	4620		
Stroj	- 4000		

Výsledovka 2005

		Úrok	314
HV	314		

Rozvaha 2006

Pohledávka	-----	HV 2004	450
Peníze	6430	HV 2005	314
Stroj	- 4000	HV 2006	1666

Výsledovka 2006

		Tržby	1500
		Úrok	166
HV	1666		

### Vysvětlivky:

1. Tato metoda vykazuje zisky z prodeje na splátky až v době, kdy úhrady od odběratele převýší náklady prodejce. V tomto příkladu se tedy vykázal zisk z prodeje na splátky v roce 2006.
2. V rozvaze se nerealizovaný výnosový úrok a výnosy příštích období odečítají od hrubé pohledávky.
3. Pohledávky a vykázané zisky ze splátkových prodejů se obvykle vykazují jako samostatné řádky účetních výkazů.
4. Hospodářské výsledky jednotlivých let se v rozvaze většinou sčítají, v příkladu byly rozepsány podle jednotlivých let spíše pro názornost.

### Přímý leasing (direct type lease)

Finanční leasing označovaný jako **direct type lease** provádějí typicky leasingové společnosti. Tyto společnosti pořídí určité aktivum s cílem jej dále použít jako předmět finančního leasingu, přičemž nedosahují žádný prodejní či distributorský zisk z dané transakce, ale výhradně jen finanční výnos ve formě úroku v průběhu doby trvání leasingu. Pronajímatel – leasingová firma tak nevykazuje žádné tržby z prodeje či náklady na prodané aktivum, jak je typické pro předcházející typ leasingu.

Další odchýlení od předcházejícího typu leasingu nastává u počátečních přímých nákladů, vzniknou-li při dojednávání leasingové dohody. U tohoto typu leasingu musí pronajímatel o tyto výdaje navýšit hodnotu aktiva, které má být předmětem leasingu, tj. nevykáže je při jejich vzniku jako náklad ve výsledovce. Tato částka je pak amortizována po celou dobu leasingu.

### Příklad: Účtování přímého finančního leasingu u pronajímatele – direct type lease

V příkladu vyjdeme z podobného zadání jako v předcházejícím případě, aby měl čtenář jasnější představu o rozdílu mezi oběma typy leasingu.

Leasingová společnost vstupuje do leasingu, jehož předmětem je stroj, který koupila od výrobce nebo distributora, jehož pořizovací cena byla 5 500<sup>1)</sup>. Částka 1 000 je splatná ihned, částka 4 500 + 10% úrok bude splácena v rovnoměrných splátkách po 1 810 na konci roku po dobu 3 let.

<sup>1)</sup> Aby se příklad týkal přímého leasingu, nemohla jej leasingová firma pořídít za 4 000 jako u příkladu na sales type leasing, protože u přímého leasingu nevzniká žádný zisk z prodeje.

Datum	Splátka	Úrok	Snížení pohledávky	Stav pohledávky
1. 1. 2004				5 500
1. 1. 2004	1 000		1 000	4 500
31. 12. 2004	1 810	450	1 360	3 140
31. 12. 2005	1 810	314	1 496	1 644
31. 12. 2006	1 810	166 <sup>1)</sup>	1 644	0
Celkem	6 430	930	5 500	

<sup>1)</sup> Za předpokladu zaokrouhlování na celé peněžní jednotky je zaokrouhlovací rozdíl 2.

Účetní operace:

#### Rok 2004:

1. Vznik pohledávky – pronájem stroje 6 430
2. Splátka 1 000
3. Splátka 1 810
4. Vykázání úroku 450

#### Rok 2005:

5. Splátka 1 810
6. Vykázání úroku 314

#### Rok 2006:

7. Splátka 1 810
8. Vykázání úroku 166

Hrubá pohledávka		Stroj	
1. 6 430	2. 1000	PZ	1. 5 500
	3. 1810		
	5. 1810		
	7. 1810		

Výnos - úrok		Peníze	
	4. 450	2. 1000	
	6. 314	3. 1810	
	8. 166	5. 1810	
		7. 1810	

Nerealizovaný výnosový úrok	
4. 450	1. 930
6. 314	
8. 166	

Do výkazů bude situace promítnuta takto:

Rozvaha 2004		Výsledovka 2004	
Hrubá pohl. 3620	HV 450		
Ner. úrok -480			Úrok 450
Peníze 2810			
Stroj -5500		HV 450	

Rozvaha 2005		Výsledovka 2005	
Hrubá pohl. 1810	HV 2004 450		
Ner. úrok -166	HV 2005 314		Úrok 314
Peníze 4620			
Stroj -5500		HV 314	

Rozvaha 2006		Výsledovka 2006	
Peníze 6430	HV 2004 450		
Stroj -5500	HV 2005 314		Úrok 166
	HV 2006 166		
		HV 166	

Leasingová firma tedy nevykazuje žádné zisky z prodeje, její výnosy jsou tvořeny pouze úrokem.

Vedle pravidel na vykazování jednotlivých položek upravuje IAS 17 – Leasingy také **požadavky na zveřejňování**. IAS 17 ukládá pronajímateli, aby v souladu s dodatečnými požadavky standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u finančního leasingu následující informace:

- rozdíl mezi celkovou hrubou investicí do leasingu k datu rozvahy a současnou hodnotou pohledávky z minimálních leasingových plateb k datu rozvahy. Navíc by měl pronajímatel zveřejnit celkovou hrubou investici do leasingu a současnou hodnotu pohledávky z minimálních leasingových plateb k datu rozvahy a to pro období:
  - do jednoho roku;
  - od jednoho roku do pěti let;
  - nad pět let.

- nerealizovaný finanční výnos;
- nezaručené zůstatkové hodnoty časově rozlišené ve prospěch pronajímatele;
- kumulovanou výši opravné položky k pochybné pohledávce za minimální leasingové platby;
- podmíněné nájmy uznané jako výnos;
- obecný popis podstatných leasingových dohod u pronajímatele.

### Operační leasing z pozice nájemce

V případě operačního leasingu **nájemce** nevkládá do své rozvahy aktivum, které je předmětem leasingu, ani s ním související závazek, ale **vykazuje pouze pravidelné leasingové platby**. Tyto platby jsou v každém účetním období a po celou dobu trvání leasingu účtovány do provozních nákladů. Jejich výše je nejčastěji stanovena na rovnoměrném základě, tzn. že v jednotlivých účetních obdobích se velikost nákladů shoduje, a to i v případě, kdy takto nejsou stanoveny leasingové platby, tj. liší se mezi jednotlivými obdobími. Standard 17 samozřejmě dovoluje použít i systematickou metodu, která je využívána u finančního leasingu, pokud následkem jejího použití dojde ke zvýšení reprezentativnosti informací, které jsou poskytovány uživatelům účetních výkazů.

Podobně jako tomu bylo u finančního leasingu, ukládá IAS 17 – Leasingy nájemci, který je účastníkem operačního leasingu, aby v souladu s dodatečnými požadavky standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u operačního leasingu následující informace:

- celkové budoucí minimální leasingové platby vyplývající z nezrušitelného operačního leasingu a to pro období:
  - do jednoho roku;
  - od jednoho roku do pěti let;
  - nad pět let.
- celkové budoucí minimální subleasingové platby, u nichž se očekává, že budou obdrženy z nezrušitelných subleasingů k datu rozvahy;
- leasingové a subleasingové platby uznané ve výsledku hospodaření daného období, s oddělením částek minimálních leasingových plateb, podmíněných nájmu a subleasingových plateb;
- obecný popis podstatných leasingových dohod u nájemce, které zahrnují:
  - základ, na kterém jsou stanoveny platby podmíněného nájmu;
  - existenci a podmínky obnovy nebo kupní opce a pohyblivé klauzule; a
  - omezení vyvolaná leasingovými dohodami jako jsou související dividendy, dodatečné dluhy a další leasing.

### Operační leasing z pozice pronajímatele

**Pronajímatel**, který je účastníkem operačního leasingu, **ponechává příslušné aktivum** ve své **rozvaze** v začlenění, které odpovídá povaze daného aktiva. Jedná-li se o aktivum, které je předmětem odpisování, pak je pronajímatel povinen jej po dobu trvání leasingu odpisovat a to v souladu s obecně platnou politikou odpisová-

ní, kterou uplatňuje u podobných aktiv. Výše odpisů je stanovena podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva.

V průběhu doby trvání leasingu platí nájemce pronajímateli pravidelně dohodnutou výši **leasingové platby**. Jako celek představují pro pronajímatele leasingové platby provozní výnosy, jejichž výše v jednotlivých účetních obdobích je nejčastěji stanovena na rovnoměrném základě, tj. bez ohledu na velikost uskutečněné leasingové platby. Ta může být stanovena i jinak než rovnoměrně.

I v případě operačního leasingu mohou vzniknout v souvislosti s uzavíráním leasingové smlouvy pronajímateli dodatečné **vedlejší náklady** (např. administrativní náklady, konzultantské či právní poplatky). Tyto náklady zvyšují účetní hodnotu pronajímaného aktiva a amortizují se do nákladů po dobu leasingu na stejném základě, jako jsou vykazovány výnosy z leasingu.

Existence operačního leasingu nijak neovlivňuje problematiku **snížení hodnoty** (impairment). Pronajímatel, který má dané aktivum ve své rozvaze, musí uskutečňovat pravidelně test na snížení hodnoty aktiva. Pokud zjistí, že očekávané budoucí ekonomické přínosy z daného aktiva jsou nižší než jejich účetní hodnota, musí hodnotu aktiva snížit v souladu s pravidly IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

V rámci **požadavků na zveřejňování** ukládá IAS 17 – Leasingy pronajímateli, aby v souladu s dodatečnými požadavky standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace poskytl u finančního leasingu následující informace:

- a) budoucí minimální leasingové platby vyplývající z nezrušitelného operačního leasingu v souhrnu a to pro období:
  - do jednoho roku;
  - od jednoho roku do pěti let;
  - nad pět let.
- b) celkové podmíněné nájmy uznané jako výnos; a
- c) obecný popis podstatných leasingových dohod u pronajímatele.

### **Prodej a zpětný pronájem**

Podstatou těchto transakcí je prodej aktiva a následný pronájem téhož aktiva. Účetní řešení takovéto transakce závisí na typu leasingu.

Pokud prodej a zpětný pronájem vyústí ve finanční leasing, nelze rozdíl mezi výtěžkem z prodeje a účetní hodnotou u prodávajícího – nájemce vykázat okamžitě jako výnos. Tato částka musí být časově rozlišena a rozpuštěna po celou dobu leasingu.

Pokud prodej a zpětný pronájem vyústí v operační leasing a je jasné, že je transakce uskutečněna ve fair value, zisk nebo ztráta je uznána okamžitě. Pokud je však prodejní cena nižší než fair value, zisk nebo ztráta se uzná okamžitě s výjimkou, kdy je ztráta kompenzována budoucími leasingovými platbami. V takovém případě je ztráta časově rozlišena a rozpouštěna v poměru k leasingovým platbám po dobu očekávaného užívání aktiva.

Pokud je prodejní cena vyšší než fair value, že rozdíl časově rozlišen a rozpouštěn po dobu očekávaného užití aktiva.

Pokud je v případě operačního leasingu v době prodeje a zpětného pronájmu fair value nižší než účetní hodnota aktiva, je okamžitě uznána ztráta ve výši rozdílu mezi účetní hodnotou a fair value.

Pro tyto transakce platí požadavky na zveřejňování uvedené pro nájemce a pronajímatele v rámci Standardu 17, a dále samostatné požadavky uvedené ve Standardu 1 – Zveřejňování účetní závěrky.

### **SIC 15: Operační leasingy – pobídky**

Pronajímatel může před uzavřením leasingové smlouvy nabízet potenciálnímu nájemci určité výhody, aby tím podpořil jeho rozhodování. Těmito výhodami může být např. poskytnutí určitého období bez placení leasingových plateb nebo s nižšími leasingovými platbami, dále pronajímatel může nabídnout úhradu nákladů, které vzniknou nájemci při změně pronajímatele aj. Tyto pobídky by měly být uznány jako součást čisté úhrady vázané k pronajímanému aktivu, bez ohledu na povahu této pobídky nebo druhu či načasování leasingových plateb.

Pronajímatel by měl souhrnnou částku těchto nákladů vykázat jako snížení výnosů z leasingu, přičemž celkovou výši rozvrhne do každého účetního období rovnoměrně, vyjma situaci, kdy by použití jiné systematické rozvrhové základny zvýšilo reprezentativnost informací poskytovaných uživatelů účetních výkazů.

Nájemce by měl celkový prospěch, který plyne z poskytnutých pobídek, vykázat jako snížení nákladů z leasingu, přičemž celkovou výši rozvrhne do jednotlivých účetních období podobně jako tomu je u pronajímatele. Primárně by měla společnost zvolit rovnoměrné rozvržení, není-li ideální, použije jiný systematický postup.

#### **Příklad:**

Společnost souhlasí s uzavřením leasingové smlouvy s novým pronajímatelem, který jí slíbil osvobození od placení nájemného po dobu dvou let od počátku leasingu. Nový leasing je dohodnut na období 10 let, přičemž je dohodnuta roční fixní leasingová platba ve výši 3 000 od 3. roku trvání leasingu.

#### **Účetní řešení:**

Celková čistá úhrada, která vyplývá z dohodnutého operačního leasingu, činí 24 000, což představuje 8 leasingových plateb ve výši 3 000, které se uskuteční mezi 3. a 10. rokem trvání leasingu. Podle Mezinárodních účetních standardů pronajímatel i nájemce mají zaúčtovat celkovou čistou úhradu ve výši 24 000 po celou dobu trvání leasingu, tj. po dobu 10 let. Ke stanovení každoroční částky lze použít rovnoměrnou metodu, tj.  $24\,000 / 10 = 2\,400$ . V každém účetním období tak musí být ve výsledovce uznána částka 2 400, která plyne z existence operačního leasingu. U nájemce představuje tato částka pravidelný náklad z leasingu, u pronajímatele výnos z leasingu.

### Příklad na převod reálné leasingové smlouvy na Mezinárodní účetní standardy u nájemce:

Dne 1. 7. roku X vstoupila společnost do leasingové smlouvy na nákup hardware a software.

Vstupní cena předmětu leasingu, uvedená v leasingové

smlouvě, byla **3 643 296 Kč**, počet splátek 36. Splátky byly stanoveny rovnoměrně, první je splatná na počátku leasingu. Na konci leasingu dochází k převodu vlastnictví předmětu leasingu na nájemce. Implicitní úroková míra pronajímatele není nájemci známa.

