

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 20. července.....	2
Kontrola plnění účasti na profesním vzdělávání za rok 2013.....	2
Průběžná evidence účasti na profesním vzdělávání v roce 2014.....	3
Nový standard IFRS 15.....	3
Setkání auditorů a asistentů auditora v Ústí nad Labem.....	4
Regulace auditu... iakta alea est.....	5
Zkušenosti České národní banky s audity u dohlížených subjektů.....	7

TÉMA ČÍSLA – AUDIT PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY

Zprávy auditora vydávané v souvislosti se zvyšováním základního kapitálu (Jiří Pelák)...	9
Specifika auditorských služeb na kapitálových trzích (Petr Vácha).....	15
Ověření konsolidačního „balíčku“ auditorem (Milan Zelený).....	17
Vykazování a ověřování mezitímních účetních informací (Jiří Pelák).....	21
Specifika auditu účetní závěrky pro účely stanovení kupní ceny (Hana Mužátková).....	25
Přecenění majetku v rámci přeměn – specialita českého výkaznictví (Radim Botek).....	27
Ověření zahajovací rozvahy při fúzi.....	32
K právní problematice rozdělování vlastního kapitálu (Jiří Nesrovnal, Milan Skála).....	33
Rozhovor s notářem Svatoplukem Procházkou Zkušenosti z práce notáře.....	37

NA POMOC

Zdokumentování podvodu ve spise auditora z pohledu požadavků ISA 240 (Nada Procházková).....	38
--	----

TEST.....	39
-----------	----

e-příloha Auditor 6/2014

- Právo a rekodifikace
- Daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **3. 7. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **8. 9. 2014**

České účetnictví – do budoucna s nadějí a mírným optimismem



Petr Vácha

Když píšu tyto řádky, říkám si, že čas pro tento úvodník nemohl být příznavnější. Ačkoliv je začátek června, venku to občas vypadá, že zima se nás nechce pustit a řada z nás si klade otázku, jaké to letošní léto vlastně bude. A přesto doufáme, že se počasí umoudří a bude krásné a slunečné léto, jak má být. Podobnými nadějemi mne naplňují poslední měsíce v oblasti českého účetnictví. Možná si říkáte, z čeho plyne takový optimismus?

Počínaje květnovým zasedáním výboru pro účetní výkaznictví se k nám opět po nějaké době vrátili na pravidelné hostování zástupci odboru účetnictví z ministerstva financí (MF) a máme za sebou již řadu zajímavých diskusí s nimi. Podobně zástupci ministerstva financí začínají komunikovat i s ostatními členy Národní účetní rady. Po měsících či letech nekomunikace, kdy jsme návrhy nové účetní legislativy a změn poprvé viděli vždy až krátce před Vánoce, na připomínky jsme měli většinou víkend a kdy návrhy důvodových zpráv zmiňovaly širokou diskuzi s odbornou veřejností, k níž v realitě nedocházelo, se zdá, že ministerstvo nakročilo k mnohem větší otevřenosti, transparentnosti a vůli k otevřené debatě s odbornou veřejností o prioritách českého účetnictví a jeho dalším směřování. Tuto změnu je třeba velmi ocenit. Zároveň doufám, že nastavený trend bude dlouhodobý a povede ke kontinuální otevřené výměně názorů a podnětů.

Jedním z prvních kroků nové komunikace mezi MF a odbornou veřejností je započatá debata nad transpozicí evropské směrnice 2013/34/EU. Při této debatě se

zároveň objevují koncepční otázky spojené se zákonem o účetnictví a prováděcími předpisy, které by bylo vhodné řešit po dokončení transpozice směrnice. Ministerstvo financí indikuje, že se opravdu hodlá po transpozičním období koncepčně věnovat českému účetnictví a připravit zároveň novou podobu zákona o účetnictví. Jak to tak bývá, úkolů je hodně, času málo a jde o běh na dlouhou trať, ale nejdůležitější se zdá být vůle všech začít řešit účetní problémy koncepčně, a nikoliv pouze hasit jen ty největší problémy.

Výbor pro účetní výkaznictví zatím pracuje i na řadě dalších oblastí. Dokončili jsme připomínková řízení k řadě interpretací Národní účetní rady, namátkou jmenuji mezitímní účetní výkaznictví či opravy chyb minulých období, rozpracováváme interpretaci k množstevním slevám, která prošla prvním kolem diskuse na NÚR v květnu. Komunikujeme například pravidelně s Komorou daňových poradců v oblasti účetních aspektů příspěvků na koordinačním výboru pro daně.

Tématem tohoto čísla je audit pro zvláštní účely, což je s rozšiřujícími se požadavky účetních jednotek na různé formy auditorských ujištění a postupů, například v souvislosti s akvizicemi nových subjektů, stále aktuálnější téma. V této souvislosti bychom neměli zapomenout, že toto téma má i svůj účetní aspekt – účetní budou stále více konfrontováni s požadavky na sestavení účetních informací pro specifické účely a budou muset umět s těmito požadavky vhodně pracovat.

Všem vám přeji pěkné léto a hodně zdaru do nadcházející další auditorské sezóny!

Petr Vácha

člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 9. června, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Významným bodem jednání bylo projednání návrhů úprav vnitřních předpisů pro letošní sněm KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- navrhovaný postup řešení rámcové pojistné smlouvy na pojištění odpovědnosti auditorů a auditorských společností,
- stanovisko k dotazu týkajícího se výkonu auditorské činnosti právnickou osobou zapsanou a nezapsanou v seznamu KA ČR,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské

zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,

- navrhované úpravy vnitřních předpisů pro XXIII. sněm KA ČR v listopadu 2014,
- pravidla pro stanovení expertů či znalců a doporučil jejich schválení na jednání KK a DK,
- pololetní prémie zaměstnancům KA ČR,
- postup řešení v personální oblasti,
- Organizační řád úřadu KA ČR s platností od 1. července 2014,
- směrnici B4 – Oběh účetních dokladů KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a souhlasil s navrženým postupem odpovědi na dotazník FEE,
- návrh možné úpravy funkčního období členů KK a DK,
- a doporučil navržené změny programu sněmu KA ČR,
- a doporučil termín podzimního společného zasedání VV, DK a KK

a vzal na vědomí:

- informaci o setkání zástupců KA ČR s auditory v Ústí nad Labem,
- zprávu o plnění rozpočtu roku 2014 v části příspěvků auditorů a auditorských společností,
- informaci o termínech kurzů a zkoušek připravených na rok 2015,
- plnění rozpočtu za leden až duben 2014,
- zprávu auditorky o ověření účetní závěrky KA ČR za rok 2013,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- stanoviska k dotazům auditorů a auditorských společností,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 20. července

Navržený počet kandidátů do Dozorčí komise Komory auditorů ČR do prodlouženého termínu 20. června nedosáhl počtu volených členů a náhradníků do tohoto orgánu. Volební komise proto rozhodla ve smyslu § 3 odst. 5 Volebního řádu prodloužit termín pro navrhování kandidátů do DK do 20. července a vyzývá auditory k navrhování dalších kandidátů.

Miroslav Kodada, předseda Volební komise KA ČR

Kontrola plnění účasti na profesním vzdělávání za rok 2013

Stejně jako v loňském roce bychom na tomto místě rádi poděkovali za spolupráci všem auditorům, kteří v souladu s ust. § 5 vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání (KPV) potvrdili splnění požadavků na KPV, a to v termínu 31. ledna 2014. Současně touto cestou děkujeme všem, kteří operativně reagovali na e-mailové upozornění a svoji povinnost doložit aktivity spojené s kontinuálním profesním vzděláváním splnili dodatečně.

V letošním roce měli auditori poprvé možnost potvrdit svoji účast na KPV na webu komory on-line formou. Nová forma komunikace mezi komorou a členy se na začátku roku 2014 neobešla bez drobných

technických problémů. S tvůrci aplikace proto byly na základě připomínek auditorů provedeny úpravy v nastavení formuláře. Poté bylo možné až do konce března 2014 vyplnit a odeslat formulář bez dalších výrazných komplikací. Auditorům, kteří v praxi vyzkoušeli nový systém a pomohli „vychytat“ počáteční nedostatky, tímto též děkujeme.

Při kontrole plnění KPV za rok 2013 bylo hlavním záměrem oddělení vzdělávání poskytnout auditorům informaci o aktuálním stavu hodin započtených do KPV k 31. prosinci 2013. Auditorům, kteří v letošním roce nevyužili on-line vyplnění přehledu o účasti na vzdělávání a v doručeném Evidenčním záznamu za rok 2013

v oddíle „Rekapitulace účasti na KPV“ se jimi uvedené počty hodin lišily od údajů z evidence KPV vedené KA ČR, byl zaslán e-mail s rekapitulací hodin za rok 2013 včetně informace o počtu hodin převáděných do roku 2014.



Auditoři, kteří vyplnili a odeslali formulář Přehled o účasti na profesním vzdělávání (Evidenční záznam) on-line formou, získali informaci o počtu započtených hodin automaticky. Současně měli možnost nahlédnout do přehledů účasti na profesním vzdělávání zpětně za období od roku 2009 a v rekapitulaci roku 2014 zjistit informaci o počtu hodin, které se automaticky převedly z roku 2013 (podle ust. § 5 odst. 6).

Podle vnitřního předpisu pro KPV, ust. § 5, odst. 7 zveřejňuje KA ČR každý rok seznam auditorů, kteří nedoručili přehled o účasti na vzdělávání v předchozím roce. S potěšením konstatujeme, že oddělení vzdělávání v tomto roce obdrželo od všech auditorů informace o jejich účasti na vzdělávání v roce 2013, takže seznam „hříšníků“ je po několika letech prázdný.

Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR

Průběžná evidence účasti na profesním vzdělávání v roce 2014

Po přihlášení osobními přihlašovacími údaji na webu Komory auditorů www.kacr.cz v části **Pro členy / On-line formuláře** ve formuláři **Přehled účasti na profesním vzdělávání (evidenční záznam)** je možné:

- nahlížet do Přehledů účasti na profesním vzdělávání za období 2010–2014;
- monitorovat přehled účasti na vzdělávacích akcích KA ČR v aktuálním roce (2014), tzn. sledovat přihlášení na akce, započtení účasti po realizaci akce (provádí oddělení vzdělávání podle prezenční listiny), datum zaevidování úhrady účastnického poplatku (provádí oddělení vzdělávání na základě výpisu z bankovního účtu KA ČR);
- průběžně přidávat informace o účasti na jiných vzdělávacích formách a činnostech, které mohou být podle § 2 vnitřního předpisu pro KPV

započteny do stanoveného rozsahu KPV do příslušných oddílů formuláře (Jiné vzdělávací akce, Lektorská činnost, Publikační činnost);

- sledovat průběžně rekapitulaci účasti na KPV v aktuálním roce (2014).

Přidání informací do evidence KA ČR podle bodu c) se provede potvrzením (kliknutím) na „Odeslat“. Po opětovném přihlášení (osobní přihlašovací údaje) je možné vložené informace zkontrolovat. V případě chybně vložených údajů je třeba kontaktovat oddělení vzdělávání na e-mail: vzdelavani@kacr.cz, které může opravu provést.