### Splátkový kalendář:

Číslo splátky	Základ DPH 22%	Základ DPH 5%	DPH 22%	DPH 5%	Finanční služba 22%	Finanční služba 5%	DPH 22%	DPH 5%	Celkem	Datum splatnosti
1	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.7. X
2	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.8. X
3	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.9. X
4	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.10. X
5	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.11. X
6	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.12. X
7	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.1. X+1
8	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.2. X+1
9	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.3. X+1
10	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.4. X+1
11	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.5. X+1
12	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.6. X+1
13	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.7. X+1
14	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.8. X+1
15	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.9. X+1
16	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.10. X+1
17	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.11. X+1
18	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.12. X+1
19	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.1. X+2
20	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.2. X+2
21	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.3. X+2
22	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.4. X+2
23	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.5. X+2
24	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.6. X+2
25	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.7. X+2
26	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.8. X+2
27	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.9. X+2
28	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.10. X+2
29	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.11. X+2
30	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.12. X+2
31	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.1. X+3
32	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.2. X+3
33	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.3. X+3
34	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.4. X+3
35	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.5. X+3
36	55141	46062	12131	2303	3606	3012	793	151	123199	1.6. X+3

### Řešení podle IAS 17:

#### 1. Rozhodnutí o typu leasingu

Nejprve rozhodneme, zda se jedná o finanční nebo o operační leasing. Vzhledem k tomu, že po skončení leasingu dochází k převodu vlastnictví na nájemce, jedná se o finanční leasing, a proto jej musí nájemce na počátku leasingu zařadit do své rozvahy podle požadavků IAS 17.

#### 2. Určení částky, kterou nájemce zahrne do své rozvahy

Díky IAS 17 požaduje, aby nájemce zařadil předmět finančního leasingu do své rozvahy buď ve fair value

nebo v částce současné hodnoty leasingových splátek, podle toho, která z těchto hodnot je nižší.

Je tedy nutné vypočítat současnou hodnotu splátek a porovnat ji s fair value majetku na leasing.

#### Současná hodnota (PV – present value)

$$\text{splátek} = \sum P / (1 + i)^n$$

Kde: P jednotlivé splátky  
i úroková míra  
n počet diskontovaných splátek

V tomto případě nájemce nezná implicitní úrokovou míru pronajímatele (implicit rate), je proto nutné zjistit tzv. Incremental borrowing rate (mezní, přírůstková úroková míra). Definice přírůstkové úrokové míry, uvedená v IAS 17, zní:

**Přírůstková (mezní) úroková míra (Lessee's Incremental Borrowing Rate of Interest)** je úroková míra, kterou by nájemce musel platit u podobného leasingu nebo, pokud toto nelze zjistit, úroková míra, za kterou by si na počátku leasingu mohl vypůjčit na podobnou dobu a s podobným zajištěním peněžní prostředky nutné k nákupu aktiva.

Předpokládáme, že nájemce nemá žádný podobný leasing. Je tedy nutné požádat banku o nabídku úvěru.

Předpokládáme, že nabídka úvěru na počátku leasingu (1. 7. X) zněla na úrokovou míru 6% p.a. Výpočet současné hodnoty splátek se provádí pomocí tabulkového kalkulatoru v rámci příslušné funkce.

Vypočteme-li současnou hodnotu splátek (první splátka se nediskontuje), získáme částku 3561907.

Nyní porovnáme současnou hodnotu splátek (3561907) s fair value majetku. Fair value předmětu leasingu byla uvedena ve smlouvě a činila **3 643 296**. Vzhledem k tomu, že současná hodnota splátek je nižší než fair value majetku, zahrne nájemce na počátku leasingu do své rozvahy současnou hodnotu splátek (3 561 907).

#### 4. Sestavíme leasingovou tabulku

##### Leasingová tabulka:

Období	Splátka <sup>1)</sup>	Úr. Míra <sup>2)</sup>	Závazek <sup>3)</sup>	Úrok <sup>4)</sup>	Snížení závazku <sup>5)</sup>	DPH celkem <sup>6)</sup>	Splátka celkem <sup>7)</sup>
1	107821		3561907	0	107821	15378	123199
2	107821	0,50%	3454086	17270	90551	15378	123199
3	107821	0,50%	3363535	16818	91003	15378	123199
4	107821	0,50%	3272532	16363	91458	15378	123199
5	107821	0,50%	3181074	15905	91916	15378	123199
6	107821	0,50%	3089158	15446	92375	15378	123199
<b>Celkem 1. rok</b>	<b>646926</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>81 802</b>	<b>565124</b>	<b>92268</b>	<b>739194</b>
7	107821	0,50%	2996783	14984	92837	15378	123199
8	107821	0,50%	2903946	14520	93301	15378	123199
9	107821	0,50%	2810644	14053	93768	15378	123199
10	107821	0,50%	2716877	13584	94237	15378	123199
11	107821	0,50%	2622640	13113	94708	15378	123199
12	107821	0,50%	2527932	12640	95181	15378	123199
13	107821	0,50%	2432751	12164	95657	15378	123199
14	107821	0,50%	2337094	11685	96136	15378	123199
15	107821	0,50%	2240958	11205	96616	15378	123199
16	107821	0,50%	2144342	10722	97099	15378	123199
17	107821	0,50%	2047243	10236	97585	15378	123199
18	107821	0,50%	1949658	9748	98073	15378	123199
<b>Celkem 2. rok</b>	<b>1293852</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>148654</b>	<b>1145198</b>	<b>184536</b>	<b>1478388</b>
19	107821	0,50%	1851585	9258	98563	15378	123199
20	107821	0,50%	1753022	8765	99056	15378	123199
21	107821	0,50%	1653966	8270	99551	15378	123199
22	107821	0,50%	1554415	7772	100049	15378	123199
23	107821	0,50%	1454366	7272	100549	15378	123199
24	107821	0,50%	1353817	6769	101052	15378	123199
25	107821	0,50%	1252765	6264	101557	15378	123199
26	107821	0,50%	1151208	5756	102065	15378	123199
27	107821	0,50%	1049143	5246	102575	15378	123199
28	107821	0,50%	946567	4733	103088	15378	123199
29	107821	0,50%	843479	4217	103604	15378	123199
30	107821	0,50%	739876	3699	104122	15378	123199
<b>Celkem 3. rok</b>	<b>1293852</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>78021</b>	<b>1215831</b>	<b>184536</b>	<b>1478388</b>
31	107821	0,50%	635754	3179	104642	15378	123199
32	107821	0,50%	531112	2656	105165	15378	123199
33	107821	0,50%	425946	2130	105691	15378	123199
34	107821	0,50%	320255	1601	106220	15378	123199
35	107821	0,50%	214035	1070	106751	15378	123199
36	107821	0,50%	107285	536	107285	15378	123199
<b>Celkem 4. rok</b>	<b>646926</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>11172</b>	<b>635754</b>	<b>92268</b>	<b>739194</b>
<b>Celkem leasing</b>	<b>3881556</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>319649</b>	<b>3561907</b>	<b>553608</b>	<b>4435164</b>

## Vysvětlivky k tabulce:

Sloupec	Popis
1.	Všechny součásti leasingové splátky, bez DPH (55141+46062+3606+3012=107821)
2.	Jedná se o přírůstkovou (incremental) úrokovou míru nájemce
3.	Tento sloupec je definován jako závazek na počátku minulého období minus snížení závazku v minulém období.
4.	Tento sloupec je definován jako závazek na počátku období (sloupec 3) krát úroková míra (sloupec 2).
5.	Tento sloupec je definován jako splátka (sloupec 1) minus úrok (sloupec 4). Jeho výpočet je nutný z toho důvodu, že podle IAS se uhrazená splátka rozúčtovává na 2 části: úrok (sloupec 4) a snížení závazku (tento sloupec).
6.	Jedná se o součet všech částek DPH. V našem případě je nájemce plátcem DPH, proto smí celou DPH na vstupu odčítat.
7.	Součet Splátky (sloupec 1) + DPH (sloupec 6)

## Účtování podle IAS:

### Účetní operace:

Rok 1		
1.	Zaúčtování zařízení a závazku do rozvahy nájemce (současná hodnota splátek)	3561907
2.	Úhrada 6 splátek v roce 1	739194
3.	Odpis zařízení (lineární, doba životnosti odhadnuta na 4 roky, nulová hodnota při vyřazení, odpis za 6 měsíců)	445238
<b>Rok 2</b>		
4.	Úhrada 12 splátek v roce 2	1478388
5.	Odpis zařízení za 12 měsíců	890477
<b>Rok 3</b>		
6.	Úhrada 12 splátek v roce 3	1478388
7.	Odpis zařízení za 12 měsíců	890477
<b>Rok 4</b>		
8.	Úhrada 6 splátek v roce 4	739194
9.	Odpis zařízení za 6 měsíců (v příkladu je zahrnuta pouze doba leasingu).	445238

Po skončení leasingu by společnost pokračovala v odpisování zařízení.

Zařízení v pronájmu		Závazky z pronájmu	
1.	3561907	2.	565124
		1.	3561907
		4.	1145198
		6.	1215831
		8.	635754

Peníze (BÚ)		DPH		
PZ	2.	739194	2.	92268
	4.	1478388	4.	184536
	6.	1478388	6.	184536
	8.	739194	8.	92268

Úrok		Oprávký k zařízení v pronájmu	
2.	81802	3.	445238
4.	148654	5.	890477
6.	78021	7.	890477
8.	11172	9.	445238

Odpisy <sup>1)</sup>	
3.	445238
5.	890477
7.	890477
9.	445238

<sup>1)</sup> Předpokládáme drubové členění výsledovky. Pokud bychom převáděli na účelové členění výsledovky (jejíž provozní oblast má 3 hlavní součásti - náklady na prodané zboží, náklady na odbyt a náklady na správu - administrativu), bylo by nutné již v rámci prvotního účetního dokladu určit, zda se v našem příkladu jedná o odpisy, které jsou nákladem období, nebo odpisy, které jsou součástí ocenění výrobku nebo služby. Pokud by odpisy byly součástí ocenění výrobku nebo služby, účtovaly by se na nedokončenou výrobu do aktiv. Vysvětlění důvodu tohoto účtování souvisí s rozdíly mezi drubovou a účelovou výsledovkou.

## Promítnutí situace do výkazů v jednotlivých letech:

Rozvaha 1		Výsledovka 1	
Zařízení v pronájmu	HV 1		
3561907	- 527040		
Oprávký	Závazek	Odpisy	445238
- 445238	2996783	Úrok	81802
BÚ - 739194			
DPH 92268			

Rozvaha 2		Výsledovka2	
Zařízení v pronájmu	HV 1		
3561907	- 527040		
Oprávký	HV 2	Odpisy	890477
-1335715	-1039131	Úrok	148654
BÚ - 2217582	Závazek		
DPH 276804	1851585		

Rozvaha 3		Výsledovka 3	
Zařízení v pronájmu	HV 1		
3561907	- 527040		
Oprávký	HV 2	Odpisy	890477
- 2226192	- 1039131	Úrok	78021
BÚ - 3695970	HV 3		
DPH	- 968498		
461340	Závazky		
	635754		

Rozvaha 4		Výsledovka 4	
Zařízení	HV 1		
3561907	- 527040		
Oprávký	HV 2	Odpisy	445238
- 2671430	- 1039131	Úrok	11172
BÚ - 4435164	HV 3		
DPH	- 968498		
553608	HV 4		
	- 456410		

## Shrnutí:

Cílem tohoto příspěvku bylo seznámit čtenáře nejen s požadavky Mezinárodního účetního standardu 17 – Leasingy, nýbrž i s jeho praktickou aplikací. Proto byl jeho součástí příklad na zpracování reálně existující leasingové smlouvy podle požadavků IAS z pozice nájemce. Jak vyplývá z řešení tohoto příkladu, lze opět konstatovat známou pravdu, že řešení leasingu v rámci české účetní legislativy je zřetelně v rozporu s požadavky Mezinárodního účetního standardu 17, a že ani jeden ze dvou způsobů, užívaných v naší praxi, nespĺňuje požadavky IAS 17. První způsob (účtování o jednotlivých splátkách) chápou standardy jako hrubou chybu (typický příklad tzv. mimobilančního financování - off balance sheet financing v rozvaze nájemce). Druhý způsob (zahrnutí součtu splátek do rozvahy nájemce na počátku leasingu) sice připomíná postup Mezinárodních účetních standardů, avšak částky, zachycené v rozvaze nájemce v české praxi obsahují i úrok, který podle IAS do ocenění majetku a dluhu v rozvaze nepatří. Alokace úroku, který je součástí splátek, se podle IAS nikdy neprovádí metodou lineární, nýbrž metodou efektivní úrokové míry, která byla použita i v našem příkladu.

**Ing. Lenka Krupová, Ph.D.**  
Katedra finančního účetnictví  
VŠE





dílu na ovládané osobě, s výjimkou případu, kdy se jedná o jediného společníka ovládané osoby nebo případu, kdy se jedná o společníky či členy ovládané osoby, jedná-li všichni společníci či členové ovládané osoby spolu ve shodě v souladu s ustanovením § 66b ObchZ.

Co se týče výhrady auditora k ovládací zprávě, zde se může jednat o výhrady toho typu, že ovládací zpráva neobsahuje všechny vztahy mezi propojenými osobami, které jsou auditorovi známy, dále pak, že vztahy nejsou mezi propojenými osobami popsány v souladu se skutečností a dokonce auditor může ve své zprávě o auditu konstatovat, že ovládací zpráva nebyla vůbec zpracována, ač podle zákona zpracována být měla.

Právo společníka či člena ovládané osoby ohledně jmenování znalce k přezkoumání ovládací zprávy běží do jednoho roku ode dne, kdy bylo zveřejněno v Obchodním věstníku oznámení o uložení výroční zprávy do sbírky listin, pokud zpracovává ovládaná osoba výroční zprávu podle zákona o účetnictví, nebo ode dne, kdy byla předložena společníkům nebo členům ovládané osoby ke schválení účetní závěrka za období, za něž byla ovládací zpráva vyhotovena, nezpracovává-li

ovládaná osoba výroční zprávu. Znalcem se rozumí soudní znalec podle zák. č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, přičemž znalec musí být jmenován krajským soudem a místní příslušnost soudu se řídí podle sídla ovládané osoby.

Pokud dle ustanovení § 66a odst. 15 ObchZ ovládací zpráva neobsahuje všechny smlouvy nebo opatření, z nichž vznikla ovládané osobě újma, nebyla-li vzniklá újma uhrazena či nebyla-li uzavřena smlouva o úhradě této újmy, vzniká zde solidární ručení statutárního orgánu ovládané osoby nebo jeho členů za splnění závazku k náhradě škody spolu s osobami, které jsou statutárním orgánem ovládající osoby nebo jeho členem v důsledku porušení ustanovení § 66a odst. 14 ObchZ. Z uvedeného ustanovení odst. 15 § 66a ObchZ je zřejmé, že zákonné ručení statutárního orgánu ovládané osoby nebo jeho člena je dáno pouze v případě uvedeném výše v tomto odstavci. Navíc toto zákonné ručení neplatí, pokud tyto osoby jednaly na základě řádného usnesení valné hromady nebo schůze členů ovládané osoby.

*Ovládací zpráva se zakládá do sbírky listin u těch ovládaných osob, které se zapisují do obchodního rejstříku. U těchto ovládaných osob*

se pak ukládá ovládací zpráva do sbírky listin bez ohledu na to, zda do sbírky listin zpracovávají a ukládají tyto ovládané osoby též výroční zprávu. Pokud ovládaná osoba zpracovává výroční zprávu, v souladu s ustanovením § 66a odst. 9 ObchZ musí být tato ovládací zpráva připojena k výroční zprávě. Pokud ovládaná osoba výroční zprávu nezpracovává, ukládá se ovládací zpráva do sbírky listin samostatně. V těch případech, kdy je ovládací zpráva připojena k výroční zprávě, je třeba ovládací zprávu uložit do sbírky listin ve lhůtě stanovené pro uložení výroční zprávy. V případě zpracování ovládací zprávy u těch ovládaných osob, které nezpracovávají výroční zprávu, měla by být ovládací zpráva uložena do sbírky listin bez zbytečného odkladu po jejím vyhotovení. V případě, že není ovládací zpráva uložena do sbírky listin, ač je k tomu ovládací osoba povinna, může tato skutečnost založit skutkovou podstatu trestného činu podle § 125 odst. 2 trestního zákona, tedy trestného činu zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění, který je však trestným činem úmyslným.

**JUDr. Radim Kríž**  
advokát

## inzerce

Ing. Jan Rambousek

### Nový zákon o DPH platný od vstupu ČR do EU

Návod, jak správně postupovat podle nového zákona o DPH. Publikace vychází téměř současně se Sbírkou zákonů, ve které byl nový zákon o DPH vyhlášen.

Zákon o DPH vychází z práva EU a je proto úplně odlišný oproti zákonu předešlému. Podle filosofie zákona se zákon o DPH nyní týká všech, kteří provádějí ekonomickou činnost, tedy například majitelů nemovitostí, nebo dokonce i soukromých osob, které si koupí nový automobil v zahraničí.

Z těchto důvodů je kniha určena nejenom podnikatelům, účetním, auditorům, daňovým poradcům, advokátům, ale i majitelům nemovitostí, jejichž činnost je sice od daně osvobozena, ale přijetím služby z jiného členského státu se plátcem daně mohou stát.

Kniha obsahuje detailní komentář doplněný o příklady a vysvětlující obrázky. Součástí komentáře je příklad na vyplnění daňového přiznání a souhrnného hlášení.

V publikaci najdete také Šestou směrnici ES, a to v přehledné tabulce, ze které je lze okamžitě zjistit, který příslušný článek této směrnice, a to jak v českém, tak v anglickém jazyce, odpovídá českému ustanovení zákona.

Ing. Jan Rambousek se jako vedoucí sekce DPH při Komoře daňových poradců zúčastnil přípravy nového zákona o DPH.

Cena 395 Kč, 552 stran, brož., vydalo nakladatelství ASPI Publishing s.r.o., U Nákladového nádraží 6, Praha 3, tel.: 222 863 400, fax: 222 863 401, email: obchod@aspi.cz, <http://www.aspi.cz>

Publikaci můžete objednat poštou, faxem, emailem nebo na internetových stránkách <http://www.aspi.cz>

Upozorňujeme na zajímavý příspěvek „Chyby v účetní závěrce 2003 z pohledu auditora“, který vyšel v časopise Účetnictví v praxi 12. 4. 2004.

# Zvýšení základního kapitálu ve společnosti s ručením omezeným

Základní kapitál obchodní společnosti je peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do základního kapitálu společnosti (srov. § 58 obchodního zákoníku). Musí být vyjádřen v jednotkách české měny (to ale neznamená, že by vklad nemohl být splacen v cizí měně, ve společenské smlouvě či zakladatelské listině však musí být vyjádřen v české měně). Ve společnosti s ručením omezeným se základní kapitál vytváří povinně, jeho minimální výše je stanovena obchodním zákoníkem a činí 200 000 Kč, maximální výše dána není. Určení výše kapitálu je jednou z podstatných náležitostí společenské smlouvy (srov. § 110 odst. 1 písm. d) obchodního zákoníku). Minimální výši musí společnost splňovat nejen při svém založení, ale i v průběhu svého trvání (srov. § 108 odst. 1 obchodního zákoníku). Hodnoty tvořené vklady společníků do základního kapitálu, může společnost využívat ke své činnosti; společnost tedy může například zcizovat věci získané jako nepeněžitý vklad, stejně tak může disponovat i peněžními vklady a nemusí je mít trvale uložené na svém účtu.

## Zvýšení základního kapitálu

V průběhu existence obchodní společnosti může dojít ke zvýšení či snížení (nikoliv však pod minimální zákonnou výši) základního kapitálu. O zvýšení základního kapitálu rozhoduje valná hromada společnosti s ručením omezeným. K přijetí rozhodnutí je třeba kvalifikované dvoutřetinové většiny všech společníků a o rozhodnutí musí být pořízen notářský zápis (srov. § 125 odst. 1 písm. e) a § 127 odst. 4 obchodního zákoníku). Pokud dochází ke zvyšování základního kapitálu peněžitými vklady, musí být předtím

zcela splaceny všechny dosavadní vklady (peněžité i nepeněžité - srov. § 142 a § 59 odst. 2 obchodního zákoníku). Zvýšení nepeněžitými vklady je možné i před tímto splacením. U společnosti s ručením omezeným, které vznikly před datem účinnosti novely obchodního zákoníku č. 370/2000 Sb. (tj. před datem 1. 1. 2001) byl minimální základní kapitál stanoven částkou 100 000 Kč. Tyto společnosti po vstupu uvedené novely v účinnost nejsou povinny zvýšit základní kapitál do nové výše (tj. do 200 000 Kč). Budou-li však tyto společnosti zvyšovat základní kapitál, musí jej zvýšit alespoň tak, aby dosáhly nově požadované minimální výše základního kapitálu. Pokud tedy společnost Last Food, s. r. o. vznikla dne 1. 8. 1998 se základním kapitálem 100 000 Kč, nemusela po 1. 1. 2004 zvyšovat svůj základní kapitál. Rozhodne-li se však jej nyní zvýšit, musí po tomto zvýšení dosahovat základní kapitál minimální výše 200 000 Kč. Zvýšení je možné provést dvojím způsobem, a to zvýšením základního kapitálu novými vklady (srov. § 143 obchodního zákoníku) a zvýšením základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti (srov. § 144 obchodního zákoníku).

## Zvýšení základního kapitálu novými vklady

Na začátku procesu zvyšování základního kapitálu je rozhodnutí valné hromady. Usnesení valné hromady musí určit částku, o kterou se zvyšuje základní kapitál a lhůtu, do níž musí být závazky ke zvýšení vkladu nebo k převzetí nového vkladu převzaty. V případě nepeněžitého vkladu musí být určen předmět nepeněžitého vkladu a částka, kterou se započítává na vklad společníka na základě znaleckého posudku. Návrh těchto údajů musí ob-

sahovat již pozvánka na valnou hromadu, která má o zvýšení rozhodnout. Společníci mají přednostní právo k účasti na zvýšení základního kapitálu, zvyšuje-li se peněžitými vklady, a to převzetím závazku ke zvýšení vkladu. Závazek ke zvýšení vkladu jsou oprávnění převzít společníci v poměru podle výše jejich obchodních podílů, pokud neurčuje společenská smlouva jinak. Společenská smlouva může také toto přednostní právo společníků k účasti na zvýšení základního kapitálu úplně vyloučit. V případě, že společenská smlouva předností právo společníků nevylučuje, nabídne se převzetí nových vkladů dosavadním společníkům, a to, jak bylo uvedeno, v poměru podle velikosti jejich obchodních podílů (není-li ve společenské smlouvě určeno jinak). Ve druhém pořadí se nabídne převzetí nových vkladů komukoliv. Podmínkou této nabídky je skutečnost, že společníci nevyužili svého přednostního práva ve lhůtě stanovené společenskou smlouvou nebo stanovami, jinak do jednoho měsíce ode dne, kdy se dověděli o usnesení valné hromady o zvýšení základního kapitálu, nebo jestliže se přednostního práva vzdali (vzdání se přednostního práva musí mít písemnou formu s úředně ověřeným podpisem nebo musí být učiněno na valné hromadě). Zákonná lhůta jednoho měsíce pro využití přednostního práva je subjektivní, tedy začíná běžet až okamžikem, kdy se společník o usnesení skutečně dověděl. To může v praxi způsobit potíže a značné protahování procesu zvyšování kapitálu. Proto je žádoucí ve společenské smlouvě lhůtu pro využití přednostního práva upravit odchylem od zákona, nejlépe jako lhůtu objektivní, tedy počínající běžet od okamžiku rozhodnutí valné hromady (či alespoň od

okamžiku, kdy se společník o zvýšení mohl dovědět). Nemají-li společníci dle společenské smlouvy přednostní právo nebo jej nevyužijí (či se ho vzdají), může se souhlasem valné hromady převzít závazek k novému vkladu kdokoliv. Se souhlasem valné hromady může převzít závazek ke zvýšení vkladu až do výše navrženého zvýšení základního kapitálu též kterýkoliv společník. Zákon neřeší, zda může valná hromada dát souhlas předem (tedy zda tento souhlas může vyslovit tatáž valná hromada, která rozhodla o zvýšení základního kapitálu). Pokud tuto možnost připustíme, lze doporučit, aby v rozhodnutí byly výslovně označeny osoby, které mohou vklad převzít. Pro úplnost připomínám, že není možné převzetí vkladu jinou osobou než společníkem, pokud by tím počet společníků přesáhl zákonnou maximální hranici počtu společníků ve společnosti s ručením omezeným, tedy počet 50 společníků. Závazek ke zvýšení vkladu nebo k novému vkladu se přebírá písemným prohlášením, které musí obsahovat částku, o kterou se zvyšuje základní kapitál, v případě nepeněžitého vkladu předmět nepeněžitého vkladu a částku, kterou se započítává na vklad společníka a lhůtu pro splacení vkladu. Zájemce, který není společníkem, musí navíc prohlásit, že přistupuje ke společenské smlouvě. Dále je z požadavku na určitost právního úkonu zřejmé, že prohlášení musí obsahovat i identifikaci obchodní společnosti i zájemce, výši přebíraného vkladu a samozřejmě také výslovné prohlášení o převzetí vkladu a závazek vklad splatit. Podpis zájemce na tomto prohlášení musí být úředně ověřen. Prohlášení nabývá účinnosti doručením společnosti. Pokud závazky ke zvýšení vkladu nebo k novému vkladu nebyly převzaty ve lhůtě určené rozhodnutím valné hromady nebo pokud rejstříkový soud návrh na zápis zamítne zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku, je zvýšení základního kapitálu neúčinné. Zanikají tedy práva a povinnosti osob, které se k vkladům zavázaly a společnost je jim povinna vrátit bez zbytečného odkladu částku již splacenou spolu s úrokem ve výši úroku obvykle poskytovaném bankami podle smlouvy o běžném účtu

ke dni, kdy vznikla povinnost vrátit zaplacenou částku, v místě, v němž má společnost sídlo.

### Nepeněžitý vklad

Převzít závazek na zvýšení základního kapitálu nepeněžitými vklady je možné, jen je-li to v důležitém zájmu společnosti. Zvyšuje-li se základní kapitál nepeněžitými vklady, musí statutární orgán (tedy jeden nebo více jednatelů) předložit valné hromadě písemnou zprávu, ve které uvede důvody zvyšování základního kapitálu a částku, kterou se tyto vklady na zvýšení započtou. Zvýšit základní kapitál lze pouze těmi nepeněžitými vklady, které schválila

společnosti písemné prohlášení s úředně ověřeným podpisem, na základě něhož společnost nabude vlastnické právo k této nemovitosti vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí (srov. § 60 odst. 1 obchodního zákoníku).

### Kapitalizace pohledávky

Nepeněžitým vkladem nemůže být pohledávka vůči společnosti. Tato pohledávka však může být při zvyšování základního kapitálu započtena proti pohledávce společnosti na splacení vkladu, pokud s tím vysloví souhlas valná hromada. Souhlas valné hromady je součástí rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu. Z to-



valná hromada. Nepeněžitý vklad musí být splacen před podáním návrhu na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku (viz níže). Nepeněžitým vkladem může být jen majetek, jehož hospodářská hodnota je zjistitelná a který může společnost hospodářsky využít ve vztahu k předmětu svého podnikání. Vklady spočívající v závazcích týkajících se provedení prací nebo v poskytnutí služeb jsou zakázány. Hodnota nepeněžitého vkladu se stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem. Příslušným soudem v prvním stupni je krajský soud, v jehož obvodu má navrhovatel sídlo. Návrh na jmenování znalce podává společnost. Účastníky řízení jsou navrhovatel a znalec. Soud není vázán návrhem osoby znalce. Je-li nepeněžitým vkladem nemovitost, musí vkladatel předat

hoto rozhodnutí však neplyne povinnost společníka pohledávky započítat, může vklad splatit v penězích.

### PŘÍKLAD

Obchodní společnost Perfidia, s. r. o. dluží jednomu ze svých společníků Janu Pískovi částku ve výši 80 000 Kč (např. z toho důvodu, že na základě kupní smlouvy uzavřené mezi Janem Pískem a Perfidíí, s. r. o. došlo ze strany společníka k dodání zboží, ale společnost ještě nesplatila kupní cenu). Valná hromada rozhodne o zvýšení základního kapitálu o částku ve výši 200 000 Kč novými vklady, Jan Písek převezme vklad ve výši 100 000 Kč. Se souhlasem valné hromady v rozhodnutí o zvýšení kapitálu může dojít k vzájemnému započtení pohledávek (tedy pohledávky společníka vůči společnosti z kupní smlouvy ve výši 80 000 Kč a pohledávky společnosti vůči spo-

lečníkovi ze závazku k vkladu ve výši 100 000 Kč). Jan Písek bude Perfidií, s. r. o. dlužit po započtení částku ve výši 20 000 Kč.