Iva Julišová

oddělení vzdělávání KA ČR

Nový standard IFRS 15

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) společně vydaly 28. května 2014 nový standard pro vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Cílem standardu je zlepšit vykazování výnosů a jejich celosvětovou srovnatelnost.

Tento standard, jehož příprava trvala několik let, byl vytvořen v rámci společného konvergenčního projektu uvedených rad a bude součástí IFRS i US GAAP.

Pro společnosti, které používají IFRS, je standard IFRS 15 – *Výnosy ze smluv se zákazníky* účinný od 1. ledna 2017 a nahrazuje standardy IAS 18 – *Výnosy*, IAS 11 – *Smlouvy o zhotovení* a interpretace týkající se vykazování výnosů (IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC–31).

Více informací najdete na webových stránkách www.ifrs.org.

-VeL-

Setkání auditorů a asistentů auditora v Ústí nad Labem

Výbor pro správu profese uspořádal 21. května 2014 v Ústí nad Labem setkání auditorů a asistentů auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány Komory auditorů se setkání zúčastnila předsedkyně Výboru pro správu profese Eva Švecová a člen Výboru pro správu profese a současně místopředseda Kárné komise Tomáš Brumovský. Za úřad Komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Eva Švecová přivítala všechny zúčastněné a nastínila program setkání, jehož hlavním tématem byla kvalita práce auditora, nezávislost auditora, evropská legislativa a zákon o auditorech a jeho aplikace v auditorské praxi. Informovala přítomné auditory o novele směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu, které byly 3. dubna 2014 schváleny Evropským parlamentem. Na setkání byla mimo jiné otevřena otázka povinných auditů ve vazbě na limity a možnost zavedení povinného auditu pro malé podniky. V rámci volitelných výjimek uvedených v nařízení by mohl být v České republice zachován stávající stav.

Dále byla diskutována otázka technické novely zákona o auditorech. Novela byla projednána na jednání vlády v květnu 2014. Cílem návrhu novely zákona o auditorech je především zkvalitnění systému kontroly kvality u auditorů a auditorských společností a posílení postavení Rady pro veřejný dohled nad auditem jako dohledového orgánu v této oblasti. Další úpravy zohledňují dosavadní zkušenosti a řeší problémy a nedostatky identifikované v praxi. Dále návrh upravuje či zpřesňuje některá ustanovení v souvislosti se změnou či přijetím jiných právních předpisů.

Tomáš Brumovský informoval o činnosti Kárné komise. Uvedl, že Kárná komise dostává velké množství podnětů, které lze rozdělit na tři skupiny. Do první skupiny patří podněty od Dozorčí komise na základě provedených dohlídek. Do druhé skupiny patří podněty související se zanedbáváním povinností auditorů v oblasti KPV, což má v praxi negativní důsledek na kvalitu auditorské práce. Nárůst podnětů byl zaznamenán u třetí skupiny, do které patří podněty od vnějších subjektů, mezi nimiž převažují podněty podávané bankovní radou ČNB, které jsou velice kvalifikované a často je prokázána vina auditora. Jsou podávány i podněty od veřejnosti, kam se řadí např. subjekty řízené širším kolegiem (např. obce, sdružení obcí, družstva, společenství vlastníků). U těchto podnětů auditor často bývá prostředníkem při vyřizování sporů dvou stran. Kárná komise se k takovým podnětům staví objektivně a snaží se, aby auditori nebyli do těchto sporů vtahováni. Při prošetřování těchto podnětů se však často stává, že auditorovi chybí dokumentace k doložení jeho vlastního objektivního

postupu. Potom musí být takový auditor šetřen Kárnou komisí pro jiný přestupek, nejčastěji nedosta- tečné vedení spisu. Tomáš Brumovský dále upozornil, že Kárná komise je první instancí správního řízení, druhou instancí je RVDA.

Jako obvykle byla velká část setkání věnována do- tazům a připomínkám auditorů. Ze strany zúčastně- ných auditorů byl vznesen požadavek na komoru, aby vydala směrnici, v níž by byla stanovena minimální pracnost auditu¹. Z řad přítomných opět zazněly při- pomínky k oddělení metodiky, zejména pak k odpově- dím na dotazy auditorů, které podle nich trvají dlouho a jsou nekonkrétní.

Přítomní auditori velice kladně hodnotili zprovoznění on-line aplikací. Systém jim připadá přehledný, jedno- duchý, šetří jim práci, proto jej začali hojně využívat.

Setkání v Ústí nad Labem proběhlo ve velmi příjem- né atmosféře, a přestože se ho zúčastnilo málo audi- torů, vydrželi po oficiálním konci diskutovat o otáz- kách, které je zajímaly, ještě další dvě hodiny.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



¹ Pozn. red.: K problematice pracnosti auditu byly publikovány příspěvky v časopise Auditor č. 3/2014 v rubrice K diskuzi na str. 37–38.

Regulace auditu... iakta alea est

Nejpozitivnější při tvorbě nové evropské regulace auditu je skutečnost, že po téměř třech letech víme, na čem jsme. I tato jistota je však relativní, neboť směrnice k auditu i nové nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu poskytují členským státům EU prostor k národní tvořivosti, který je nikoliv malý. Každopádně od června 2016, kdy obě právní normy nabudou účinnosti, budou auditoři hrát podle nových pravidel. Cílem tohoto článku je rozebrat nejvýznamnější změny.

Nová pravidla významným způsobem ovlivní nejen auditorskou profesi, ale též managementy a orgány obchodních korporací, profesní auditorské organizace, veřejný dohled nad auditem a uživatele auditorských zpráv. Před českou legislativou pak stojí úkol tyto předpisy zapracovat do národního právního rámce, a to v ideálním případě způsobem maximálně podporujícím kvalitu auditu, rozvoj soukromého podnikání i konkurenční prostředí v oblasti auditorských služeb.

Cíle této legislativní iniciativy Evropské komise byly od počátku nastaveny velmi ambiciózně a komplexně. To však zakládá paradoxně největší gordický uzel, neboť úsilí o dosažení některých cílů nutně oslabuje možnost efektivního dosažení cílů jiných. Nejmarkantnější je tato skutečnost při porovnání záměrů zvýšit kvalitu auditorské činnosti, nezávislost auditorů a snížit koncentraci na horním konci trhu auditorských služeb. Je totiž zřejmé, že řada regulačních opatření směřující k vyšší regulaci auditorských služeb zároveň ztíží život auditorským společnostem, které o kvalifikaci do skupiny auditorů subjektů veřejného zájmu usilují.

Jaké jsou hlavní změny v regulaci auditu?

Zkusím zde shrnout nejdůležitější změny ve světle kompromisu dosaženého mezi Radou EU, Evropským parlamentem i Evropskou komisí, která v případě regulace auditu byla nejen iniciátorem, ale též silným hráčem v celém průběhu legislativního procesu.

V úvodu je třeba zmínit, že k hlavním změnám v auditu samotném dochází pouze při auditu subjektů veřejného zájmu. Definice těchto subjektů se zásadně nemění a nadále zahrnuje kotované společnosti, banky, pojišťovny a další subjekty doplněné členskými státy. Výrazně však stoupají nároky na tyto subjekty a jejich auditory.

V případě auditu subjektů veřejného zájmu dochází k zásadnímu kvalitativnímu a do určité míry i kvantitativnímu omezení možnosti poskytování odborných služeb auditovaným společnostem, a to i v případech, kdy mezi touto službou a auditem nedochází z pohledu Etického kodexu profesních účetních, vydaného Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních IESBA, ke konfliktu zájmů. Jsem přesvědčen,

že auditor by měl mít právo poskytovat poradenství svým klientům v případech, kdy tato služba nenarušuje jeho nezávislost. Auditor, který má hluboké znalosti o auditované korporaci, může řadu ověřovacích i poradenských služeb nabídnout efektivněji, neboť odpadá často náročné seznamování se se situací a analýza stávajícího stavu. Členské státy mají v této oblasti možnost seznam nepovolených služeb dále zpřísnit, ale mají též v oblasti daňové a oceňovací možnost připustit služby, které nemají přímý efekt nebo mají pouze nevýznamný přímý efekt na ověřovanou účetní závěrku.

Osobně velmi podporuji zvýšení úlohy výborů pro audit a dozorčích rad při výběru auditora oproti výkonnému vedení auditované korporace a při posuzování potenciálních konfliktů poskytovaných služeb s rolí auditora.

Přínosné jsou z mého pohledu též požadavky na rozšíření obsahu auditorské zprávy k účetní závěrce subjektů veřejného zájmu od téměř „binárního přístupu“, kdy čistá zpráva neobsahující výhrady nepřináší žádné specifické nové informace, k informacím o rizicích a předpokladech trvání auditovaného subjektu. Obdobnou úpravu posuzuje též Výbor pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy a takovéto inovace budou zřejmě provázet budoucí osudy auditorské profese.

Požadavek povinné rotace auditorské firmy patřil k jádru legislativního sporu. Konečné řešení požaduje u subjektů veřejného zájmu povinnou rotaci po 10 letech, s právem členských států lhůtu prodloužit o dalších 10 let v případě, že v mezidobí proběhne řádný tendr na výběr auditora. Prodloužení až o 14 let bude možné z rozhodnutí členského státu v případě společného auditu dvou nebo více auditorských firem.

Určité problémy těchto návrhů spatřuji v nákladech výběrového procesu, kvalitě auditu u nové zakázky a v tom, že tento přístup nutně povede ke koncentraci trhu auditorských služeb, k omezení možnosti volby pro výbory pro audit a způsobí komplikace globálním skupinám aktivně působícím v EU.

Návrhy Evropské komise obsahovaly řadu dalších radikálních návrhů v oblasti regulace, veřejného dohledu a omezení pravomocí profesní samosprávy, které však byly v průběhu legislativního procesu upraveny



do přijatelné a praktické podoby. V návrzích však byl zachován zákaz delegace systému zajištění kvality auditu subjektů veřejného zájmu, inspekci a sankčního řízení mimo orgány veřejného dohledu.

Koncept jednotného auditorského trhu versus šachovnice národních zájmů

Pokud bylo původním záměrem navrhovatelů sjednotit fungování auditu v členských zemích Evropského hospodářského prostoru, je konečná podoba nařízení asi největším rozčarováním pro podnikatele působící ve více zemích a pro auditory s mezinárodními ambicemi. Směrnice jsou běžně transponovány s řadou národních diskrecí, ale účelem nařízení je zajistit jednotné přístupy pro celý evropský trh. Více než třicet národních diskrecí v samotném nařízení směřuje přímo proti účelu, k němuž byl tento druh normy určen. Některé z těchto diskrecí prakticky evropský trh auditorských služeb neovlivní, řada jiných však může vést zejména při nevhodném zavedení členskými státy ke komplikacím pro auditory i jejich klienty. Pokud je například základní období rotace auditorské společnosti nastaveno na 10 let, povede eventuální zkrácení této lhůty v některých zemích k problémům zejména ve finančních skupinách, které běžně obsahují subjekty veřejného zájmu ve více zemích. Taková skupina buďto akceptuje nejkratší rotační období pro celou skupinu nebo bude muset odpovědnost za konsolidovanou účetní závěrku a její audit rozdělit mezi různé auditorské sítě. Způsob transponování směrnice a zavedení nařízení na úrovni členských zemí bude tedy klíčovým pro efektivní fungování auditu subjektů veřejného zájmu v Evropě.