### **Zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti**

Valná hromada může rozhodnout o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů. Na rozdíl od předchozího případu, kdy jde o tzv. efektivní zvýšení základního kapitálu, jde v tomto případě o tzv. deklaratorní či nominální zvýšení. Spočívá v tom, že v bilanci společnosti bude určitá položka vlastních pasiv převedena do položky základní kapitál. Jde tak pouze o účetní operaci. Lze převést část rezervního fondu, je-li vytvořen ve větším rozsahu než předepisuje zákon či společenská smlouva, či lze převést část zisku. Usnesení valné hromady o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti musí obsahovat, kromě nové výše vkladu každého společníka, částku, o níž se základní kapitál zvyšuje, a dále označení vlastního zdroje nebo zdrojů společnosti, z nichž se základní kapitál zvyšuje. Pozvánka na valnou hromadu, která má o zvýšení základního kapitálu rozhodovat, musí obsahovat návrh usnesení o zvýšení základního kapitálu. Při zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů se zvýší výše vkladu každého společníka v poměru jejich dosavadních vkladů. Po schválení řádné, mimořádné nebo mezitímní účetní závěrky může valná hromada rozhodnout, že použije čistého zisku po provedení přídělu do rezervního fondu (čistého zisku nelze použít při zvyšování základního kapitálu na základě mezitímní účetní závěrky) anebo jiného vlastního zdroje vykázaného v účetní závěrce ve vlastním kapitálu ke zvýšení základního kapitálu. Účetní závěrka musí být ověřena auditorem bez výhrad a musí být sestavena z údajů zjištěných nejpozději ke dni, od něhož v den rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu neuplynulo více než šest měsíců (jestliže však společnost z jakékoliv mezitímní účetní závěrky zjistila snížení vlastních zdrojů, nemůže použít údaje z řádné nebo mimořádné účetní závěrky, ale musí vycházet z této mezitímní účetní závěrky).

Společnost nemůže zvýšit základní kapitál z vlastních zdrojů, jestliže vlastní kapitál zjištěný z řádné nebo mimořádné účetní závěrky je (nebo by v důsledku rozdělení zisku byl) nižší než základní kapitál společnosti zvýšený o (I.) převzaté vklady, pokud byly převzaty vklady na zvýšení základního kapitálu a zvýšený základní kapitál nebyl ke dni sestavení řádné nebo mimořádné účetní závěrky zapsán v obchodním rejstříku, a o (II.) tu část rezervního fondu nebo ty rezervní fondy, které podle zákona a společenské smlouvy nesmí společnost použít k plnění společníkům. Ke zvýšení základního kapitálu nelze použít rezervních fondů, které jsou vytvořeny k jiným účelům, ani vlastních zdrojů, jež jsou účelově vázány a jejichž účel není společnost oprávněna měnit.

### **Zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku**

Společnost prostřednictvím svých statutárních orgánů je povinna podat návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Návrh nemusí (na rozdíl od návrhu na zápis společnosti) podepisovat všichni jednatele, postačí návrh podat způsobem, jakým jednatele dle společenské smlouvy jednají jménem společnosti (je-li ve smlouvě uvedeno, že každý jednatel jedná samostatně, postačí jeden podpis). Podpisy musí být úředně ověřeny a návrh podán bez zbytečného odkladu po převzetí vkladů nebo po usnesení valné hromady o zvýšení (zvyšuje-li se kapitál z vlastních zdrojů). Před podáním návrhu musí být na každý peněžitý vklad splaceno nejméně 30% (nebo uzavřena dohoda o započtení), nepeněžitě vklady musí být splaceny zcela. Má-li společnost jediného společníka, musí být i peněžitě vklady splaceny zcela. Zvýšení základního kapitálu je účinné ke dni zápisu jeho nové výše do obchodního rejstříku; zápis efektivního i deklaratorního zvýšení má tedy tzv. konstitutivní povahu.

### **PŘÍKLAD**

Obchodní společnost MagicNite, s. r. o. má dva společníky Jana Franse a Marcelu Kujalovou. Každý z nich má obchodní podíl ve výši 50%, vklad každého z nich do základního kapitálu společnosti ve výši

200 000 Kč činí 100 000 Kč a je zcela splacen. Společenská smlouva neobsahuje (jak je v praxi běžné u většiny společností s ručením omezeným) žádná zvláštní ustanovení o zvyšování základního kapitálu, která by vylučovala či měnila zákonnou úpravu. Jednateli jsou oba společníci, každý jedná jménem společnosti samostatně. Společnost chce zvýšit svůj základní kapitál na dvojnásobek, tedy na částku 400 000 Kč, a to novými vklady společníků. Valná hromada 100% hlasů všech společníků rozhodne o zvýšení kapitálu o částku 200 000 Kč peněžitým vkladem a určí dvouměsíční lhůtu, do níž musí být závazky ke zvýšení vkladu převzaty. O rozhodnutí je pořízen notářský zápis. Společníci mají přednostní právo k účasti na zvýšení základního kapitálu. Závazek ke zvýšení vkladu jsou oprávněni převzít společníci v poměru 1 : 1. Společník Jan Frans, po 7 dnech od valné hromady rozhodující o zvýšení základního kapitálu, závazek ke zvýšení vkladu převzal písemným prohlášením obsahujícím nutně náležitosti a prohlášení podepsal, podpis byl úředně ověřen. Společnice Marcela Kujalová se na valné hromadě vzdala práva k účasti na zvýšení kapitálu. O závazek k novému vkladu projevila zájem třetí osoba, bratr společnice, Jan Kujal. Valná hromada, konaná 14 dní po valné hromadě rozhodující o zvýšení základního kapitálu, souhlasila s tím, aby Jan Kujal převzal závazek k novému vkladu. Jan Kujal po 2 dnech od konání valné hromady, která udělila souhlas s převzetím, závazek k novému vkladu převzal písemným prohlášením obsahujícím nutně náležitosti. Dále v prohlášení přistoupil ke společenské smlouvě společnosti MagicNite, s. r. o. a prohlášení podepsal, podpis byl úředně ověřen. Do 20 dnů od valné hromady rozhodující o zvýšení základního kapitálu Jan Frans i Jan Kujal své závazky splatili. Následujícího dne podala společnost návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku s tím, že návrh podepsal Jan Kujal. Po zápisu zvýšení se toto stalo účinné.

**Mgr. Petr Kočí**  
advokátní kancelář  
Mgr. Daniela Maška  
(Přetištěno z časopisu

*Daně a právo v praxi*, 12. 4. 2004)

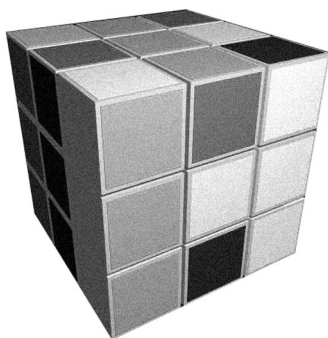
# Může být prohlášení konkursu trestným činem?

Orgány činné v trestním řízení se ve své praxi setkávají především s opačnými případy, v nichž je trestný čin spatřován právě v tom, že návrh na prohlášení konkursu nebyl podán, ačkoli pachatel měl zákonnou povinnost takový návrh učinit (§ 3 odst. 1, 2 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, dále ve zkratce „ZKV“). Zde by mohlo jít o trestný čin porušení povinnosti v řízení o konkursu podle § 126 odst. 2 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále ve zkratce „TZ“). Vyskytují se rovněž situace, kdy dlužník (úpadce) nebo jiné osoby již po prohlášení konkursu různým způsobem maří nebo hrubě ztěžují výkon správce konkursní podstaty, a tím ohrožují úplné a správné zjištění majetku patřícího do konkursní podstaty nebo zpeněžení tohoto majetku. V takových případech jde o první alternativu trestného činu porušení povinnosti v řízení o konkursu podle § 126 odst. 1 TZ. Trestní zákon též umožňuje sankcionovat jako pletichy při řízení konkursním a vyrovnacím podle § 256b TZ některé případy aktivního nebo pasivního úplatkářství v souvislosti s hlasováním na schůzi věřitelů, s hlasováním o nuceném vyrovnání nebo s hlasováním při vyrovnacím jednání anebo v souvislosti s jinou činností člena věřitelského výboru nebo s činností správce konkursní podstaty či vyrovnacího správce.

Na rozdíl od uvedených případů ovšem trestní zákon nezná žádnou zvláštní skutkovou podstatu, která by snad byla speciálně namířena k postihu neoprávněně (nezákonně) prohlášeného konkursu nebo činnosti k tomu směřující. Aniž bych se tímto chtěl vyjadřovat k některým mediálně známým případům, o kterých nemám žádné bližší informace, obecně mohu konstatovat, že trestný čin lze za určitých okolností spatřovat i v tom, pokud někdo dosáhne prohlášení konkursu bez splnění zákonných podmínek stanove-

ných zejména zákonem o konkursu a vyrovnání. Odpověď na otázku, o jaký trestný čin by pak mohlo jít, však záleží na tom, která osoba se o nezákonné prohlášení konkursu přičinila a jakým jednáním toho dosáhla.

Zřejmě nejjednodušší je posouzení situace, jestliže konkurs prohlásí soudce konkursního soudu úmyslně v rozporu se zákonem. Soudce zde má postavení veřejného činitele



(§ 89 odst. 9 TZ) a pokud by byl veden úmyslem způsobit jinému škodu (např. dlužníkovi, některým věřitelům) anebo opatřit sobě nebo jinému (např. určitému věřiteli) neoprávněný prospěch a vykonával pravomoc způsobem odporujícím zákonu nebo překročil svou pravomoc (např. bez dostatečného osvědčení úpadku prohlásil na majetek dlužníka konkurs v rozporu s ustanovením § 12a ZKV), spáchal by trestný čin zneužívání pravomoci veřejného činitele podle § 158 TZ. Jiné osoby, např. některý z věřitelů či osoby s ním spřízněné, by pak v takovém případě mohly jednat jako návodci nebo pomocníci (§ 10 odst. 1 písm. b), c) TZ), jestliže v soudci vzbudily rozhodnutí spáchat uvedený trestný čin nebo mu k tomu poskytly pomoc, zejména opatřením různých padělaných listin (obchodních smluv, faktur, výpisů z účtu apod.), znaleckých posudků či jiných podkladů sloužících k nezákonnému prohlášení

konkursu. Přitom návodce a pomocník je stejně trestně postižitelný jako samotný pachatel trestného činu (§ 10 odst. 2 TZ). Pokud by jiná osoba chtěla přimět konkursního soudce k nezákonnému prohlášení konkursu tím, že by mu poskytla, nabídla nebo slíbila úplatek, mohla by se dopustit trestného činu podplácení podle § 161 TZ. Jestliže by soudce takový úplatek přijal nebo si dal slíbit, spáchal by trestný čin přijímání úplatku podle § 160 TZ, a to případně i v souběhu s již zmíněným trestným činem porušování pravomoci veřejného činitele podle § 158 TZ. Jiná osoba (např. budoucí správce konkursní podstaty), která by žádala nebo přijala úplatek za to, že bude svým vlivem působit na soudce, aby nezákonně prohlásil konkurs, naplnila by znaky skutkové podstaty nepřímého úplatkářství podle § 162 TZ. Kdyby se ovšem určité osoby snažily dosáhnout nezákonného prohlášení konkursu bez součinnosti s konkursním soudcem a aniž by ten o nezákonnosti tohoto postupu věděl, je třeba uvažovat o jiných trestných činech.

Samotné padělání nebo pozměňování různých písemností, které mají sloužit jako podklad k nezákonnému prohlášení konkursu, ale nemají povahu veřejné listiny, např. obchodních smluv, faktur, výpisů z bankovních účtů, dlužních úpisů, znaleckých posudků, udělených plných mocí atd. (a to ani tehdy, jsou-li podpisy na nich ověřené), nemůže být trestným činem padělání a pozměňování veřejné listiny podle § 176 TZ (ke znaleckému posudku viz níže). Tímto trestným činem by naopak mohlo být padělání a pozměňování jen některých dokumentů, zejména živnostenských listin a koncesních listin, výpisů z obchodního rejstříku, notářských zápisů, výpisů, opisů a kopií z katastrálního operátu nebo identifikace parcel vyhotovené katastrálním úřadem, výpisů a opisů z evidence Rejstříku trestů, technických průkazů motorových vozidel a osvědčení o těchto průkazech apod. Podstatu

účelového nebo až šikanózního návrhu na nezákonné prohlášení konkursu pak mohou postihovat ustanovení trestního zákona o jiných trestných činech. V úvahu přichází především trestný čin nekalé soutěže podle § 149 TZ s odkazem na generální klauzuli nekalé soutěže podle § 44 odst. 1 obchodního zákoníku, jestliže cílem účelově podaného návrhu na konkurs a nezákonné prohlášení konkursu (např. v rozporu s ustanovením § 12a odst. 1 až 4 ZKV) je snaha některého soutěžitele, aby tímto způsobem vyřadil jiného soutěžitele a svého konkurenta z možnosti ucházet se o veřejnou zakázku podle zákona č. 199/1994 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů. Kvalifikační předpoklady pro plnění veřejné zakázky totiž podle § 2b odst. 1 písm. b) cit. zákona splňuje mimo jiné jen ten uchazeč, na jehož majetek nebyl prohlášen konkurs nebo proti kterému nebylo zahájeno konkursní nebo vyrovnací řízení, nebo nebyl návrh na prohlášení konkursu zamítnut pro nedostatek majetku úpadce nebo není v likvidaci. Kdyby takové nekalosoutěžní jednání bylo vedeno úmyslem pachatele opatřit sobě nebo jinému ve značném rozsahu neoprávněné výhody (jednalo by se např. o vyřazení možného uchazeče z velmi rozsáhlé a významné zakázky spojené s možností dosažení značného zisku) a k porušení ustanovení o nekalé soutěži by došlo závažným způsobem (např. za pomoci dokonalých a jen ztěžlivě odhalitelných falzifikátů listin, ve velkém rozsahu, za součinnosti mnoha dalších osob), pak by tím mohl být spáchán trestný čin porušování závazných pravidel hospodářského styku podle § 127 TZ.

Trestné činy podle § 149 TZ a podle § 127 TZ lze výše uvedeným jednáním spáchat i bez souvislosti s veřejnými zakázkami, jestliže pachatel účelově podaným návrhem na konkurs a nezákonným prohlášením konkursu sleduje jen možnost omezení podnikatelské činnosti toho, vůči komu byl takový návrh podán a na jehož majetek byl konkurs prohlášen. Pachatel zde může být veden snahou zneužít např. ustanovení § 4a odst. 1 písm. a) ZKV o povinnosti dlužníka po doručení návrhu na prohlášení konkursu zdržet se jednání směřujícího

ke zmenšení svého majetku s výjimkou běžné obchodní činnosti. Tím může pachatel velmi výrazně omezit podnikatelské aktivity svého konkurenta a způsobit třeba až jeho skutečný úpadek. Ustanovení § 4a odst. 4 ZKV umožňující dosažení náhrady škody tomu nemusí vždy zabránit, zejména když nárok na náhradu škody nebude proti komu uplatnit, nebo když ani náhrada škody už neodvrátí existenční problémy toho, vůči němuž byl nezákonně navržen a popřípadě i prohlášen konkurs.

Důsledkem tohoto účelově podaného a nezákonně prohlášeného konkursu pak může být způsobení škody na majetku toho, kdo se tímto protiprávním způsobem stal „úpadcem“. Možnost vzniku škody vyplývá již z těch omezení podnikání spojených s podáním návrhu na konkurs, jak byla uvedena výše, ale též např. z ustanovení § 14 a § 14a ZKV, která upravují účinky prohlášení konkursu a přechod oprávnění úpadce na správce konkursní podstaty, nehledě již na možnost ushlého zisku způsobeného poškozením dobrého jména takového „úpadce“ a ztrátou důvěry jeho obchodních partnerů. Způsobení škody však samo o sobě není trestným činem. Tím by se mohlo stát uvedené jednání zejména tehdy, jestliže ten, kdo navrhl konkurs, dosáhl jeho nezákonného prohlášení podvodným jednáním (např. předložením fiktivních dokladů o svých pohledávkách vůči poškozenému „dlužníkovi“, o existenci dalších věřitelů a jejich pohledávek), kterým by uvedl v omyl konkursní soud, aby se pachatel ke škodě toho, vůči němuž dosáhl nezákonného prohlášení konkursu, obohatil třeba tím, že by v součinnosti se správcem konkursní podstaty dosáhl snadného rozprodání majetku takového „dlužníka“, a to za cenu neodpovídající hodnotě majetku. V popsaném způsobu obohacení pachatele na úkor majetku domnělého úpadce lze spatřovat trestný čin podvodu podle § 250 TZ. Není však vyloučeno, že ten, kdo navrhne a dosáhne prohlášení konkursu v rozporu se zákonem, je skutečně věřitelem osoby, na jejíž majetek byl takový konkurs prohlášen, ale návrhové sleduje splnění své pohledávky za každou cenu, a to bez ohledu na

neexistující úpadek dlužníka a případně i na úkor ostatních věřitelů, vůči nimž si zajistí přednostní uspokojení své pohledávky např. dodatečně vyhotovenými a padělanými doklady, které mají svědčit o existenci některého zajišťovacího institutu odůvodňujícího postavení pachatele jako odděleného věřitele ve smyslu § 28 ZKV. Za těchto okolností po nezákonném prohlášení konkursu, kterým se „úpadci“ zneemožní rozvoj dalšího podnikání a uspokojování ostatních věřitelů, a pachatel bude neoprávněně uspokojen odděleně ke škodě ostatních věřitelů, je možné uvažovat o trestném činu poškozování věřitele podle § 256 odst. 2 TZ, protože pachatel buď zcizí část majetku dlužníka (písm. a) cit. ustanovení), nebo k majetku dlužníka uplatní neexistující právo nebo pohledávku (písm. b) cit. ustanovení). Není však vyloučeno, aby v této situaci pachatel, který je sice věřitelem, svým účelovým návrhem na nelegální prohlášení konkursu nutil dlužníka k přednostnímu uspokojení pohledávky tohoto věřitele na úkor ostatních věřitelů, tj. ke spáchání trestného činu zvýhodňování věřitele podle § 256a TZ.

Kdyby dlužník podlehl a pod pohrůžkou podání návrhu na konkurs skutečně neoprávněně zvýhodnil věřitele, který takovým návrhem hrozil, spáchal by citovaný trestný čin, přičemž zvýhodněný věřitel by byl trestně odpovědný za návod k tomuto trestnému činu podle § 10 odst. 1 písm. b) TZ a § 256a TZ. Na dalším jednání po účelovém nezákonném prohlášení konkursu se poté může podílet též správce konkursní podstaty, který v součinnosti s návrhovatelem takového konkursu nehospodárně nakládá s majetkem „úpadce“ třeba tím, že ho rozprodává spřízněným osobám a za neodpovídající cenu. V důsledku toho může být správce konkursní podstaty spolupachatelem (§ 9 odst. 2 TZ) nebo pomocníkem (§ 10 odst. 1 písm. c) TZ) na výše uvedeném trestném činu podvodu podle § 250 TZ nebo poškozování věřitele podle § 256 odst. 2 TZ. Subsidiárně pak způsobení škody na spravovaném majetku, který by jinak patřil do konkursní podstaty, může vést k trestní odpovědnosti správce konkursní podstaty za trestný čin porušování povinnosti při správě cizího

majetku, a to jak v případě úmyslného jednání podle § 255 TZ, tak i jednání z vědomé nedbalosti podle § 255a TZ. Vydá-li osoba jednající jménem banky či jiné finanční instituce nebo auditor nepravdivé potvrzení o finanční situaci jiného (tj. toho, kdo má být v rozporu se zákonem postaven do role úpadce) nebo o jeho majetkových poměrech, jde o trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení podle § 129 TZ, jestliže by takové potvrzení mělo např. v rozporu se skutečností svědčit o úpadku určité osoby a o důvodu k prohlášení konkursu, který zde není. Pokud by se na fiktivních či nepravdivých podkladech použitých k účelovému a nezákonnému osvědčení úpadku a prohlášení konkursu podílel znalec (zejména z oboru ekonomiky a účetnictví) např. zpracováním zkráceného znaleckého posudku, mohlo by být jeho jednání posouzeno jako trestný čin křivé výpovědi a nepravdivého znaleckého posudku podle § 175 odst. 1 TZ. Není však vyloučen souběh trestných činů podle § 129 TZ a § 175 odst. 1 TZ v těchto případech s dalšími výše uvedenými trestnými činy (podle § 158 TZ, § 127 TZ, § 149 TZ, § 250 TZ či § 256 TZ), které jsou důsledkem nezákonně prohlášeného konkursu, resp. s účastenstvím (§ 10 TZ) na těchto trestných činech. Došlo-li k prohlášení konkursu účelově

v rozporu se zákonem, může se to negativně týkat i dalších osob, nejen toho, kdo se dostane do pozice úpadce. Tak na podkladě padělacích dokladů o majetku „úpadce“ lze dosáhnout toho, že třetí osoba, která vlastní určitou věc účelově zapsanou do soupisu konkursní podstaty, tuto věc na výzvu správce konkursní podstaty vydá a ten ji zpeněží (§ 18 odst. 4 ZKV). Zde přichází v úvahu především trestný čin podvodu podle § 250 TZ spáchaný ke škodě vlastníka takové věci. S ohledem na účinky prohlášení konkursu podle § 14 odst. 1 ZKV spočívající mimo jiné v přerušení některých řízení o nárocích týkajících se majetku patřícího do konkursní podstaty, včetně řízení exekučního, pak může dojít k poškození věřitelů z takových nároků a k naplnění některé alternativy skutkové podstaty poškozování věřitele podle § 256 TZ. Ke všem uvedeným trestným činům je třeba zdůraznit, že s výjimkou skutkové podstaty podle § 255a TZ se u ostatních vyžaduje úmyslné zavinění ve smyslu § 4 TZ, které musí být v případném trestním řízení pachatelem prokázáno. Zavinění zde nelze nijak presumovat, a to ani s poukazem na určitou specifickou funkci některých osob (např. konkursního soudce, správce konkursní podstaty). Proto k závěru o tom, že byl spáchán trestný čin, o jaký trestný čin

jde a kdo ho spáchal, nestačí samo o sobě zjištění, že konkurs byl v konkrétním případě prohlášen v rozporu se zákonem. Závěrem bych rád upozornil, že účelem tohoto zamyšlení nemohlo být - i s ohledem na jeho omezený rozsah - poskytnutí vyčerpávající informace o všech podmínkách trestní odpovědnosti za různá jednání, k nimž může dojít v souvislosti s prohlášením konkursu. Stejně tak okruh možných pachatelů není uzavřen tím, co bylo výše uvedeno. Otázkou k samostatnému zamyšlení třeba zůstává, zda a jakých trestných činů se může dopustit ten, kdo jako dlužník sám na sebe (resp. na právnickou osobu, za niž jedná) podá návrh na konkurs a dosáhne jeho prohlášení, ačkoli ví, že není v úpadku. Na druhé straně nelze ztráct ze zřetele jen omezenou a subsidiární roli trestního práva v této oblasti, protože čistotu a řádný průběh konkursního řízení, resp. dosažení toho, aby konkurs byl prohlášen jen tam, kde je to v souladu se zákonem, je třeba zajistit především jinými než trestními prostředky, a to počínaje kvalitním úpadkovým zákonem a konče odpovědným chováním všech zúčastněných osob.

**JUDr. František Púry**

předseda senátu Nejvyššího soudu,  
(*Konkursní noviny*, 3. 3. 2004)



# Audit ve finančních institucích a jeho změny po vstupu do EU

Jak vypadá audit po Enronu, Parmalatu a dalších kauzách, jak probíhá přechod na IFRS, co přinese novela zákona o auditorech, etický kodex a mezinárodní standardy auditu a další vývoj regulace auditu ve vazbě na chystané změny směrnic EU, to vše jsou témata, o nichž jsme hovořili s **Petrem Křížem**, partnerem v oddělení auditorských a poradenských služeb pro podnikání PricewaterhouseCoopers a prezidentem Komory auditorů.

## • V čem je vlastně audit finančních institucí specifický?

Základní východiska jsou stejná jako při auditu běžného podniku. Provádí se podle českých auditorských směrnic nebo mezinárodních standardů auditu s výjimkou dvou standardů - jeden hovoří o specifikách auditu komerčních bank a druhý o spolupráci auditora s orgány bankovního dohledu. Na druhou stranu je jasné, že banky jsou jiným druhem podnikání a existují zde jiná rizika než v běžné podnikatelské společnosti. Banky jsou také regulovaným odvětvím, takže jsou vystaveny regulačním rizikům, která v extrémním případě mohou vyústit v odebrání licence. Auditor na to vše musí reagovat. Proto spolupracujeme s Českou národní bankou a s jejím bankovním dohledem, zejména v oblasti normotvorné. ČNB má naopak právo veta při jmenování auditora banky. To znamená, že bankovní dozor monitoruje činnost auditorských společností a kvalitu auditu.

## • Jaká je tato spolupráce?

Myslím, že na velice slušné úrovni. Mínulý měsíc jsem se sešel s bankovní radou a hovořili jsme neformálně o vývoji v oblasti bankovníctví. Probíhá dialog ve prospěch věci. Vrátil bych se však ještě k odlišnosti auditu bank. Finanční rizika (měnová, úroková) jsou skutečně i pro au-

ditora hlavním rizikem. V poslední době k tomu přibývá otázka operačních rizik, jež s těmi finančními často souvisí. Mohou to být neoprávněné výběry, bankovní loupeže, ale i některé problémy s dealerskými operacemi bank. Tam už jde o významné částky. Na tuto problematiku se musí auditor zaměřit a především musí mít specializované zaměstnance, kteří těmto rizikům rozumí a jsou schopni porovnat stav existující se stavem žádoucím, umí posoudit, zda jsou náročné finanční deriváty dobře zaúčtovány a oceněny. To vše jsou věci, s nimiž se auditor v běžných obchodních společnostech setkává výjimečně.

## • Když hovoříte o rizicích - jak se z vašeho pohledu auditora banky chystají na nová regulatorní pravidla Basel II?

Basel II je pro české banky velikou výzvou. Všechny banky se již chystají, ale zejména ty, které se chtějí dostat do vyšších kategorií kapitálové přiměřenosti, jsou většinou pozadu. Komora auditorů spolupracuje na společném projektu s Českou bankovní asociací a ČNB, který je zaměřen na aplikaci Basel II do českého prostředí. V poslední době se zapojila i Komise pro cenné papíry, neboť Basel II se pravděpodobně dotkne i nebankovních obchodníků s cennými papíry v EU. Banky se věnují této problematice zatím spíše v malých interních týmech. Zdá se, že mají ještě dva roky čas, ale já si tím nejsem tak jistý. Banky, které zvolí standardizovaný přístup, čas určitě mají. Ovšem od bank, které chtějí jít do interního měření rizik, Basel II vyžaduje dvouleté časové řady v okamžiku aplikace. A to ještě jako výjimka ze standardizovaného pětiletého období. To znamená, že systémy by měly být na přelomu let 2004 a 2005 odladěny, aby byly schopné po dva roky data skutečně produkovat. Zde podle mého míně-

ní časové harmonogramy nevychází. Zajímavou otázkou je také propojení Basel II s novými mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), protože ve většině oblastí tyto dva velké projekty směřují stejným směrem. Na druhou stranu - zejména při měření ztrát z úvěrových portfolií - se tyto dva systémy liší. Východiska jsou stejná, ale metody měření jsou odlišné.

## • Co všechno IFRS přinesou bankám?

Základním přínosem je změna filozofie. Přinesou na jednu stranu vyšší nároky na účetní profesi, na druhou stranu bude práce pro ně určitě zajímavější. Mezinárodní standardy jsou postaveny na určitých zásadách a při účetním zpracování je třeba hledat nástroje, které zabezpečí dodržení těchto zásad a zároveň jsou věrným zobrazením reality. V mnoha případech bude hlavní účetní stát před rozhodnutím, zda při určitém produktu vzniká aktivum nebo ne a podobně. V ČR se již v oblasti bank a finančních institucí povedlo udělat řadu kroků, které posunuly současné české účetnictví k novému modelu. Proto pro české banky nebude implementace IFRS znamenat takový posun jako třeba pro banky francouzské. IFRS platí povinně v celé Evropě pro emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů od 1. 1. 2005 - tedy pro účetní období začínající po tomto datu.