Pozitivem směrnice je explicitní požadavek provádět auditu v souladu s Mezinárodními standardy auditu ve znění přijatém Evropskou komisí. Ta je zmocněna tyto standardy přijmout formou delegovaného aktu, a je pouze v jejích rukou, jakým způsobem a v jakém časovém horizontu se této úlohy, směřující ke sjednocení auditorských standardů v Evropě, zhostí, neboť toto zmocnění neobsahuje žádný termín.

Jak budou tyto evropské normy zavedeny v České republice?

V době vzniku tohoto článku byla diskuse na toto téma sotva zahájena. Zřetelná je shoda v tom, že takto rozsáhlá změna si vyžádá přípravu nového zákona o auditorech a že relativně liberální přístupy, které Česká republika zastávala v době vyjednávání těchto norem, by se měly odrazit též v přístupu k jejich zavedení. Nařízení nabude platnosti v červnu roku 2016 a do té doby je nutno transponovat též směrnici, neboť obě normy spolu velmi úzce souvisejí.

Tyto lhůty tedy nedávají příliš času k rozsáhlým úvahám a analýzám, a bude třeba co nejrychleji přistoupit k přípravě legislativních textů. Můžeme již vycházet z určitých tradic, které se za více než dvacet

let historie auditu v Česku podařilo vybudovat, i ze zřejmých úspěchů, jakými je zavedení mezinárodních standardů auditu již v uplynulé dekádě a stávající fungování české auditorské profese bez výraznějších skandálů a otřesů.

Co tyto změny přinesou pro českou auditorskou profesi?

Mezi pozitiva nové úpravy je nutno přičíst jasnou deklaraci podpory mezinárodním standardům auditu, posílení role výborů pro audit a valných hromad, podporu správných principů řízení a správy korporací a posun v chápání zprávy auditora a jeho komunikace s auditovanou společností a v případě regulovaných subjektů též s orgány dohledu. Řada nových pravidel povede ke zvýšení nezávislosti a věrme, že i kvality auditu, byť za cenu vyšších nákladů pro auditory i jejich klienty.

Koncept nařízení striktně regulujícího auditu a auditory subjektů veřejného zájmu může vést k vytvoření příkopu mezi auditory těchto velkých společností a zbytkem auditorské profese. Překlenutí tohoto příkopu je jednou z klíčových výzev pro Komoru auditorů v následujícím období.

V případě subjektů veřejného zájmu vyvolá postupně nabíhající požadavek pravidelné rotace auditovaných subjektů nutnost změnit přístup k marketingu auditorských služeb. Striktní omezení možnosti poskytování neauditorských služeb si vyžádá změněné přístupy též v marketingu neauditorských služeb auditory. Vnitřní kontrolní systémy auditorů budou muset odrážet nové striktní požadavky na nezávislost, vyvolané nejen českou právní úpravou, ale často předpisy, které budou vydány státy, v nichž sídlí mateřské společnosti českých korporací.

Osobně si mnohé slibuji od posunu v chápání zprávy auditora, která by měla zejména v případě auditu subjektů veřejného zájmu přinést nové informace o auditorských rizicích. Tento posun by mohl být v budoucnosti přínosný při diskusích o roli auditora při ověřování nefinančních informací a poskytnout uživateli auditorské zprávy hlubší vhled do ověřovaných informací předložený z pohledu ověřujícího.

V rámci Federace evropských účetních (FEE) ke změně nám přistupujeme s otevřeným hledím. Vyvolali jsme širší diskusi k auditu zveřejněním dokumentu „Budoucnost auditu a ověřování“ a chystáme obdobný dokument věnovaný výkaznictví korporací. V každém případě je před námi období změn v regulaci auditu, v oblasti účetních předpisů i nových požadavků na vykazování nefinančních informací, které přinesou nové výzvy celé auditorské profesi a kterým by čeští auditori bez ohledu na velikost měli věnovat náležitou pozornost.

Petr Kríž

zastupující prezident FEE

Zkušenosti České národní banky s audity u dohlížených subjektů

Účetní závěrky a další zprávy ověřované auditory jsou pro Českou národní banku významným zdrojem informací, zejména pro účely výkonu dohledu nad subjekty veřejného zájmu. Obecně platí, že dohled České národní banky hodnotí práci auditorů pozitivně, negativních zkušeností je relativně málo. Dokládají však, jak důležité je dlouhodobě usilovat o nastavení přijatelné míry kvality výstupů činnosti auditorů. Odhalují také některé nedostatky v aktuálním legislativním rámci, mimo jiné i v oblasti pravomocí České národní banky ve vztahu k auditorům. Tyto nedostatky jsou Českou národní bankou průběžně sdělovány odpovědným institucím a patří k nim i přístup České národní banky do auditorových spisů.

Česká národní banka usiluje o transparentní nastavení požadavků na činnost auditorů finančních institucí. Svá očekávání komunikuje nejen prostřednictvím regulace, ale i v rámci bilaterálních jednání a na veřejných fórech.

Konkrétním nástrojem, který dohled České národní banky při své činnosti vůči auditorům využívá, je proces posuzování jejich kvalifikačních kritérií pro konkrétní auditní zakázky u finančních institucí. Auditři musí splnit přísnější požadavky a kritéria, než jsou obecné předpoklady pro provádění auditu. Tyto požadavky souvisejí zejména s prokázáním dostatečných zkušeností a kapacit k posouzení předmětu auditu, nastavení interních procesů apod. V případě pochybností dohled daného auditora pro příslušnou zakázku neschválí.

Dohled České národní banky hodnotí kvalitu konkrétní práce auditorů i následně. Auditorům se snaží poskytovat nejen negativní, ale též pozitivní zpětnou vazbu. V ojedinělých případech zásadní nespokojenosti s odvedenou prací auditora dává dohled podnět k prošetření postupů příslušného auditora či návrh na zahájení kárného řízení Komoře auditorů České republiky. Vlastní dohledová zjištění i výsledky šetření Komory auditorů následně Česká národní banka zohledňuje při posuzování žádostí dohlížených subjektů o schválení jimi vybraného auditora.

Velmi dobrá a přínosná komunikace mezi dohledem a Komorou auditorů ČR má pevný základ a dlouhou tradici. Nesoustředí se jen na konkrétní případy, ale zahrnuje i metodickou oblast a sdílení zkušeností z jejich činnosti. Obě instituce ve své spolupráci sledují společný cíl: vysokou kvalitu výstupů auditorů.

Spolupráce byla zahájena i s Radou pro veřejný dohled nad auditem. Česká národní banka usiluje o to, aby do spolupráce byly zároveň zapojeny všechny tři zainteresované subjekty – Komora auditorů ČR, Rada pro veřejný dohled nad auditem a Česká národní

banka. Aktuálním projektem je rozpracování detailnějších požadavků na konkrétní auditorové činnosti v subjektech podléhajících dohledu České národní banky.

Proto, aby procesy související s činností dohledu vůči auditorům byly co nejhladší a nejméně zatěžující pro všechny zainteresované strany, je nezbytné zajistit přístup dohledu k potřebným informacím. Přístup dohledu ke konkrétním podkladům souvisejícím s prací auditorů přispěje k včasnému a přesnému adresování případných problémů v auditech. Nejlépe v jejich rané fázi, kdy lze záležitost řešit v rovině konzultací s příslušným auditorem.

Ke konkrétním výstupům činnosti auditorů

Česká národní banka v rámci výkonu dohledu pracuje se třemi základními typy auditorových výstupů. Jedním je ověření účetní závěrky v rámci statutárního auditu, druhým typem je ověření řídicího a kontrolního systému u bank a družstevních záložen a třetím typem je ověření opatření přijatých poskytovateli investičních služeb za účelem ochrany majetku zákazníka. Každý typ auditorových výstupů přitom Česká národní banka využívá k jiným účelům. Následující text uplatňuje tento pohled a stručně shrnuje zkušenosti dohledu České národní banky v jednotlivých oblastech.

Účetní závěrka

V rámci výkonu dohledu Česká národní banka věnuje zvýšenou pozornost zejména porovnání věcné správnosti vykazovaných údajů a popisných částí, posouzení náležitostí účetní závěrky, resp. výroční zprávy, posouzení konzistence mezi účetní závěrkou a výroční zprávou, informací o vztazích a transakcích mezi propojenými osobami, které neuzavřely ovládací smlouvy,





a rovněž posouzení going concern principu. Česká národní banka dále z výroční zprávy čerpá informace o probíhajících soudních sporech auditované osoby a provádí křížovou kontrolu plnění informační povinnosti formou porovnání údajů obsažených v účetní závěrce s údaji reportovanými do České národní banky na základě zákonné informační povinnosti.

K nejčastějším nedostatkům patří nejednotné vykazování některých položek (např. emisní ážio), nedostatečný popis významných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Dále jsou to formální nedostatky, např. nesrovnalosti v součtových hodnotách, nulové řádky ve výkazech, odkazy na neplatné právní předpisy atd. K závažnějším nedostatkům patří chyby ve výpočtu kapitálové přiměřenosti a nižší úroveň důslednosti a profesionálního skepticismu při posuzování ocenění aktiv (zejména nemovitostí).

Zpráva auditora o ověření řídicího a kontrolního systému

V souladu s požadavkem zákona o bankách a zákona o spořitelních a úvěrních družstvech je banka nebo družstevní záložna povinna zajistit, aby auditor provedl ověření řídicího a kontrolního systému ke stavu k 31. prosinci daného roku a vypracoval zprávu o ověření. Česká národní banka může tento požadavek prominout nebo omezit. Ověření nesmí v instituci vykonávat auditor, který k ní má zvláštní vztah (statutární auditor, konzultant apod.). Základním smyslem ověření řídicího a kontrolního systému je porovnání a vyhodnocení jeho souladu s regulačními požadavky. Česká národní banka ověření řídicího a kontrolního systému auditorem zpravidla využívá k zajištění nezávislého pohledu na danou oblast a jako doplňkový zdroj informací v rámci svých dohledových aktivit.

Auditoři v rámci tohoto procesu zpracovávají stručný popis ověřovaných oblastí (popis organizačního uspořádání, vymezení odpovědností a pravomocí, popis schvalovacích a rozhodovacích procesů, používaných metod pro řízení rizik, limitů, dostatečnosti

a aktuálnosti interních předpisů, implementovaných mechanismů vnitřní kontroly, systému monitoringu, ošetření konfliktu zájmů) a následně vyhodnocují funkčnost a efektivnost kontrolních mechanismů. Výsledkem činnosti auditora je písemná informace, ve které auditor identifikuje chybějící mechanismy vnitřní kontroly, posuzuje, jak tyto skutečnosti ovlivňují funkčnost a efektivnost řídicího a kontrolního systému, a následně dovozuje, jaký vliv měly tyto nedostatky na hospodaření, likviditu a tvorbu a rozdělení hospodářského výsledku společnosti.