## • Jaký vliv měly v poslední době kauzy jako Enron či Parmalat na auditorskou profesi obecně?

Byla otřesena důvěra veřejnosti nejen v auditorské firmy, ale v celý systém fungování obchodních společností. Nebyl to pouze problém auditorských společností. Dobrý auditor si musí již před zahájením auditu položit otázku, kde jsou největší rizika. Nemůže předvídat, kde problémy nastanou, ale může identifi-



kovat rizikové oblasti a na ně se musí při auditu zaměřit. Ironií osudu je fakt, že například oblast hotovosti a likvidních prostředků byla vždy považována za jednu z nejméně náchylných k rizikům a nakonec se například v kauze Parmalatu ukázalo, že to byla právě ta riziková oblast. Co však vidět není, jsou případy, kdy auditor zasáhne úspěšně a firma nakonec oznámí, že v příslušném období dosáhla ztráty, zdůvodní to a tím to z hlediska publicity končí. Zásahy, kdy auditor vysvětlí managementu, že původně zvolený postup nevede k věrnému zobrazení a je nutné jej změnit - ty vidět nejsou. Zavedením mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve velkých firmách by mohl

regulačních mechanismů profesí, jež se na tom podílely. Nyní došlo ke sjednocení názoru, že vzhled veřejnosti do této oblasti je třeba otevřít. Je to jeden z nástrojů, který by měl důvěru veřejnosti vrátit na původní úroveň, nebo ji ještě posílit. Obdobný vývoj nás čeká v Evropě - a tady se dostávám k osmé směrnici, která se věnuje statutárnímu auditu. Dojde zřejmě k rámcovému vymezení orgánu veřejného dohledu nad auditorskou profesí, který by měl monitorovat oblast zajišťování kvality auditu i tvorbu standardů. Měl by mít zároveň v ruce nějaký sankční mechanismus, aby závěry byly skutečně dotaženy do hmatatelné podoby. Návrh směrnice předpokládá přechod na mezinárodní standar-

Kodex je přímou aplikací etického kodexu Mezinárodní federace účetních. To, co nás nyní čeká, je praktická aplikace v jednotlivých auditorských firmách. Původní kodex byl relativně jednoduchý a řadu věcí neřešil. Ten současný má mnohonásobně větší rozsah doplněný ještě přílohami, které řeší praktické konkrétní otázky. Znamená to růst nároků na auditory, ale je to určitě krok správným směrem. Například vymezuje určité neauditorské služby, které auditor poskytovat nemůže. Zákon o auditorech v ČR zakazoval auditorům vést účetnictví, které by potom po sobě auditovali. Nově se zakazuje provádět oceňování, které jakkoli vstupuje do účetnictví auditovaného subjektu. Zakazuje auditorům nahrazovat funkce vnitřního auditu v dané firmě, neboť se tak vlastně z dvojité obranné linie stává linie jednoduchá. Je tam také požadavek rotace osoby, která za audit odpovídá - především u společností veřejně obchodovaných - nejpozději po sedmi letech. Myslím, že dojde ke zkrácení toho intervalu na pět let, zejména v návaznosti na novelu 8. směrnice, která dále umožňuje zavést místo rotace odpovědné osoby rotaci auditorské firmy. Pokud by však toto období bylo příliš krátké, povede to ke snížení kvality auditů, protože je ověřeno, že riziko špatného výroku auditora je na začátku vyšší - a zároveň bylo zjištěno, že v posledním roce, kdy auditor již ví, že bude nahrazen, také určitým způsobem kvalita klesá. Vznikají rovněž zvýšené náklady - jak u nového auditora, tak u auditované firmy. Jsem přesvědčen, že model obměny klíčových auditorů umožní na nižších úrovních udržet znalosti postupů a přitom zabráni, aby vzniklo příliš úzké osobní spojení mezi řídicími pracovníky auditovaného subjektu a auditory. Nejde totiž o firmy, je to vždy o lidech. I studie uskutečněné v USA po účetních skandálech ukazují, že tyto úvahy jsou správné - a nejde o studie, které by financovaly nebo prováděly auditorské společnosti. Paradoxem je, že jediná země v Evropské unii, která v současné době aplikuje rotaci auditorských firem, je právě Itálie.



nastat určitý posun, neboť účetní bude muset analyzovat ekonomické děje, kvantifikovat rizika, hledat určitou variantu z několika možných. Není to však samospásný lék, protože když někdo bude chtít předpis porušit, tak je jedno, jestli porušuje české předpisy nebo mezinárodní.

#### • Změnily se tím pádem i standardy auditu?

Minulý rok byl učiněn na valné hromadě mezinárodních účetních v Singapuru po dohodě s jinými mezinárodními organizacemi - určitý krok, který směřuje k tomu, že mezinárodní standardy auditu budou na vrcholové úrovni podřízeny spojenému monitoringu, který nebude už vykonávat jenom účetní profese, ale budou se na ní podílet i zástupci regulátorů, Světové banky, Evropské komise a dalších. To je asi obecný trend po zmíněných skandálech - do procesu vykazování výsledků a jeho ověřování vstupuje daleko více veřejný zájem. Mnoho těchto prvků bylo zahaleno do sebe-

dy auditu ISA v rámci EU. Unie již dnes přechází na IFRS a toto by měl být další krok k harmonizaci předpisů mezi jednotlivými členskými státy.

#### • Jak vypadá situace v ČR?

V této oblasti nijak nezaostáváme. Většina českých auditorských směrnic vychází z příslušných mezinárodních standardů auditu a již loni v květnu jsme na radě Komory auditorů rozhodli, že postupně přejdeme na mezinárodní standardy. Nyní se dokončují překlady a jakmile bude připravena kompletní sada mezinárodních standardů auditu, budeme mít vlastně oproti návrhu směrnice EU ke statutárnímu auditu trochu náskok. Mohly by být plně aplikovatelné již na účetní závěrky za rok 2004, ale realističtější varianta je rok 2005, kdy se také bude povinně přecházet na IFRS.

• A co nový etický kodex, který Komora auditorů přijala loni v listopadu? Již ho využíváte?

**Ing. Jana Chuchvalcová**  
šéfredaktorka časopisu  
(Bankovníctví, 4/2004)

# Co by měl umět ekonomický software?

Existuje několik předpisů, které by účetní software měl splňovat. Ne každý software však vyhovuje a málokterý uživatel tyto maličkosti zná. Může tedy nastat situace, že auditor nebo daňová kontrola vytkne (a případně penalizuje) nesplnění některých povinností. Z vlastní zkušenosti vím, že existují i drahé informační systémy, které slouží mimo jiné k vedení účetnictví, a přesto některé zásady nesplňují. Na druhé straně lze nalézt různé programy, které jsou levné, nebo zdarma a níže uvedené požadavky obsahují.

## 1. Opravy záznamů

§ 35 odst. 3 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, nařizuje: „Opravy (účetních záznamů) se musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy, okamžik jejího provedení a zjistit jak obsah opravovaného účetního záznamu před opravou, tak jeho obsah po opravě.“ Některý software to řeší tak, že program neumožňuje zrušení dokladu, zrušení lze provést pouze storno-dokladem, takže v evidenci zůstává původní doklad, jeho storno a jeho nová podoba. V evidenci tak jsou místo jednoho dokladu tři. Tento postup však nepodchytí situaci, kdy byl záznam změněn pouze „nepodstatně“, tzn. že byl změněn tak, aby se nemuselo provádět storno (např. oprava překlepu v adrese obchodního partnera apod.). Správný postup by měl být takový, jak je citováno v zákoně. Za nejpraktičtější řešení považuji takové, kdy je v denících (deník pohledávek, závazků, účetní deník apod.) uvedena pouze poslední verze opravovaného dokladu a existuje způsob (stisknutí tlačítka s historií), který zobrazí informace požadované zákonem. Argument, že se tato povinnost vztahuje pouze na papírové doklady, není pravdivý, zákon jednoznačně hovoří o účetním záznamu, přitom účetní záznam je definován v § 4 odst. 4 a v § 33 a umožňuje písemnou nebo technickou formu.

## 2. Podpisový záznam

Z § 33 vyplývá, že je možno používat písemnou nebo technickou formu záznamů. V praxi se varianta

„pouze technická forma záznamů“ zatím příliš nevyskytuje. Přesto bych rád upozornil na skutečnost, že i v technické formě musí být záznam opatřen podpisovými záznamy - viz § 11. Je tedy nutno zajistit, aby každý takový záznam byl pořízen formou elektronického podpisu. Náhražka formou jakéhosi odkliknutí podpisových políček, která jsou přístupná pouze po přihlášení oprávněnou osobou, je vždy zneužitelná a padělatelná. Pokud tedy software neumožňuje provedení podpisového záznamu elektronickým podpisem, není možno využívat variantu „pouze“ technické formy vedení záznamů, je nutno ji kombinovat s písemnou formou.

## 3. Použití směrné účetní osnovy

Vyhláška 500/2002 Sb. definuje směrnou účetní osnovu. Umožňuje si v rámci směrné účetní osnovy, která je označena dvoumístným číslem, definovat vlastní účetní rozvrh. Směrná účetní osnova navazuje na osnovu definovanou dřívějšími předpisy. Přesto nyní může nastat případ, kdy účetní zadá nový účet, např. pohledávky = 316, 317, 318 nebo 319. Pro podrobnější evidenci není již nutno využívat analytické členění. Obdobně účet Peníze ze skupiny 21 může být v rozsahu 210 až 219. Vyhláška to umožňuje, měl by to tedy umožnit i účetní software včetně zařazení tak, aby tento účet správně vstoupil do výkazů.

## 4. Dokumentace

Zákon o účetnictví znal a vyžadoval Projekčně programovou dokumentaci. Toto již v současné verzi zákona není vyžadováno. Prozkoumáme-li ovšem § 4 odst. 4 účetního zákona, platného v roce 2003, zjistíme, že je vyžadován záznam o vedení účetnictví: „Účetním záznamem se rozumí data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví nebo jeho vedení.“ Kontrolní orgány mohou vyžadovat „záznam ... o vedení účetnictví“. Prohlášení, že účetnictví je vedeno v souladu se zákonem nebo že účetnictví je vedeno podvojně (nebo podvodně) jistě nebude postačovat.

Pro sestavení požadovaného záznamu jistě poslouží dokumentace, nebo alespoň seznam zásad a pravidel, podle kterých software pracuje, za které operace ručí uživatel a které jsou automatizovány. Novela účetního zákona pro rok 2004 tento paragraf zákona o účetnictví změnila, přesto zde v odstavci 10 zůstal text, který lze vysvětlit obdobně.

## 5. Účetní doklady

V tomto paragrafu je jednoznačně uvedeno, co má účetní doklad obsahovat. Protože účetní software dokáže mimo jiné i tisknout doklady, měl by obsahovat všechny náležitosti, např. místo pro podpis osoby odpovědné za účetní případ a dále místo pro podpis osoby odpovědné za jeho zaúčtování, dále okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem vyhotovení účetního dokladu.

## 6. Možnost účtovat ve více letech

Dokáže váš ekonomický software, abyste účtovali již v aktuálním roce, prováděli mezitímní závěrky (a mohli tak odevzdat přiznání k DPH za leden, únor... a také rozvahu či výkaz zisku a ztráty při žádosti o bankovní úvěr), aniž byste měli ukončeno účetnictví ve starém roce? A co varianta „rekonstrukce účetnictví“, kdy vedete účetnictví v aktuálním roce, ale současně provádíte rekonstrukci účetnictví v roce minulém nebo předminulém?

## 7. Možnost vedení podrozvahových účtů

Podrozvahové účty se využívají k evidenci například:

- závazků a pohledávek ze smluvních pokut účtovaných do 31. 12. 2000 na podrozvahových účtech a dosud neuhrazené,
- využívání cizího majetku, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, případně právo hospodaření s majetkem státu,
- práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky),
- materiálu, jehož pořízení, uchování, udržování a sledování vyplývá z obecně platných právních

předpisů, např. materiál civilní obrany.

## 8. Otevírání a uzavírání účetních knih

Dále bych chtěl upozornit na požadavky, které by účetní software mohl splňovat, neboť jsou naprogramovatelné a zvyšují uživatelský komfort, někteří uživatelé jej však nevyužijí:

- Výpočet a tisk příznání DPH (včetně výpočtu ročního koeficientu). V operačním systému DOS bylo prakticky nemožné naprogramovat počítačový tisk tak, aby byl shodný s oficiálními formuláři, které vydává ministerstvo financí. Operační systém Windows, který je dominantní, již tyto možnosti poskytuje. Proč to tedy po programátorech nepožadovat?
- Totéž platí o formulářích daní z příjmů. Vždyť přímo v pokynech pro vyplnění DPPO je v bodu 2 uvedeno: „Daňové příznání lze účinně podat .... nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tiskopisem vydaným ministerstvem.“
- Předávání daňových příznání elektronickou formou. Opět cituji z pokynů: „Podání lze učinit i za použití elektronické přenosové techniky elektronicky podepsané, bude-li struktura a tvar daňového příznání, včetně jeho příloh, zveřejněna ministerstvem.“ Je zajímavé, že v době, kdy byl tento text sepsán, byla zveřejněna struktura pro příznání DPH, ale v poky-

nech se o tom nehovoří, zatímco pokyny k příznání k DPPO tuto možnost (od prosince 2002) připoustí, ale struktura pro elektronickou podobu zveřejněna nebyla.

- Výpočet kalendáře daňových záloh - nemám na mysli opis obecného daňového kalendáře, ale výpočet výše a termínů záloh na daň z příjmů.
- Výpočet a tisk výkazů VZaZ a Rozvahy podle pravidel, daných platnými vyhláškami. Sestavuje-li se závěrka zpětně, například při rekonstrukci účetnictví, měl by software sestavit výkazy podle pravidel, které byly platné v té době.
- Zaokrouhlování výkazů - aby bylo možno výkazy vytisknout a přímo odevzdat finančnímu úřadu, valné hromadě, společníkům, bance atd. je nutné, aby byly položky ve výkazu zaokrouhleny. Zaokrouhlování ovšem není triviální záležitostí, zkušený účetní jistě ví, v čem je problém. Software by to však měl umět.
- Vyhláška 500/2002 Sb. v § 4 odst. 6 požaduje, aby ve výkazech nebyly tištěny nulové řádky, takže výsledkem může být, že výkazy se měsíc od měsíce, firmu od firmy odlišují svým rozsahem. Obdobně jsou vyhlášky 501 a 504, vyhláška 505 ale tento požadavek neobsahuje. Dále by měl software umožnit, aby si uživatel nadefinoval vlastní výkazy. Vyhláška 500/2002 Sb. totiž stanoví pouze minimální obsah výkazů (§ 4 odst. 1).
- Sestavení přehledů o cash flow a o změnách ve vlastním kapitálu

- software by měl obsahovat nástroj, který umožní uživateli nadefinovat tyto přehledy podle vlastních požadavků.

- Hospodářský rok - zákon o účetnictví v § 3 odst. 2 umožňuje vést účetnictví za jiné období, než je kalendářní rok, a to nejen v délce období, ale i v termínu zahájení a ukončení.
- Přepočtení závazků v cizí měně podle § 24 odst. 4 zákona o účetnictví.
- Sestavení přehledu o nezaplacených pohledávkách v členění obchodní, neobchodní, krátkodobé a dlouhodobé a s rozčleněním na 30, 60, 90, 180, 365 a více dní po splatnosti.
- Výpočet předpokládané finanční hotovosti za předpokladu, že budou zaplacené pohledávky a závazky s datem splatnosti.
- Definice vlastních sestav, export a import dat do a z jiných systémů (formáty doc, xls, dbf, txt, pdf, homebanking, CCS karty, xml2edi apod.).
- Možnost odeslání výstupních sestav mailem - minimálně aspoň „obchodní“ tisky, jako je faktura, objednávka, potvrzení objednávky, upomínka, vzájemný zápočet.

**Ing. Zdeněk Čapek**  
soudní znalec a autor  
účetního software  
(IT Systém, 15. 3. 2004)



# Standard pro akciové opce

Před několika týdny vydal Výbor pro mezinárodní standardy (IASB) nový mezinárodní účetní standard IFRS 2 - Úhrady prováděné akcemi. Vydání standardu završilo diskusi odborné veřejnosti o účtování o úhradách prováděných akcemi, která započala již dlouho před publikováním návrhu tohoto mezinárodního standardu (ED 2) v listopadu 2002.

Mezinárodní účetní standard IFRS 2 stanovuje nově pravidla pro veškeré úhrady, které podnik provádí za pomoci vlastních akcií nebo nástrojů odvozených od vlastních akcií, a zabývá se tedy především:

- odměnami zaměstnanců vyplácenými formou akciových opčních plánů,
- úhradami poradenských a jiných služeb (popřípadě zboží) za pomoci vlastních akcií společnosti (nejčastěji při „rozjezdu“ nových podniků),
- virtuálními akciovými opcemi, tj. vyplácením hotovostních odměn (vesměs managementu), které přímo závisí na ceně vlastních akcií podniku.

Nový standard se naopak nezabývá akciovými úhradami vzniklými v důsledku podnikových kombinací, které jsou upraveny mezinárodním účetním standardem IAS 22 - Podnikové kombinace.

Co je hlavní změnou při účtování těchto situací? Standard IFRS 2 zavádí novou povinnost účtovat a vykazovat náklady související s akciovými úhradami ve výsledovce podniku. To samozřejmě přináší zvýšení nákladů u společností, které využívají vlastní kapitálové nástroje jako platební prostředek, protože tyto úhrady byly až dosud „skryty“ před zraky veřejnosti. Ani v českém, ani v mezinárodním účetnictví nebyla až do vydání standardu IFRS 2 problematika akciových úhrad nijak specificky upravena. Podniky musely pouze zveřejňovat povahu a podmínky odměn vyplácených formou akcií v příloze k účetní závěrce, ale nikoli související výdaje. České ekonomické prostředí zatím není zrovna ukázkovým příkladem rozvíjejících se akciových úhrad, přesto i zde lze nalézt společnosti, kterých se nový účetní standard dotkne. Některé z českých podniků již dnes umožňují svým zaměstnancům nákup vlastních akcií podniku za výhodných podmínek nebo používají akciové opce jako součást odměňování svých manažerů a řídicích pracovníků. Hlavními výhodami akciových odměn je vyšší zainteresovanost vedoucích zaměstnanců na budoucím výsledku hospodaření firmy a samozřejmě výhodnější zdanění takových odměn z pohledu manažerů. V budoucnu se tedy dá, i vzhledem k vývoji v ekonomicky vyspělejších zemích, očekávat, že i v ČR dojde ke zvýšení objemů odměn placených akciovými nástroji. V důsledku povinného přechodu společností emitujících obchodovatelné cenné papíry na Mezinárodní účetní standardy od 1. ledna 2005 lze tedy důvodně předpokládat, že aplikace standardu IFRS 2 vzroste i v českých společnostech.

Hlavním principem standardu IFRS 2 je ocenění všech akciových úhrad reálnou hodnotou. Reálná hodnota akciových úhrad (tj. zvýšení vlastních kapitálových nástrojů) za zboží a služby je dána hodnotou přijatého zboží nebo služby. U akciových plateb, kde není reálná

hodnota protiplnění zřejmá (např. odměny zaměstnancům), se ocenění plateb rovná reálné hodnotě vydaných kapitálových nástrojů. Právě tomuto typu úhrad se budu věnovat podrobněji. U akciových odměn je podnik povinen podle standardu IFRS 2 vykázat náklady na odměny poskytnuté zaměstnancům v období od poskytnutí vlastního kapitálového nástroje (akcie) do okamžiku skutečného převodu vlastnictví akcií na odměňovaného zaměstnance (akciové opce bývají zaměstnancům poskytovány jako motivační nástroj a jsou obvykle vyměnitelné za akcie až po uplynutí určité doby). Náklady jsou odvozeny od reálné hodnoty kapitálových nástrojů k datu poskytnutí opce. Reálná hodnota akciové opce se zjišťuje za použití opčních oceňovacích modelů. Volba správného modelu (např. Black-Scholes, Binominální model, simulace Monte Carlo) závisí na složitosti akciového odměňovacího plánu. V každém případě však podniky musí nově shromáždit množství dat potřebných k výpočtu reálné hodnoty poskytnutých akciových opcí. Pokud uplatnění akciových odměn závisí na tržních ukazatelích (např. akciové opce poskytnuté zaměstnancům lze uplatnit jen při určité minimální výši tržní ceny v budoucnu), musí být pravděpodobnost realizace akciové opce zahrnuta do odhadu reálné hodnoty opcí k datu poskytnutí. Naopak závislost odměn na netržních ukazatelích (např. úroveň zisku na akcii) není při stanovování reálné hodnoty k datu poskytnutí odměny brána v úvahu. Náklady v každém období závisí na odhadovaném množství akciových odměn, u nichž dojde k realizaci akciové opce, tedy k převodu akcií. Účetním zápisem, k němuž se akciové úhrady vyrovnají dodáním vlastních kapitálových nástrojů vztahují, je vlastní kapitál podniku. V případě akciových úhrad vypořádaných hotovostí (tj. virtuální akciové opce - share appreciation rights, SAR) jde o závazek.

Aplikace standardu IFRS 2 je povinná pro účetní období začínající po 1. lednu 2005 s požadovaným překlasifikováním výsledků pro srovnatelné období. Všechny akciové opce poskytnuté po 7. listopadu 2002, u kterých nedojde k převodu vlastnictví akcií do 1. ledna 2005, musí být vykázány.

České podniky, které jsou emitenty obchodovatelných cenných papírů, mají povinnost od 1. ledna 2005 účtovat podle mezinárodních účetních standardů. To znamená, že zejména tyto účetní jednotky by měly prověřit, zda některé z jejich akciových úhrad a odměn nespádají pod standard IFRS 2, a pokud ano, provést jejich ocenění a zachycení v souladu s tímto standardem.

## Příklad

Podnik poskytne 100 akciových opcí každému ze svých 500 zaměstnanců.

Podmínky převodu vlastnictví akcií na zaměstnance jsou:

- tři roky trvající zaměstnanecký poměr, a
- 18 % růst ceny akcií do konce třetího roku od data poskytnutí.

Podnik předpokládá, že 20 % zaměstnanců opustí firmu během následujících tří let a nedojde u nich k převodu vlastnictví akcií.

Reálná hodnota akciových opcí k datu poskytnutí je 15.

Potom:

Celková reálná hodnota poskytnuté odměny (100 opcí x 15) každému zaměstnanci = 1500.

Celkový počet zaměstnanců, u kterých dojde k převodu vlastnictví akcií (tj. skutečně získají odměnu), je 400 (500 x 80 %).

Celkové náklady na akciové odměny = 600 000 (400 x 1500).

a) Vše se uskuteční podle očekávání (tj. 20 % z 500 zaměstnanců opustí podnik):

Náklady v roce 1	200 000	(400 x 1500 x 1/3)
Náklady v roce 2	200 000	(400 x 1500 x 1/3)
Náklady v roce 3	200 000	(400 x 1500 x 1/3)

Celkové náklady na odměnu 600 000 (kontrola: 400 x 1500)

b) Podnik opustí méně zaměstnanců (např. 10 % z 500 zaměstnanců) a podnik nezmění svá očekávání v průběhu daného období (tj. celé tři roky předpokládá plánované snížení zaměstnanců):

Náklady v roce 1	200 000	(400 x 1500 x 1/3)
Náklady v roce 2	200 000	(400 x 1500 x 1/3)
Náklady v roce 3	275 000	(450 x 1500 x 3/3) - 400 000

Celkové náklady na odměnu 675 000 (kontrola: 450 x 1500)

c) Podnik opustí méně zaměstnanců (např. 10 % z 500 zaměstnanců) a podnik změní na konci druhého roku svá očekávání ohledně počtu zaměstnanců (zvýšení ze 400 na 440):

Náklady v roce 1	200 000	(400 x 1500 x 1/3)
Náklady v roce 2	240 000	(440 x 1500 x 2/3) - 200 000
Náklady v roce 3	235 000	(450 x 1500 x 3/3) - 440 000

Celkové náklady na odměnu 675 000 (kontrola: 450 x 1500)

Ve všech třech variantách nebude v případech, kdy podnik nesplní výkonové kritérium (18 % růst ceny akcií) nebo se zaměstnanci rozhodnou opce neuplatnit, provedeno zpětné odúčtování nákladů na odměny za minulá období, ale úprava očekávání se zachytí jen v tom období, v němž nastane.

**Martin Navrátil**

Auditorské a poradenské služby, PwC  
(*Ekonom*, 8. 4. 2004)

## recenze

# Jan Ambrož: DPH

Kniha Daň z přidané hodnoty metodicky navazuje na úspěšnou knihu Daň z příjmů. Vydavatelem je opět společnost KORŠACH Vladimíra Vyskočila a autorem je auditor a daňový poradce Ing. Jan Ambrož.

V knize je vysvětleno základní fungování daně z přidané hodnoty podle zákona schváleného s účinností od 1. května 2004. Protože se jedná o zcela novou daňovou normu, která s sebou přináší dramatické změny v ekonomickém prostředí, součástí knihy je také plné znění zákona s podrobným komentářem.

V prvních sedmi kapitolách jsou důkladně rozebrány a na příkladech vysvětleny nejdůležitější novinky.

V úvodní kapitole je rozebrán Princip DPH a zejména zajištění přechodu základních ustanovení

původního zákona, tj. registrace, daňové identifikační číslo, podání daňového priznání, smluvní vztahy, zálohy atd.

Druhá kapitola je věnována rozboru nového přístupu k povinné registraci, určení kdo je Plátcem, osobou identifikovanou k dani, předmět daně a výklad obsahu, co rozumíme ekonomickou činností, obratem, tj. kdy se musí neplátce registrovat.

Výklad zásadním daňových povinností, které vycházejí z rozšíření předmětu daně, Zdanitelných plnění a přijatých plateb, naleznete ve třetí kapitole. Na dílčích příkladech jsou demonstrovány novinky související s určením dne uskutečnění zdanitelného plnění, vyplňování nových daňových dokladů - sou-

hrnný daňový doklad, platební kalendář a úprava podmínek pro splátkový kalendář aj. Dále jsou vysvětleny nové přístupy k osvobozeným zdanitelným plněním, zejména přísnější podmínky platné pro osvobození pronájmů.

Čtvrtá kapitola obsahuje další významné změny týkající se způsobu výpočtu daně, resp. stanovení Základu daně a rozšíření jeho obsahu ve srovnání s postupem platným do 30. dubna 2004. V této kapitole také naleznete popis pravidel pro opravy základu daně, určení správné Sazby daně.

Další zásadní změny, které přináší zákon o dani z přidané hodnoty, jsou vysvětleny v páté kapitole Nárok na odpočet daně. Mění se nejen obecné podmínky, ale také

přístup ke krácení daně na vstupu tzv. koeficientem, již za zdaňovací období květen je nutné upravit způsob krácení. Vedle této aktuální změny jsou popsány nové přístupy k výpočtu úpravy odpočtu daně a zcela nový režim, tzv. vyrovnání odpočtu daně, který dosud nebyl v České republice využíván.

Největší prostor je ve výkladu věnován v šesté kapitole Zahraničním vztahům, tzv. intrakomunitárním plněním. Podrobně je rozebráno dodání a pořízení zboží v rámci členských zemí Evropské unie, poskytování služeb a též vazba na zahraniční osoby ze třetích zemí. Protože se jedná o nejvýznamnější úpravy související s harmonizací daňových norem s předpisy Evropské unie, výklad je doplněn schémata a desítky vzorových příkladů, aby pochopení nových pravidel, která každý musí realizovat okamžitě od 1. května 2004, bylo snadnější.

Šedá kapitola nabízí pomoc při řešení praktických otázek. Nalezne-

te v ní nejen rady týkající se Metodiky účtování a vzorové účetní operace, například přijatých (poskytnutých) plateb, zahraničních vztahů, ale též vyplněná vzorová Daňová přiznání a souhrnné hlášení. Je totiž zřejmé, že praktická realizace nového zákona bude pro plátce největším úskalím. Výklad je doplněn i o návod metodiky pro plátce – Fyzické osoby, které nevedou účetnictví.

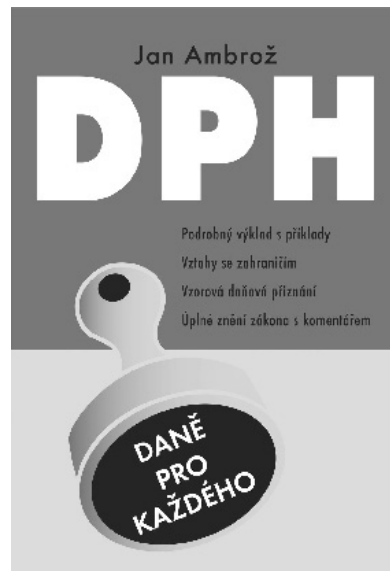
V závěrečné osmé kapitole je uvedeno nejen Komentované znění zákona, ale také Převodový můstek; přehled současných paragrafů a jejich návaznost na původní platný zákon.

V knize nechybí ani podrobný věcný rejstřík a přehledný seznam téměř stovky vzorových příkladů.

*Jan Ambrož: DPH, formát B5, rozsah cca 186 stran, doporučená cena 250 Kč, informace: Vydavatelství Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 222 734 455, e-mail: korsach@*

*korsach.cz, ing. Ambrožová, 274 817 961 nebo 274 817 965, e-mail: ambrozova@adka.cz*

V případě zájmu o publikaci kontaktujte: Sekretariát KA ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel: 224 222 178, 221 602 308.



## zaznamenali jsme

### Stát prohrál v arbitráži s Petrcíle dvě miliardy

Fond národního majetku prohrál spor se společností Petrcíle a musí jí vyplatit více než dvě miliardy korun odškodného. „Peníze pomůžu státu získat zpět,“ tvrdí Radim Masný, který za společností Petrcíle stojí.

O tom, že stát přišel o více než dvě miliardy korun rozhodlo v pátek (30. dubna) v jednu hodinu odpoledne rozhodčí řízení senátu, je muž předsedal profesor Alexandr Bělohlávek. Podle rozhodnutí je Fond národního majetku povinen zaplatit společnosti Petrcíle částku dvě miliardy padesát jedna miliónů a devadesát šest tisíc za to, že FNM neoprávněně odstoupil od smlouvy o privatizaci Nové huti. Tuto smlouvu uzavřel s Petrcíle v roce 1996 a o čtyři roky později ji předčasně zrušil. Pro Právo se k tomu, že za touto společností stojí, přiznal známý opavský podnikatel Radim Masný, který svého času pomáhal soc. dem. z finanční nouze.