V případě ověření řídicího a kontrolního systému bank má Česká národní banka s kvalitou auditorových výstupů relativně rozsáhlé a dlouhodobé zkušenosti. Rozsah ověření obvykle omezuje na některé z dílčích oblastí (např. na oblast kreditního rizika, tržního rizika nebo operačního a IT rizika). Kvalita auditorových výstupů je zpravidla dobrá, případné nedostatky již byly odladěny v minulosti. Ojedinelé výhrady ze strany České národní banky nejsou materiální povahy a probíhá o nich diskuze s konkrétními auditory.

Odlišná situace v porovnání s bankami panuje v sektoru družstevních záložen, kde Česká národní banka zatím sbírá zkušenosti, neboť využití tohoto instrumentu u družstevních záložen jí bylo umožněno zákonem relativně nedávno. Z prvních zkušeností však bohužel vyplývá, že četnost nedostatků je podstatně vyšší než u bankovního sektoru.

Zpráva auditora o ochraně zákaznického majetku

V souladu s požadavkem zákona o podnikání na kapitálovém trhu je obchodník s cennými papíry povinen zajistit, aby jeho externí auditor nebo auditorská společnost nejméně jednou ročně podala České národní bance zprávu o přiměřenosti opatření přijatých za účelem ochrany majetku zákazníka. Základním smyslem této zprávy je posouzení, zda obchodník při nakládání s investičními nástroji a peněžními prostředky zákazníka zavedl dostatečná opatření k ochraně vlastnického práva zákazníka a zda je vyloučeno použití investičních nástrojů či peněžních prostředků zákazníka k obchodům na vlastní účet obchodníka nebo na účet jiného zákazníka.

Mezi nejčastější nedostatky, které Česká národní banka v posledních letech identifikovala, patří přílišná stručnost zprávy, resp. absence bližšího popisu testů, které auditor provedl, či absence detailnějšího popisu zavedených kontrolních mechanismů. V některých případech zpráva obsahovala chybný výčet povolených investičních služeb, popř. investičních nástrojů, ke kterým se tyto investiční služby váží, nebyla provedena rekonziliace veškerého zákaznického majetku, ale pouze vzorku několika klientů.

David Rozumek

ředitel sekce dohledu nad finančním trhem ČNB

Zprávy auditora vydávané v souvislosti se zvyšováním základního kapitálu



Jiří Pelák

I. Kapitalizace pohledávky

Obdobně jako obchodní zákoník i zákon o obchodních korporacích (ZOK) v ustanovení § 21 odst. 3 výslovně umožňuje, aby pohledávka společníka za kapitálovou společností mohla být započtena proti pohledávce společnosti na splacení emisního kursu.

K započtení může dojít výhradně smluvně, přičemž smlouva o započtení vyžaduje písemnou formu a její návrh schvaluje valná hromada.

Povinnost přiložení potvrzení auditora při návrhu na zápis

Poté, co 1. ledna 2014 vstoupil v účinnost zákon o obchodních korporacích, není zcela jasné, zda rejstříkový soud bude vyžadovat pro účely zapsání zvýšení základního kapitálu, které má být „uhrazeno“ zápočtem pohledávky za společností, tzv. „potvrzení auditora o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka“ (dále jen „potvrzení auditora“).

Ohlédneme-li se nejprve do historie, požadavek na potvrzení auditora se poprvé objevil ve vyhlášce č. 250/2005 Sb., kterou vydalo ministerstvo spravedlnosti na základě zmocnění v § 32 odst. 4 obchodního zákoníku. Ministerstvo tak vyhláškou stanovilo náležitosti formulářů na podávání návrhů na zápis a seznam listin (příloh), které se k návrhům přikládají. Konkrétně se jednalo o ustanovení v příloze 9 vyhlášky, část základní kapitál, písm. g), které vyžadovalo *potvrzení auditora o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka, včetně dokladu prokazujícího právní důvod vzniku pohledávky*.

Od 1. 1. 2012 seznam příloh z právních předpisů zmizel. Uvedená vyhláška byla nahrazena vyhláškou č. 414/2011 Sb., která v § 2 ministerstvu spravedlnosti přikázala uveřejnění formulářů a seznamu příloh s listinami, kterými se mají dokládat zapisované skutečnosti, na jeho internetových stránkách. Tyto seznamy byly do konce roku 2013 dostupné na portálu justice.cz. Např. seznam pro s.r.o. v části Základní kapitál (ZK), písm. h) vyžadoval *potvrzení auditora o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka, včetně dokladu prokazujícího právní důvod vzniku pohledávky*. Tato úprava platila do 31.12.2013.

Od 1. ledna 2014 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících (zkráceně), který v § 21 zmocnil ministerstvo spravedlnosti k vydání vyhlášky, která stanoví náležitosti formulářů na podávání návrhů na zápis (viz vyhl. č. 323/2013 Sb.). Zákon nicméně nezmocnil ministerstvo k tomu, aby stanovilo seznam příloh jednotlivých typů návrhů na zápis.

Ministerstvo spravedlnosti na svých stránkách k datu uzávěrky tohoto čísla uvádí pouze „informativní a orientační přehled listin“, kterými se dokládají skutečnosti navrhované k zápisu do OR, avšak pouze pro spolky, nadace, nadační fondy a ústavy. Tyto pro diskutovaný případ nelze použít ani jako inspirativní.

V oblasti příloh se lze tedy opřít pouze o § 19 posledně citovaného zákona, který stanoví, že návrh na zápis musí být doložen listinami o skutečnostech, které mají být do veřejného rejstříku zapsány, a listinami, které se zakládají do sbírky listin v souvislosti s tímto zápisem. Jedná se o zcela srozumitelné ustanovení, nicméně dostatečnost a vhodnost příloh (řečeno auditorskou terminologií) je v každém konkrétním případě na posouzení rejstříkového soudu. Je více než pravděpodobné, že požadavky různých soudů se budou lišit.

Z uvedeného vyplývá, že potvrzení auditora poté, co nastala účinnost zákona o veřejných rejstřících, již není povinnou přílohou návrhu na zápis zvýšení ZK kapitalizací pohledávky. Nicméně se lze domnívat, že soudy toto potvrzení budou i nadále vyžadovat, a to z několika důvodů.

Prvním a nejjednodušším důvodem je, že již se tak děje. Druhým důvodem je pak zvyk.

Třetím a nejzávažnějším důvodem je to, že zvýšení základního kapitálu kapitalizací pohledávky je značně rizikové. Jak obchodní zákoník, tak i zákon o obchodních korporacích velmi lpí na tom, aby zvyšování základního kapitálu bylo mimořádně dobře podloženo. Pokud by pro zápočet pohledávky proti vkladové povinnosti neplatila stejně přísná pravidla jako pro „klasické“ peněžní a nepeněžní vklady, jednalo by se o pozvánku k fiktivnímu navyšování ZK.

Hlavním opatřením ZOK proti možnostem fiktivního zvýšení ZK cestou kapitalizace pohledávky je smlouva





o započtení, která zásadně (dle § 224 odst. 3, resp. § 478 odst. 2 ZOK) musí být uzavřena ještě před podáním návrhu na zápis zvýšení ZK do OR. Vzhledem k tomu (a dalším relevantním ustanovením ZOK) není možné nejprve zvýšit základní kapitál peněžítým vkladem a teprve později, separátně, provést zápočet. Od prvopočátku musí být zřejmé, že vkladová povinnost bude uhrazena zápočtem. Rejstříkový soud tedy v takovém případě bude trvat na tom, aby návrhovatel doložil, že je co započítávat. Nepochybně tedy bude soudu potřeba předložit *doklad prokazující právní důvod vzniku pohledávky* určené k započtení s vkladovou povinností. Takovým dokladem bude např. smlouva, tedy dokument velmi snadno zfalšovatelny. Dále soud bude nutně potřebovat zjistit, zda pohledávka ještě stále existuje tak, jak je soudu návrhovatelem deklarováno. Z těchto důvodů bude soud nepochybně trvat na tom, aby existenci pohledávky ověřil někdo třetí.

Rizika

Předchozí odstavec napovídá, na co si při zakázce spočívající v potvrzení existence pohledávky dát pozor. Pokud se soud (teoreticky) obává, že pohledávka určená k započtení je pouze fiktivní, je nutné zejména zjistit, zda reálně došlo ke sjednaným plněním a zda vše bylo korektně zachyceno v účetnictví společnosti.

Fiktivní pohledávky se však dá docílit i tak, že společník prodá společnosti věc nebo poskytne službu, přičemž za toto plnění bude sjednána nepřiměřeně vysoká cena. Započtení takto nepřiměřeně vysoké pohledávky na splacení emisního kursu by bylo s největší pravděpodobností klasifikováno jako obcházení účelu zákona. Proto v případě, kdy je pohledávka pohledávkou za společností z titulu protiplnění za dodávku zboží nebo služeb, je nanejvýš vhodné, aby se auditor zabýval i přiměřeností protiplnění, jakkoliv to ze zákona přímo neplyne. Pokud by tak neučinil, podílel by se tak na podvodném zvýšení ZK.

Zjištění, zda pohledávka stále ještě existuje v deklarovaném stavu, je ještě náročnější, protože nyní je

potřeba zjistit, že se něco *nestalo*, tj. že daná pohledávka ještě nezanikla. Auditor se tedy bude zajímat o to, zda pohledávka nebyla již splacena, započtena nebo například věřitelem postoupena (tudíž dluh společnosti sice existovat bude, ale vůči někomu jinému) a zda je stále evidována v účetnictví společnosti. V této souvislosti je také potřeba dát si pozor na datum sestavení zprávy auditora. V žádném případě není možné ho stanovit do budoucna, např. k očekávanému datu zápočtu pohledávky. K tomuto datu už pohledávka nemusí existovat.

V neposlední řadě je také třeba ověřit, že se jedná o *peněžní* pohledávku (tj. splatnou v penězích) za společností, jak vyplývá mj. z ustanovení paragrafů 171, 190, 416 a 421 ZOK.

Charakter zakázky

Pojmout takovou zakázku lze různě. Zejména je nutné rozlišit mezi tím, bude-li se jednat o dohodnuté postupy, nebo o ověřovací zakázku.

Zpráva vyhotovená auditorem na základě **dohodnutých postupů** (viz ISRS 4400) neobsahuje žádný závěr auditora o předmětné pohledávce, nýbrž obsahuje seznam faktických zjištění, která její existenci naznačují až potvrzují. Logika tohoto přístupu spočívá v tom, že soud obdrží „doklad prokazující právní důvod vzniku pohledávky“ od společnosti a seznam faktických zjištění, která se této pohledávky týkají. Porovnáním a prostudováním těchto dvou zdrojů pak soud dojde k závěru, zda předmětná pohledávka existuje a zda je působila k započtení proti pohledávce z emisního kursu. Auditor se tak především vyhne právní analýze „dokladu prokazujícího právní důvod vzniku pohledávky“, na což není (obvykle) expertem.