„Kromě tohoto odškodnění musí fond zaplatit náklady na řízení přes

patnáct miliónů korun. A to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozhodčího nálezu. Pokud tak neučiní, bude sankcionován úrokem z prodlení ve výši dvou procent,“ uvedl Jaromír Piskoř ze společnosti GoodCom, s. r. o., který společnost Petrcíle mediálně zastupuje. Podle něj je tento rozhodčí nálezný konečný, nepodléhá přezkumu a je soudně vykonatelný.

Mluvčí FNM Petra Krainová potvrdila, že v současné době bude FNM podávat návrh na odklad vykonatelnosti rozhodnutí a zároveň co nejdříve podá žalobu na zrušení nálezu.

„Proti nálezu se odvolat nemůžeme, ale zkusíme to obejít soudně. Samozřejmě předpokládáme, že naše šance jsou dobré, jinak bychom do toho nešli.“ Zároveň uvedla, že fond připravuje prověření možného pochybení tehdejšího představenstva fondu.

Jedinou možnost, kterou FNM na zrušení nálezu má, je, že by fond prokázal, že řízení bylo postiženo podstatnými procesními vadami.

„V tomto případě se jedná o možnost spíše teoretickou. Je třeba si uvědomit, že žalobce i žalovaného zastupovali renomovaní advokáti a senát byl složen z předních expertů s mezinárodními zkušenostmi,“ uvedl jeden z právníků, který je do celé kauzy zasvěcen.

Klíčovým pro rozhodnutí senátu se jeví to, že v průběhu roku 2000 došlo k opakovanému auditování účetní závěrky společnosti Nová huť, a. s., za rok 1999. Každá závěrka byla podstatně jiná, a přesto byly obě auditorem schváleny bez výhrad. Březnová ještě nezakládala důvod k vypovězení, ale červencová už k tomu opravňovala. Přitom obě auditovala stejná společnost - BDO CS, s. r. o.

V druhé závěrce sestavené v červenci 2000, pak proti původní sestavené v březnu 2000 došlo k poklesu vlastního jmění pod jmění základní a na základě toho měla být porušena privatizační smlouva mezi FNM a Petrcíle, která byla vypovězena.

V rozhodčím řízení však bylo jednoznačně prokázáno že tento druhý

audit byl sestaven v rozporu se zákonem i směrnicemi komory auditorů.

Podnikatel Masný řekl, že je připraven státu pomoci s případnou žalobou na auditorskou společnost, tak, aby více než dvě miliardy získal stát od ní a nemusel je platit ze svého. Možnost žalovat společnost BDO CS, s. r. o. připustila i Petra Krainová z FNM. „Je to pro mě překvapení. Zatím ještě nejsme zbaveni mlčenlivosti, abychom o tom mohli mluvit. Přesto si myslím, že audit byl proveden podle zákona,“ uvedl Vlastimil Hokr ze společnosti BDO CS, s. r. o.

Spor mezi FNM a Petrcíle se táhne od roku 2000. Jeho počátek však začíná už v roce 1996. Tehdy FNM uzavřel smlouvu s Petrcíle, kterou vlastnili tehdejší manažeri Nové huti, o prodeji 15 procent akcií Nové huti a manažerském vedení společnosti.

Manažeri Petrcíle sice plnili privatizační smlouvu s FNM, ale chyběl jim provozní kapitál kvůli vysokým investicím, což znamenalo dočasnou destabilizaci společnosti a na první pohled se tak může jevit, že ji přivedli takřka ke konkurzu.

Za této situace, kdy zahraniční banky odmítly poskytnout předem sjednané úvěry, se společnost dostala do problémů a v roce 2000 ji koupila Českomoravská železárenská, za níž stojí Radim Masný. V témže roce také FNM od smlouvy na základě auditorských posudků odstoupuje a Novou huť v roce 2002 získává nadnárodní korporace LNM Holdings.

*(Právo, 3. 5. 2004)*

### Stát zvažuje žalobu na bývalé šéfy hutí

Stát se pokouší zvrátit debakl ve sporu se společností Petrcíle, která na něm v arbitráži vyhrála dvě miliardy korun.

Mnoho šancí však státní Fond národního majetku nemá, a navíc mu každý den od pátečního rozhodnutí arbitru nabíhá dalších sto tisíc korun jako úrok z uznaného dluhu.

Stát má podle žaloby platit za to, že Petrcíli v roce 2000 neoprávněně vypověděl privatizační smlouvu na Novou huť. Tím jí neumožnil v následujícím roce získat patnáct procent akcií firmy.

S nápadem, jak by mohl stát nějaké peníze dostat zpět, přitom přichází i podnikatel a někdejší sponzor sociálních demokratů Radim Masný, který říká, že je současným majitelem Petrcíle.

Hlavní chybu podle něho udělala auditorská firma BDO, která v 90. letech ověřovala účetnictví Nové huti. Právě poté, co tento auditor v roce 2000 schválil uzávěrku, podle níž byla hodnota Nové huti kvůli obrovským ztrátám a dluhům záporná, stát privatizaci vypověděl.

Jenže arbitři dospěli k závěru, že tato uzávěrka neměla platit. Podle původní zprávy o hospodaření firmy byl kapitál Nové huti v mírném plusu a stát nechal narychlo uzávěrku předělat. To byl podle arbitru účelový krok, který stát využil pro vyhnání Petrcíle z Nové huti.

Fond národního majetku podle mluvčí Petry Krainové roli auditorů prověřil. Právnik FNM Roman Felix však uvedl, že dosud pochybení auditorů nic nenasvědčuje. Jeden z šéfů BDO Radomír Kosina pak připomíná, že auditor firmě neradil, jak velkou ztrátu má udělat, ale pouze ověřil, zda účetnictví firmy věrně zobrazuje majetek.

„Nová huť byla kvůli manažerům z Petrcíle na pokraji bankrotu, měla dvě a půl miliardy dlouhodobě neplacených dluhů a stát do její záchrany musel napumpovat přes pět miliard. Ekonomicky a morálně je to rozhodnutí arbitru šílené, právo však funguje jinak. Kvůli pár desítkám milionů v uzávěrce se prohrál spor o miliardy,“ říká ekonom, který se před třemi lety podílel na státním projektu záchrany hutí.

Fond zvažuje ještě jednu cestu: žalobu na někdejší manažery Nové huti a původní majitele Petrcíle, kteří stojí za ekonomickým kolapsem firmy. Jenže z nich dvě miliardy korun stěží stát dostane.

Poslední ze zvažovaných kroků, pokus o napadení arbitráže (původně neměla rozhodovat o náhradě škody, ale pouze o tom, zda stát při zrušení privatizace pochybil), má ještě nejistější výsledek. Arbitrážní rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a napadena mohou být jen z velmi závažných důvodů. Například kvůli spojení arbitru s některou stranou sporu. Překvapením ve zdůvodnění rozhodnutí arbitráže je pasáž, podle které měla Petrcíle šanci rozvíjet

Novou huť. Firma vlastnila jedno procento Nové huti a nárok na 15 procent akcií měla, pokud by v roce 2001 jedna akcie firmy stála skoro tisícikorunu. To je o polovinu více, než kolik akcie stojí po masivní státní podpoře dnes, a osmatřicetinasobek ceny z doby, kdy stát privatizaci zrušil.

Jak k ceně dvou miliard korun arbitři vůbec došli? V přepočtu na jednu akcii jde o stejnou částku 1250 korun, kterou stát v rámci jedenapůlmiliardové státní podpory platí Třineckým železárnám. A právník Petrcíle Tomáš Sokol tvrdí, že stát jako řádný hospodář při koupi akcií od Třince vyčíslil hodnotu akcií Nové huti, a tu chtěl i jeho klient. Jinými slovy, vládní pomoc Třinci bude znamenat další stovky milionů výdajů státní kasy.

*(MfD, 4. 5. 2004)*

### Auditor chce vypovídat o kauze Petrcíle

Auditorská firma BDO CS připravuje žádost o zproštění mlčenlivosti v souvislosti s arbitráží státu a společnosti Petrcíle. Zbavit mlčenlivosti ji může ostravská Nová huť, které BDO CS vypracovala auditorské posudky, na jejichž základě stát údajně prohrál v arbitráži více než dvě miliardy korun. Nová huť se zatím k případné žádosti nechtěla vyjádřit, dokud ji neobdrží.

„Společnost BDO CS se interpretací zveřejněných informací souvisejících s touto arbitráží cítí poškozena, protože na postupu nebylo v dané situaci nic výjimečného ani nesprávného,“ uvedla firma.

Fond národního majetku bude muset dvě miliardy zaplatit za to, že podle rozhodnutí rozhodčího senátu vypověděl v roce 2000 neoprávněně smlouvu s firmou Petrcíle, kterou ovládali tehdejší manažeri firmy. Ve smlouvě se fond v roce 1996 zavázal, že firmě prodá 15 procent akcií Nové huti. Od smlouvy však v roce 2000 odstoupil na základě auditorského nálezu firmy. Jednou z podmínek vypovězení smlouvy byl pokles hodnoty vlastního jmění hutí pod základní kapitál a právě jeden z posudků auditora toto údajně tvrdil.

Rozhodčí řízení konstatovalo, že audit byl neplatný, a Fond národního majetku neměl právní základ k vypovězení smlouvy. Auditorská

firma prý vypracovala dva odlišné audity hospodaření a oba s výrokem bez výhrad.

Firma má podle vlastního vyjádření k dispozici příslušnou dokumentaci předaných podkladů pro audit účetní závěrky Nové hutě. „Zástupci společnosti BDO CS jsou připraveni, pokud budou zproštěni mlčenlivosti, poskytnout Fondu národního majetku všechny informace související s rolí auditorů,“ uvedla firma.

Mlčenlivosti může auditorskou firmu zprostit právě jen Nová huť. „My musíme dopis nejprve obdržet a poté jej projedná představenstvo,“ uvedl mluvčí firmy Ivo Čelechovský.

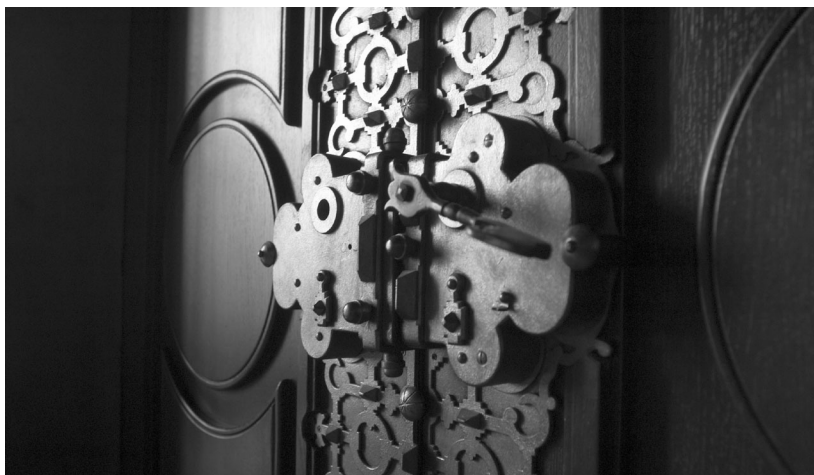
FNM rozhodnutí rozhodčího senátu ve čtvrtek zažaloval. Svoji argumentaci staví na tom, že senát měl rozhodovat o neplatnosti odstoupení od smlouvy o prodeji a koupi akcií a neměl pravomoc projednat nárok na náhradu škody.

Společnost Petrčile zaměstnává méně než deset lidí. Zabývá se především právními kauzami kolem Nové hutě. Firmu vlastní společnost Českomoravská železárenská, jejímž majitelem je firma Central European Consultants se sídlem v Londýně.

*(Lidové noviny, 10. 5. 2004)*

### Reformy auditu

Když před třemi lety vyšly na světlo účetní podvody v Enronu a WorldComu, bylo běžné slyšet Evropany hovořit o tom, že Amerika si má dát svoje záležitosti do pořádku. Avšak skandály v Parmalatu a Aholdu ukázaly, že i Evropa má co zlepšovat. Dne 16. března navrhla Evropská komise (EK) nová, přísnější pravidla auditu evropských společností, které musí ještě posvětit Rada ministrů



a Evropský parlament. Návrh nebyl okamžitou reakcí na problémy, jako americký zákon Sarbanes-Oxley. I tak přijetí amerického zákona ovlivnilo přípravu evropské normy, možná víc než případ Parmalat. Ve skutečnosti mají návrhy EK mnoho podobných rysů jako americká pravidla. To je pravděpodobně nutné, vezmeme-li v úvahu potřebu koordinace u regulace nadnárodních společností. Evropská verze volá po skončení praxe samoregulace auditorů a požaduje od jednotlivých zemí, aby vytvořily regulační orgány podobné americkému dohledovému orgánu Public Company Accounting Oversight Board. Komise chce také zavázat veřejné společnosti, aby vytvořily nezávislé výbory pro najímání a propouštění auditorů, jako v USA. Od auditorů z nečlenských zemí EU chce požadovat, aby se registrovali u místních úřadů - což opět zrcadlí jedno ustanovení zákona Sarbanes-Oxley, které však evropští auditori kritizovali. Komise rovněž volá po těžších sankcích pro účetní, kteří se pravidly nebudou řídit, a po lepší spolupráci mezi do-

hledovými orgány v EU. Dá také možnost učinit povinnou pravidelnou rotaci auditorů a dalších společností, které pracují s účty. Auditori se domnívají, že rotace může zhoršit kvalitu auditu, protože by bylo nutné, aby každý nový auditor nanovo studoval základní záležitosti společnosti. Mezi regulacemi v USA v EU jsou však i rozdíly. Americká pravidla jsou více předepisující a početnější. Například jsou tam některé zákazy auditorům poskytovat neauditorské služby klientům auditu, nutnost certifikace účtů společnosti šéfy a jiné. Detailnější pravidla v USA mohou odrážet skutečnost, že americká společnost má obecně více právních sporů. To však nemusí zůstat omezeno na Spojené státy. Návrhy EK jsou ještě otevřeny změnám a auditori se obávají, že nějaký další velký účetní skandál by mohl Evropu posunout směrem k detailnější, rozsáhlejší legislativě, podobné zákonu Sarbanes-Oxley.

*(Bankovníctví, 22. 4. 2004)*

**Zpracovala ing. Athina Lérová**

**AUDITOR, číslo 5, 2004, ročník XI, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096**

**Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473.

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

**Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 119 210, fax: 251 119 211, e-mail: dockal@ddpress.cz

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

**Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráského 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz

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

**Cena:** 75 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 2. 6. 2004.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.