Pokud je například soudu předložena společností smlouva o úvěru a zpráva auditora vyhotovená na základě provedených dohodnutých postupů (ve které bude např. uvedeno, že na specifikovaném bankovním výpisu je uvedeno přijetí částky daného úvěru, že bankovní výpisy neobsahují žádnou úhradu úvěru, že bylo získáno prohlášení o tom, že dluh nebyl doposud nijak započten, že v účetnictví je úvěr k datu zprávy vykazován atd.), soudu by mělo být jasné, že to, co je uvedeno ve smlouvě, odpovídá realitě. Vzor č. 1 je vzorem zprávy, která je vyhotovena na základě dohodnutých postupů. Při definování dohodnutých postupů ve smlouvě mezi auditorem a společností musí být brán ohled na to, jaká faktická zjištění mohou být pro soud relevantní, aby na jejich základě mohl dospět k závěru o existenci, resp. neexistenci pohledávky. Zejména půjde o zjištění, která přinesou důkazy o plněních z příslušné smlouvy a o tom, že z ní vyplývající závazky stále trvají.

Zkušenost s použitím dohodnutých postupů je v praxi různá. Některé soudy takovou zprávu akceptují, jiné preferují, aby auditor na základě svých zjištění udělal závěr sám. Tím se auditor dostane do režimu

ověřovacích zakázek, přičemž lze předpokládat, že se výhradně bude jednat o zakázku poskytující přiměřenou jistotu (tj. s výrokem auditora); závěr typický pro omezenou jistotu, který začíná sebevědomým „nezjistili jsme nic...“, by soud s největší pravděpodobností neakceptoval. Zatím však není znám ani takový pokus. Zásadní je to, že i přesto, že auditor bude ve své zprávě formulovat svůj názor na pohledávku, stále platí, že smyslem auditorovy práce není právní analýza smlouvy prokazující právní důvod vzniku pohledávky, nýbrž získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, že pohledávka „fakticky“ existuje.

Preferovaný způsob, jak k tomuto úkolu přistoupit a jak na tuto otázku odpovědět, je ověření, zda pohledávka (z pohledu společnosti dluh) je způsobilá k tomu, aby byla zachycena účetnictvím společnosti. Auditor bude tedy ve svém výroku v podstatě uvádět, že příslušná pohledávka (dluh) je k datu zprávy auditora zachycena v účetnictví společnosti, a to v souladu s účetními předpisy. Vzhledem k tomu, že neexistující pohledávku (dluh) v účetnictví v souladu s účetními předpisy vykázat nelze, dodá tím auditor soudu potřebnou informaci. Právní závěr si však soud opět udělá sám.

Vzor č. 1: zpráva ze zakázky spočívající v provedení dohodnutých postupů

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA O VĚCNÝCH ZJIŠTĚNÍCH

pro statutární orgán společnosti ...

Provedli jsme s Vámi odsouhlasené a níže popsané postupy v souvislosti se zvýšením základního kapitálu společnosti ... („společnost“). Naše postupy byly provedeny v souladu s mezinárodním standardem pro související služby ISRS 4400 vztahujícím se na dohodnuté postupy. Provedené postupy a jejich výsledky jsou shrnuty následovně:

Komentář: níže je uveden popis provedených postupů a faktických zjištění. Neuvádí se žádné závěry či ujištění.

- Obdrželi jsme kopii notářského zápisu číslo ze dne ..., který potvrzuje, že jediný společník společnosti ... („akcionář“) rozhodl při výkonu působnosti valné hromady společnosti o zvýšení základního kapitálu společnosti o ... Kč.
- Obdrželi jsme kopii písemného prohlášení akcionáře ze dne ..., jímž převzal dluh ze vkladové povinnosti vůči společnosti ve výši ... Kč.
- Obdrželi jsme kopii obrátové předvahy a saldokonta pohledávek společnosti ze dne
- Porovnali jsme zůstatek pohledávky společnosti za akcionářem z titulu vkladové povinnosti akcionáře se zůstatkem této pohledávky v obrátové předvaze společnosti.
- Na základě výše uvedených postupů jsme zjistili, že v účetnictví společnosti je ke dni ... evidována pohledávka ve výši ... Kč za akcionářem z titulu jeho vkladové povinnosti vůči společnosti (dále jen „Pohledávka 1“).
- Obdrželi jsme kopii potvrzení vydaného akcionářem dne ..., kterým potvrzuje existenci pohledávky za společností ve výši ... Kč vzniklé z titulu ... dne ... ve výši ... Kč (dále jen „Pohledávka 2“).
- Obdrželi jsme kopii obrátové předvahy a saldokonta závazků společnosti ze dne
- Porovnali jsme zůstatek Pohledávky 2 se zůstatkem tohoto dluhu v obrátové předvaze společnosti.
- Na základě výše uvedených postupů jsme zjistili, že v účetnictví společnosti je ke dni ... evidován dluh ve výši ... Kč vůči akcionáři.
- Obdrželi jsme kopii notářského zápisu číslo ... ze dne ..., který potvrzuje, že akcionář rozhodl v působnosti valné hromady společnosti o možnosti započtení části Pohledávky 2 ve výši ... Kč proti Pohledávce 1.
- Obdrželi jsme kopii dohody o započtení pohledávek uzavřené mezi společností a akcionářem dne ..., kterou se smluvní strany dohodly na započtení Pohledávky 1 a Pohledávky 2.

Protože výše uvedené postupy nepředstavují audit ani prověrku provedenou v souladu s Mezinárodními standardy pro audit či mezinárodními standardy pro prověrky, nevydáváme výrok. Pokud bychom provedli další postupy nebo pokud bychom provedli audit či prověrku účetní závěrky v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy či Mezinárodními standardy pro prověrky, povšimli bychom si možná dalších skutečností, o kterých bychom Vás informovali.

Tato zpráva se týká pouze účtů a položek upřesněných výše a nevztahuje se na účetní závěrku společnosti jako celek.

Tato zpráva je určena výhradně pro Vás pro účely zvýšení základního kapitálu společnosti a jako podklad pro zápis tohoto zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku a nesmí být použita k žádným jiným účelům ani poskytnuta jiným stranám.

Datum, podpis



K uvedenému ověření auditor přistupuje jako ke klasickému auditu účetní závěrky, tj. relevantními předpisy jsou pro něj ISA, zejména pak ISA 805, protože neověřuje účetnictví celé, nýbrž jen jednu jeho položku. Auditor by měl i takový „mikroaudit“ naplánovat, tj. především identifikovat související rizika. Rozsah ověřování bude záležet na odborném úsudku auditora, nikoli na smluvně omezené množině postupů, a vhodnost tohoto rozsahu bude jeho odpovědností. V této souvislosti se patří připomenout, že u pohledávky se bude potřeba v souladu s ISA 315 odst. A124 vhodně zabývat souvisejícími tvrzeními (tj. „existencí“, „právy a povinnostmi“, „úplností“ a „oceněním a alokací“). Dále se hodí zdůraznit, že auditor se musí zabývat závazkem z obou jeho stran: ověřují se jak tvrzení o dluhu společnosti navyšující kapitál, tak i tvrzení navyšujícího společníka o pohledávce (zde jde zejména o to, zda nedošlo k postoupení pohledávky navyšujícím společníkem, případně k převzetí dluhu).

Teoreticky vzato, v souladu s odst. 10 Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky lze zakázku pojmout jako „zakázku s přímým vykazováním“ nebo jako „zakázku založenou na tvrzeních“.

Tyto zakázky se liší pouze v tom, jak auditor zprostředkovává uživateli zprávy informace o předmětu ověření. Pokud informuje „přímo“, uvede ve své zprávě, že daná pohledávka (z pohledu společnosti dluh) je v účetnictví zachycena, a to, podle jeho názoru, v souladu s účetními předpisy. Přílohou takové zprávy může být kopie smlouvy, která je právním důvodem vzniku posuzované pohledávky, aby bylo zcela zřejmé, k zaúčtování jaké pohledávky (dluhu) se auditor vyjadřuje. Toto přímé vykazování, poměrně srozumitelné pro uživatele zprávy, má však z pohledu auditora dvě nevýhody: (1) ISA 805 a ISA 700 jsou šité na míru nepřímému vykazování (popsanému dále), tj. formulace vyhovující zprávy může být poměrně obtížná.

(2) Auditor nebude mít k dispozici jasné tvrzení společnosti o dané pohledávce. Ačkoli si bude archivovat veškeré získané důkazní informace včetně prohlášení vedení, při pozdějším sporu by mohlo dojít na to, že to byl on (auditor), kdo o pohledávce něco tvrdil, nikoli společnost; tím by mohlo dojít k nevhodnému setřetí rozdílu mezi odpovědností za tvrzení a odpovědností za názor na toto tvrzení.

Z toho důvodu je tedy vhodnější volbou **zakázka s nepřímým vykazováním** (tj. „zakázka založená na tvrzeních“ v terminologii koncepčního rámce). V takovém případě je však nezbytně nutné, aby sama společnost připravila přehled, ve kterém uvede svůj dluh (či dluhy) vůči společníkovi navyšujícímu základní kapitál. Úkolem auditora je pak ověřit, zda přehled dluhů je v souladu se správně vedeným účetnictvím a nároky na vykazování takových dluhů, tj. zda „je sestaven v souladu s (vybranými) účetními předpisy“ (viz také ISA 805 odst. A9). Aplikaci těchto účetních předpisů je však potřeba popsat v příloze zprávy, neboť účetní předpisy samy o sobě neobsahují explicitní pravidla pro sestavení takových přehledů. V takové příloze zprávy by v zásadě mělo být uvedeno, že k vykazování daných dluhů byla použita stejná pravidla, jako kdyby se tyto dluhy (k danému datu) vykazovaly v účetní závěrce. V tomto bodě se lze také inspirovat článkem na str. 21 tohoto čísla časopisu, který se věnuje ověřování mezitímních účetních informací a pojednává o možnosti odkázat se místo na vlastní pojednání o účetních pravidlech na příslušnou (k datu uzávěrky časopisu však zatím nevydanou) interpretaci Národní účetní rady.

Poslední možností, jak lze přistoupit k diskutované zakázce, je ověření, že pohledávka (vyplývající např. z příložené smlouvy), existuje. Takto pojatá zakázka je však spíše **právním stanoviskem**, v němž je auditor nucen provést právní analýzu, která bude spočívat v prozkoumání všech myslitelných právních úskalí. Problém je, proti jakým kritériím má být ověřena existence pohledávky, přičemž se nenabízí nic menšího, než samotný občanský zákoník. Nicméně tato kritéria by měla být ve zprávě (resp. její příloze) po konzultaci s právníkem konkretizována, aby bylo zcela jasné, co auditor vzal při právním posuzování v potaz. Dost dobře se nemůže jednat o celý právní řád, kritéria musí být konkrétní.

Taková zakázka, jejíž podstatou by byla právní analýza, by byla zakázkou podle ISAE 3000 a auditor by se ve svém výroku vyjadřoval k tomu, zda podle jeho názoru daná pohledávka v souladu s platným civilním právem existuje. Vzhledem k tomu, že výroky typu, zda něco podle platného práva existuje či nikoli spíše přísluší soudům než komukoliv jinému, je vyhotovování takové zprávy právě pro rejstříkový soud poněkud zvláštní. Ze zkušeností členů Výboru pro metodiku auditu Komory auditorů vyplývá, že takto pojatá zakázka se v praxi zřejmě nevyskytuje.

Vzor č. 2: zpráva auditora podle ISA 805

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA PRO ZVLÁŠTNÍ ÚČELY**Jednateli/jednatelům společnosti XYZ s.r.o.**

Provedli jsme audit přiloženého přehledu závazků vyplývajících z úvěrové smlouvy [vybraných úvěrových smluv] uzavřené [uzavřených] mezi společností XYZ s.r.o. (dále „Společnost“) a společností ABC s.r.o. zpracovaného vedením společnosti XYZ s.r.o. k 31. prosinci 2013 (dále „přehled“).

Odpovědnost statutárního orgánu Společnosti za sestavení přehledu

Statutární orgán Společnosti odpovídá za vedení účetnictví v souladu s českými účetními předpisy a za sestavení přehledu, který byl připraven pro účely zápisu zvýšení základního kapitálu Společnosti.

Úloha auditora

Naší úlohou je vydat na základě provedení auditu výrok o přiloženém přehledu. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech platným v České republice, Mezinárodními standardy pro audit a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že přehled neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a informacích uvedených v přehledu. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizika významné nesprávnosti údajů uvedených v přehledu způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor zohledňuje vnitřní kontroly relevantní pro sestavení přehledu. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel a posouzení celkové prezentace přehledu.

Jsmo přesvědčeni, že získané důkazní informace poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok

Podle našeho názoru byl přehled připraven ve všech významných ohledech v souladu s účetními postupy popsány v bodě 1 přehledu.

Zdůraznění skutečnosti

Upozorňujeme na skutečnost, že přehled není účetní závěrkou Společnosti, a tudíž nezobrazuje ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz celkové finanční pozice Společnosti, jejího hospodaření a peněžních toků v souladu s českými účetními předpisy. Toto zdůraznění nepředstavuje výhradu.

Omezení pro použití zprávy

Tato zpráva je připravena výhradně pro účely zápisu zvýšení základního kapitálu Společnosti o XX Kč v obchodním rejstříku a není určena pro žádné jiné použití.

Datum

Jméno, podpis

II. Zvyšování ZK z vlastních zdrojů

Zákon o obchodních korporacích stejně jako dříve obchodní zákoník vyžaduje, aby účetní závěrku, na jejímž základě má dojít ke zvýšení ZK z vlastních zdrojů, ověřil auditor. Novinkou je, že v případě společnosti s ručením omezeným (nikoli v případě akciové společnosti nebo družstva) podle ustanovení § 231 odst. 1 ZOK postačuje, aby byla ověřena pouze část účetní závěrky, na základě které valná hromada o zvýšení rozhoduje. Tato „část“ pak není v zákoně nijak podrobněji vymezena.

Vymezení části účetní závěrky

Z dikce citovaného ustanovení je patrné, že určující pro vymezení „části“ je informační potřeba valné hromady. Valná hromada na základě této „části“ musí být o navýšení schopna kvalifikovaně (ve smyslu „informovaně“) rozhodnout. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 228 ZOK dále omezuje zvýšení základního kapitálu částkou rozdílu mezi výší vlastního kapitálu a základního kapitálu, je jasné, že částí účetní závěrky, jejíž znalost je potřebná k rozhodnutí o navýšení, nelze v žádném omezit na pouhou položku

(např. nerozdělené zisky minulých let) vlastního kapitálu, ze které má k navýšení základního kapitálu dojít. Minimálně je potřeba znát i výši vlastního kapitálu jako celku.

Zaměříme-li se na „ověřitelnost“ této části účetní závěrky, narazíme na další limity. Vzhledem k tomu, že vlastní kapitál je reziduální položkou vzniklou rozdílem aktiv a cizího kapitálu (tj. je „neschopen samostatné existence“ na rozdíl od položek majetku a dluhů), je neověřitelný, aniž by došlo k ověření celé rozvahy (viz také ISA 805, odst. 7 a A6). Jeden příklad za všechny: jak se bez ověření výše opravných položek k pohledávkám vyjádřit k výši (kumulovaného) zisku, který spoluurčuje výši vlastního kapitálu?

Z toho vyplývá, že v případě ověřování pro účely navýšení ZK z vlastních zdrojů je minimální ověřovací částí účetní závěrky rozvaha, pokud ovšem valná hromada neusoudí, že potřebuje ještě další informace, které by byly obsaženy v jiných výkazech.

Pokud cílem ověření je vyjádření se auditora výhradně k výši vlastního kapitálu a jeho jednotlivým položkám pro účely zvyšování ZK, ověření související přílohy pravděpodobně nebude potřeba, i když i v takovém případě je nutné zvážit relevantní požadavky ISA 805 odst. 6 c. Fakt, že auditor ověřil celou rozvahu, mu nijak nebrání formulovat svůj výrok jen k části rozvahy.

Stáří důkazních informací?

Dalším problémem je znění § 497 odst. 2: „Auditor ověřuje účetní závěrku pro potřeby rozhodnutí podle odstavce 1 z údajů zjištěných nejpozději ke dni, od něhož v den rozhodování valné hromady o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů neuplynulo více než 6 měsíců.“ Toto ustanovení se na první pohled snaží odvíjet právní důsledky od stáří auditorem získaných údajů (snad důkazních informací?).

Srovnáme-li uvedené ustanovení pro akciové společnosti s obdobným ustanovením pro společnosti s ručením omezeným (viz § 231 odst. 2), zjistíme, že v tomto případě zní text trochu jinak: „Společnost sestavuje účetní závěrku pro potřeby rozhodnutí podle odstavce 1 z údajů zjištěných nejpozději ke dni, od něhož v den rozhodování valné hromady o zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů neuplynulo více než 6 měsíců.“

Jediné možné rozumné vysvětlení je, že v §497 vypadlo slovo „sestavenou“ a věta má správně znít: „Auditor ověřuje účetní závěrku pro potřeby rozhodnutí podle odstavce 1 sestavenou z údajů zjištěných nejpozději ke dni ...“. Hovoří se tedy o stáří údajů v účetní závěrce, tedy o stáří účetní závěrky samotné, nikoli o zjišťování údajů auditorem, jak by se mohlo zdát. A nezvyklá formulace „účetní závěrka sestavená z údajů zjištěných ke dni“ je jednoduše totéž, jako běžnější spojení „účetní závěrka sestavená ke dni“.

Výrok bez výhrad

V ustanovení paragrafů 231, 497 a 567, které v ZOK upravují zvýšení ZK z vlastních zdrojů, je ještě jedna „novinka“: obchodní zákoník dříve v § 208 odst. 5 umožňoval navýšení ZK, jen byla-li příslušná závěrka „ověřena auditorem bez výhrad“. ZOK místo toho používá už ne tak laickou formulaci, a sice „ověření auditorem s výrokem bez výhrad“. Všem auditorům je samozřejmě jasné, že změnou této formulace se požadavek zákona nijak nezměnil, jenom je to lépe napsáno.

Ne tak právníkům. Na zpřesnění dikce zákona dokonce reaguje komentář k ZOK autorů Štenglová a kol. (nakl. C.H. Beck), kde se praví, že ZOK nově vyžaduje, „aby zpráva auditora obsahoval přímo výrok bez výhrad“. V důsledku toho se už v praxi vyskytl požadavek na auditora, aby ve svém výroku výslovně uvedl, že se jedná o výrok bez výhrad.

Žádný zákonný ani profesní předpis však něco takového auditorům neukládá. Navíc je důležité si uvědomit, že charakter výroku auditora je zásadně dán jeho věcným obsahem, nikoli tím, zda je v jeho vyjádření formálně použito slovní spojení „bez výhrad“. Z toho důvodu není vhodné do výroku jeho klasifikaci ani psát. ISA 700 nejenže nevyžaduje, aby výrok „bez výhrad“ toto slovní spojení obsahoval, ale v zásadě to ani neumožňuje (do zprávy lze uvádět jen to, co je právními a profesními předpisy stanoveno).

Naštěstí se požadavků uživatelů na uvedení slovního spojení „bez výhrad“ do zprávy auditora objevilo jen pár. Zatím to jednotliví auditoři řeší tak, že nadpis nad výrokem auditora ve své zprávě upraví na „Výrok auditora bez výhrad“, což je zřejmě nejcitlivější zásah do zprávy auditora. Ve dvou případech již dokonce vydávala KA ČR dobrozdání, že daná zpráva obsahuje výrok bez výhrad, i když tato slova v ní nelze nalézt.

Jiří Pelák

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

Specifika auditorských služeb na kapitálových trzích



Petr Vácha

Tématem tohoto čísla je audit pro zvláštní účely. A právě prostředí kapitálových trhů je protkáno řadou ověřovacích a jiných souvisejících služeb se zvláštním účelem. Pojďme se podívat na některé z těch, s nimiž se auditoři mohou v tomto prostředí setkat.

Ještě předtím bych však chtěl připomenout, že prostředí kapitálových trhů je obzvláště citlivé na přesný soulad auditorských prací s Mezinárodními standardy pro audit (ISA) či jinými mezinárodně uznávanými auditorskými standardy, a tyto standardy tvoří rámec práce auditorů a zároveň jsou pro uživatele vodítkem k pochopení toho, jaký byl rozsah prací auditora a jak číst a interpretovat jeho výstup. Proto je potřeba souladu s požadavky auditorských standardů věnovat vysokou pozornost.

Setkal jsem se totiž například v minulosti s tím, že se na nás obrátila účetní jednotka, která nikdy v minulosti neměla auditovanou závěrku s tím, abychom jí pro účely vydání cenných papírů napsali auditorské vyjádření, že je její účetní závěrka v pořádku. A svou žádost ilustrovala příkladem konkrétního dopisu auditora z podobné situace, kdy daný auditor poskytl vyjádření, ve kterém napsal, že sice účetní závěrku neauditoval, ale tato poskytuje věrný a pravdivý obraz. Tak toto by opravdu neměl být příklad hodný následování, tím spíše na kapitálových trzích, ale spíše námět pro pozornost regulátora.

Co se týká typů zvláštních auditorských služeb, se kterými se můžeme setkat na kapitálových trzích, jmenujme ze všech alespoň následující.

Audit účetní závěrky s více obdobími srovnávacích údajů

V případech, kdy účetní jednotka plánuje vydání cenných papírů na kapitálovém trhu, může požadovat po auditorovi, aby ověřil účetní závěrku, která bude mít více než jedno období srovnávacích údajů. Může to být například u účetní závěrky dle IFRS v případě, kdy pravidla daného kapitálového trhu požadují zveřejnění více srovnávacích období.

V situaci, kdy účetní jednotka v minulosti připravovala pouze účetní závěrku podle českých účetních předpisů a nyní přechází z důvodu emise cenných papírů na IFRS, je nutné, aby auditor byl účasten přechodu účetní jednotky na IFRS a byl schopen ověřit údaje během celé konverze. Pokud auditor již

v minulosti auditoval účetní závěrku dle českých účetních předpisů, bude to výhodou, nicméně řadu úprav nutných pro účetní závěrku IFRS včetně srovnávacích údajů a zahajovací rozvahy (reálné hodnoty, výsledky testování snížení hodnoty) by bylo obtížné či dokonce nemožné auditovat zpětně.

Prověrky mezitímních účetních informací

U řady kapitálových trhů je typický požadavek, aby účetní jednotka zveřejňovala čtvrtletní či pololetní mezitímní informace a aby auditor provedl prověrku těchto mezitímních informací. V prostředí IFRS účetní jednotka tyto mezitímní informace sestavuje dle IAS 34 a auditor se při prověrce řídí obvykle Mezinárodním standardem pro prověrky (ISRE) 2410, pokud není vyžadován jiný standard.

V našich podmínkách se častěji auditor setká s požadavkem na prověrku mezitímních účetních informací ve vztahu k dceřinému podniku, kdy mateřská společnost je kótována na kapitálovém trhu v zahraničí a pro potřeby svých konsolidovaných mezitímních účetních informací požaduje sestavení mezitímního reportingového balíčku po své dceřiné společnosti v České republice. Zároveň skupinový auditor požaduje, aby český auditor provedl prověrku tohoto mezitímního reportingového balíčku a poskytl zprávu o této prověrce skupinovému auditorovi.

Dopisy underwriterům, ručitelům či dalším účastníkům emise

Nabízení cenných papírů nebo dluhopisů je upraveno požadavky konkrétního kapitálového trhu. Tzv. underwriteři¹ (hlavně investiční banky) mohou být činěni odpovědnými za nepravdivé nebo zavádějící údaje



A nyní otázka za milion: Co je to audit pro zvláštní účely?
Kresba: Ivan Svoboda

¹ Underwriting je výraz používaný pro proces úpisu cenných papírů, v jehož rámci (nejčastěji) investiční banka (underwriter) na své riziko zprostředkovává získání kapitálu pomocí emise akcií či dluhopisů pro svého klienta (emidenta cenných papírů).



obsažené v nabídkovém dokumentu. Obecně obvykle dále platí, že underwriteři mají malou nebo žádnou odpovědnost za prohlášení učiněné tzv. experty (např. auditory).

Protože řada informací obsažených v nabídkovém dokumentu není předmětem ověření nebo vyjádření ze strany experta, musí underwriteři provést vlastní prověření nabídkového dokumentu (tzv. due diligence). Toto due diligence obvykle provádějí underwriteři či jejich právní zástupci či poradci. Protože však underwriteři většinou nemají detailní znalosti účetnictví dané účetní jednotky, v této oblasti často požadují, aby auditor účetní jednotky provedl určité postupy ve vztahu k některým informacím v rámci nabídkového dokumentu a poskytl jim na bázi těchto postupů vyjádření formou dopisu (tzv. comfort letter). Dostatečnost postupů provedených auditorem je plně v odpovědnosti underwriterů.

Pravidla pro vydávání těchto vyjádření mají obvykle všechny velké auditorské firmy detailně zpracovány. Mezinárodní auditorské standardy se tomuto institutu věnují pouze částečně, nicméně detailní návodné informace lze nalézt například v rámci amerických pravidel pro auditory (konkrétně například mezitímní standard AU 634 – Letters for Underwriters and Certain Other Requesting Parties).

Obvyklou podmínkou, aby auditor mohl vydat vyjádření formou dopisu, je to, že provedl audit ročních účetních závěrek obsažených v nabídkovém dokumentu a v rámci těchto auditů získal znalosti o vnitřním kontrolním systému účetní jednotky a jejích účetních metodách a postupech.

Vyjádření ke kontrolnímu prostředí

Na některých kapitálových trzích může být požadováno, aby vedení účetní jednotky potvrdilo v rámci svých informačních povinností, že vnitřní kontroly účetní jednotky fungují správně.

Například v prostředí amerického zákona Sarbanes-Oxley je po emitentech cenných papírů požadováno prohlášení vedení účetní jednotky ve smyslu zodpovědnosti za vytvoření a udržování adekvátní vnitřní kontroly nad účetním výkaznictvím společnosti, údaje o rámci použitém vedením k vyhodnocení účinnosti vnitřních control a hodnocení účinnosti těchto vnitřních kontrol na konci roku.

Pravidla kapitálového trhu pak mohou požadovat, aby auditor vydal zprávu ve vztahu k hodnocení kontrol vedením účetní jednotky. Požadavky na takovou auditorskou zprávu a její formu nejsou zakotveny v mezinárodních auditorských standardech, ale jsou upraveny v rámci daného legislativního prostředí, kterým se kapitálový trh řídí.

Vzhledem k tomu, že v České republice působí řada dceřiných podniků amerických firem, může se auditor s požadavkem na vyjádření ke kontrolnímu prostředí někdy setkat. Půjde však v tomto případě o vyjádření směrem ke skupinovému auditorovi, nikoliv směrem k externím uživatelům, a jeho cílem bude umožnit skupinovému auditorovi vydat vyjádření ke kontrolnímu prostředí za celou skupinu podniků.

Závěrem

Na kapitálových trzích se lze setkat s řadou specifických auditorských služeb. Některé z nich jsou zmíněny v tomto článku, s jinými se nelze v českém auditorském prostředí téměř setkat (např. vyjádření k pro forma informacím obsaženým v prospektu). Obecně platí, že auditorské služby na kapitálovém trhu kladou na auditora výrazně vyšší nároky ve vztahu ke znalosti účetní jednotky, rizik a zvláštních předpisů, jež tyto auditorské služby částečně či plně regulují. Proto je nezbytné, aby auditor pečlivě zvažoval podmínky přijetí auditorské zakázky a věnoval náležitou odbornou péči jejímu provedení a formě svého výstupu.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha je auditorem a partnerem společnosti Ernst & Young. Je členem Výkonného výboru Komory auditorů, předsedou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR a jedním ze zástupců KA ČR v Národní účetní radě. Dále působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, kde je interním doktorandem. Získal certifikace ACCA a CIMA (Certified Institute of Management Accountants). Během svého působení v oblasti finančního účetnictví a auditu se specializoval na firmy v oblastech výroby, obchodu a technologií a také na konverze v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Působí rovněž jako lektor.

Ověření konsolidačního „balíčku“ auditorem



Milan Zelený

Před auditorem se čas od času objevují i jiné úkoly než ověření statutární účetní závěrky. Tento článek se nezabývá úlohou auditora, který přijal zakázku, dostavil se na poštu a nyní ověřuje obsah doručeného balíku. Mapuje prostor, kde balíček představuje množinu informací strukturovaných většinou do řady tabulek. Pečlivě připravené tabulky mají sloužit mateřské společnosti skupiny k přípravě konsolidované účetní závěrky za celou skupinu.

Odeslání orazítkovaného balíčku pochopitelně není jediným způsobem předepsané komunikace mezi skupinovým auditorem a auditorem balíčku. Standard ISA 600, který reguluje zakázky tohoto typu, uvádí celou řadu záležitostí, o kterých se mezi sebou musí skupinový auditor a auditor složky skupiny navzájem informovat. Těžiště komunikace je ve fázi plánování skupinového auditu a potom na konci auditu složek skupiny, za něž se připravují jednotlivé balíčky. Komunikace je ke konci procesu skupinového auditu pochopitelně zaměřena na sdílení a posouzení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací. ISA 600 v odstavci 41 požaduje, aby tato komunikace mimo jiné obsahovala „celková zjištění, závěry nebo výrok auditora složky“.

Audit balíčku bez výroku auditora?

Podívejme se tedy nyní na zvláštnosti a charakteristiky takového výroku v rámci skupinového auditu. První zvláštností je to, že výše citovaná formulace v ISA 600 není jednoznačná ve smyslu, zda je povinně požadován výrok auditora balíčku jako potvrzení toho, že byl audit dokončen. Interpretace standardu v tomto ohledu není jednoznačná, protože text v odstavci 41 je možné interpretovat minimálně dvěma způsoby:

- standard umožňuje skupinovému auditorovi zadat předmět zakázky jinak, než je audit složky, a v takovém případě charakter zakázky nemusí dávat vhodný podklad pro vyjádření výroku; ale pokud je předmětem zakázky audit balíčku, auditor o něm vydává výrok;
- text standardu záměrně vyjadřuje možnost vydat výrok, a z toho vyplývá, že vydání výroku auditorem složky není nutností, ani pokud je předmětem zakázky audit složky skupiny.

Není třeba se snažit tyto dva výklady rozsoudit. Uplatňují se oba pohledy. Výklad dovozující to, že auditor, který provedl audit balíčku, vydává výrok, je v praxi rozšířenější.

Druhou zvláštností ve vztahu přímo ke standardu je to, že ani ISA 600, ani žádný jiný standard neobsahuje vzor nebo příklad výroku, který auditor složky zasílá skupinovému auditorovi. To může mírně

nahrávat zastáncům menšinového názoru uvedeného pod druhým bodem v předchozím odstavci, nicméně jednoznačný závěr z této skutečnosti také neučiníme. Horší je to, že většina auditorů podílejících se na skupinových auditech a vydávajících výroky k balíčkům nemá jasné vodítko, jak má takový výrok vypadat.

V této chvíli tedy nezbývá, než se odklonit od litery standardů a podívat se, které zásady je třeba dodržovat. Dají se totiž dovodit z obecných principů účetní a auditorské profese. A nakonec můžeme vycházet i z některých konvencí, které se v praxi ustálily, a je vhodné se jich držet, protože při jejich uplatnění se vyhneme zbytečným nedorozuměním.

Kde hledat vzor pro výrok?

Je celkem nasnadě, že do určité míry se výrok auditora balíčku bude inspirovat formátem výroků uvedených v přílohách standardů ISA 700 (Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce) a ISA 800 (Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely). O něco relevantnější je standard ISA 800 regulující audity pro zvláštní účely, ale standard ISA 700 je zde také třeba zmínit, už jenom proto, že ISA 800 se na všechny obecné standardy, včetně ISA 700, odvolává. Proč tedy audit pro zvláštní účely? Předně proto, že ani práce auditora složky skupiny ani jeho zpráva (pokud ji vydává) nejsou určeny externí třetí straně a už vůbec ne veřejnosti. Dokonce většina těchto zpráv obsahuje tzv. omezení šíření a užívání zprávy, ale k tomu se vrátíme později. Zadruhé je třeba zmínit, že finanční informace, které jsou předmětem auditu složky skupiny, nejsou předkládány ve formátu a v rozsahu účetní závěrky sestavené podle vykazovacího rámce, který má charakter rámce věrného zobrazení. To s sebou



nese jisté důsledky, ke kterým se vrátíme v pasáži zabývající se odkazy na IFRS.

Ještě než se k otázce odkazů na IFRS dostaneme, je třeba uvést, že se auditor může ocitnout v zásadě ve dvou různých situacích:

- auditor balíčku dělá svoji zakázku na základě instrukcí a pro skupinového auditora, který je členem téže mezinárodní sítě auditorů;
- auditor balíčku zakázku vykonává pro skupinového auditora, který s ním není nijak propojen.

V prvním případě, kdy spolu oba auditoři komunikují v rámci jedné mezinárodní sítě, je možné se setkat s velmi jednoduchou formou výroku, kdy text zprávy neobsahuje ani vymezení odpovědnosti auditora, ani detailnější vymezení odpovědnosti vedení složky skupiny. Je tomu tak proto, že pokud je použití zprávy omezeno výhradně pro konkrétního skupinového auditora v rámci jedné mezinárodní sítě, není zde riziko, že by došlo k nedorozumění ohledně vymezení odpovědností v rámci zakázky. Vkládání standardního textu vymezujícího odpovědnost auditora a vedení složky skupiny by tedy bylo nadbytečné. Naopak ve druhém případě se ustálila praxe, že výrok je velmi blízký příkladům ze standardu ISA 800, včetně pasáží vysvětlujících odpovědnost vedení složky skupiny (společnosti) na straně jedné a auditora na straně druhé. Pro ilustraci je příklad textu zprávy určené k zaslání skupinovému auditorovi z jiné firmy nebo mezinárodní auditorské sítě uveden na str. 19.

Může být balíček pro konsolidaci připraven v souladu s IFRS?

Vynechání pasáží o vymezení odpovědnosti není ovšem jediným a dokonce ani hlavním rozdílem mezi výroky používaným v rámci skupinového auditu a zprávou auditora ke statutární účetní závěrce. Hlavní



rozdíl je v tom, že auditor balíčku neposuzuje správnost jeho obsahu podle vykazovacího rámce, který má charakter rámce věrného zobrazení, ale podle rámce pracujícího s dodržáním požadavků. Přibližme si nyní, co to znamená. Začnu prohlášením, že **balíček pro účely konsolidace skupiny nemůže být nikdy připraven v souladu s IFRS**¹. Pro mnohé je to triviální konstatování, na druhou stranu si dovoluji odhadnout, že některé kolegy auditory toto konstatování může překvapit. Přesto je to fakt poměrně lehce doložitelný. Účetní závěrka je připravena v souladu s IFRS pouze tehdy, pokud je v souladu se všemi relevantními požadavky všech platných standardů a interpretací. Tento požadavek nemůže balíček pro konsolidaci splnit, protože neobsahuje celou řadu povinných zveřejnění, která je třeba formulovat ve formě textu. Příkladem může být například zveřejnění použitých účetních postupů nebo zveřejnění týkající se řízení rizik spojených s používáním finančních nástrojů. Kdyby balíček měl splnit všechny požadavky IFRS, včetně těch na prezentaci a zveřejnění, přestal by být balíčkem a stal by se účetní závěrkou.

Když tedy není balíček připraven podle IFRS, na základě jakých kritérií ho má auditor posuzovat? Odpověď je překvapivě jednoduchá. Každá skupina má svůj účetní manuál, nebo by jej alespoň měla mít. Pokud manuál nemá, je to jistě jedna ze slabin kontrolního prostředí, kterou by měl auditor vzít v úvahu pro určení strategie a plánování auditu. Berme tedy za standardní situaci, že skupinový účetní manuál existuje a je použitelný. V takovém případě se ve svém výroku k balíčku auditor odkazuje právě na pravidla účetního manuálu skupiny. Vykazovací rámec daný konkrétním skupinovým manuálem pochopitelně není rámcem věrného zobrazení. Auditor se tedy ve svém výroku vyjadřuje k tomu, zda složka skupiny dodržela požadavky manuálu. Poznáme to podle toho, že v odstavci s výroky nenalezneme formulaci o „věrném a poctivém zobrazení“, místo ní se použije konstatování, že balíček byl ve všech významných ohledech připraven v souladu se skupinovým účetním manuálem.

Zpráva pouze pro adresáta

Vrátím se ještě k omezení šíření a užívání zprávy. Je to oblast, kterou zmiňuje samotný standard ISA 800, i když detailní pojednání na toto téma v něm nenajdeme. Je to ale možnost, která je v kontextu skupinových auditů a s nimi souvisejících výroků hojně využívána. Na druhé straně se jedná o záležitost, kterou si každá auditorská firma, popřípadě mezinárodní síť, řeší dle svých vlastních potřeb v rámci procesů řízení rizik. Smyslem je to, aby kdokoliv jiný, než je adresát výroku, jasně z textu vyrozuměl, že zpráva je určena pouze adresátovi a nikdo jiný nemá právo ji použít. Navíc i adresát je omezen v užívání zprávy, a to k účelu,

¹ To samé platí pro soulad s českými účetními předpisy. Ani zde není možné deklarovat soulad s předpisy, pokud není za složku předložena celá účetní závěrka. Tento závěr je možné zobecnit na jakýkoli národní vykazovací rámec.

Příklad zprávy auditora složky skupinovému auditorovi v rámci jedné sítě auditorských firem

ZPRÁVA AUDITORA O FINANČNÍCH INFORMACÍCH PŘIPRAVENÝCH PRO ÚČELY KONSOLIDACE

Gondwana Audit, s.r.o. – auditní tým skupiny Atlantida a.s.:

Na základě vašich instrukcí ze dne 9. června 2013 jsme provedli pro potřeby auditu konsolidované účetní závěrky skupiny Atlantida audit přiloženého konsolidačního balíčku s finančními informacemi (dále jen „Skupinový balíček“) za společnost Avalon, s.r.o. (dále jen „Společnost“), k 31. prosinci 2013 a za rok končící k tomuto datu. Tento Skupinový balíček byl připraven pouze za účelem umožnit skupině Atlantida sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za Skupinový balíček

Vedení společnosti je odpovědné za sestavení Skupinového balíčku v souladu se zásadami a pokyny obsaženými ve Skupinovém účetním manuálu skupiny Atlantida a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný k tomu, aby umožnil přípravu Skupinového balíčku, který neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit názor na přiložený Skupinový balíček na základě provedeného auditu. Audit jsme provedli v souladu s Mezinárodními standardy auditu. V souladu s těmito standardy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že Skupinový balíček neobsahuje významné nesprávnosti. Jak požadujete, audit jsme naplánovali a provedli pomocí hladiny významnosti stanovené ve vašich instrukcích, která je jiná než hladina významnosti, kterou bychom použili, pokud bychom prováděli audit tak, abychom byli schopni vyjádřit názor na Skupinový balíček složky jako samostatné entity.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených ve Skupinovém balíčku. Zvolené postupy závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizika významné nesprávnosti údajů uvedených ve Skupinovém balíčku, ať už způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor zohledňuje vnitřní kontroly relevantní pro sestavení Skupinového balíčku, aby pak mohl navrhnout auditní postupy, jež jsou za daných okolností vhodné, nikoli však za účelem vyjádření výroku k účinnosti vnitřního kontrolního systému složky.

Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením složky i posouzení celkové prezentace Skupinového balíčku.

Jsmo přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku. Závěry učiněné při formování našeho výroku jsou založeny na hladině významnosti, kterou jste určili pro naši auditovanou složku v rámci auditu konsolidované účetní závěrky skupiny.

Výrok

Podle našeho názoru přiložený Skupinový balíček pro společnost Avalon, s.r.o. k 31. prosinci 2013 a za rok končící k tomuto datu byl sestaven ve všech významných ohledech v souladu se zásadami a pokyny uvedenými ve Skupinovém účetním manuálu skupiny Atlantida.

Omezení použití a šíření zprávy

Skupinový balíček byl připraven za účelem poskytnutí informací pro skupinu Atlantida, aby mohla sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V souladu s tím Skupinový balíček není účetní závěrkou společnosti Avalon, s.r.o. připravenou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií a není určen k tomu, aby podával věrný a poctivý obraz finanční situaci Společnosti k 31. prosinci 2013, jejího hospodaření a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém EU. Skupinový balíček proto může být nevhodný pro použití k jinému účelu.

Tato zpráva je určena výhradně pro použití auditorem Gondwana Audit, s.r.o. – auditní tým skupiny Atlantida a.s. v souvislosti s auditem konsolidované účetní závěrky skupiny Atlantida a nesmí být použita k žádnému jinému účelu.

09.06.2014

Praha, Česká republika

kteřý je v ní výslovně vymezen – audit konsolidované účetní závěrky skupiny. V této souvislosti stojí za zmínku i skutečnost, že omezení užívání zprávy platí i pro auditovanou společnost samotnou (v daném kontextu pro složku skupiny). Zpráva auditora k balíčku není určena ani vedení auditované společnosti (složky), ani vlastníkům této společnosti, dokonce ani vedení celé skupiny, za kterou se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka. Jediným oprávněným adresátem a uživatelem takové zprávy je skupinový auditor. Nebudu zde tvrdit, že v praxi se v rámci skupinových auditů výrok auditora složky nikdy „nezatoulá“ ke klientovi. Nicméně by to měla být situace spíše výjimečná a v každém případě by si auditní tým zodpovědný za audit složky měl dát dobrý pozor, aby v dané situaci neporušil pravidla vlastní firmy nebo sítě v oblasti řízení rizik.

Asi bychom našli ještě celou řadu dalších témat a zvláštností, kterým by bylo možné se ve vztahu ke zprávě auditora balíčku věnovat. Jako v celé řadě jiných činností auditora je i zde nejlepší školou praxe. V řešení praktických situací bych doporučil držet se zásad zmíněných v tomto článku, v případě nouze

si vzít pro inspiraci na pomoc standard ISA 800 a nahlédnout do příkladů 1 a 2 v jeho příloze, nebo se poradit s kolegou, který má v této oblasti více zkušeností.

Sestavení (správné) zprávy auditora je možné vnímat jako jistou třešničku na dortu, který představuje průběh celého auditu. Přeji všem auditorům, aby si tuto třešničku co nejvíce užívali a aby, pokud možno z důvodu případných chyb nebo nedorozumění zbytečně nezhořkla.

Milan Zelený

Ing. Milan Zelený, FCCA je absolventem ČVUT v Praze. Pracuje ve společnosti PricewaterhouseCoopers jako ředitel v oddělení auditu, kde se kromě portfolia klientů věnuje poradenství v oblasti aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), a to nejen v rámci České republiky, ale i v ostatních zemích střední a východní Evropy. Je členem Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA) a Komory auditorů ČR, kde pracuje ve Výboru pro IFRS a finanční instituce.

Díky Vám,
máme **nekonečně**
našlápnuto!



faust

software **jako výhoda.**

Faust pokrývá celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků).

Dejte na doporučení Vašich kolegů a **vyzkoušejte** systém **Faust** při Vaší práci.



Za osm let na trhu jsme vyžrali a míříme stále výš!

Vykazování a ověřování mezeitímních účetních informací

Mezeitímním vykazováním účetních informací se v tomto článku nemá myslet jen mezeitímní účetní závěrka sestavená dle § 19 odst. 3 zákona o účetnictví, ale jakékoli poskytování účetních informací v průběhu účetního období externím uživatelům. Aby nedošlo k omylům, pojem „mezeitímní účetní závěrka“ je v textu vyhrazen výhradně závěrce sestavené dle § 19 odst. 3 zákona o účetnictví.

Vykazování

Mezeitímní vykazování účetních informací, mimo mezeitímní účetní závěrku (MÚZ), není vyžadováno žádnými právními předpisy mimo dvě oblasti: (a) mezeitímní vykazování kotovaných společností a (b) případy, kdy se sestavuje mezeitímní účetní závěrka. Toto mezeitímní vykazování je z pohledu účetních předpisů pokryto v případě (a) poměrně podrobným standardem IAS 34 (kotované společnosti vykazují vždy podle IFRS) a v případě (b) velmi stručnou zásadou, že na mezeitímní účetní závěrky se přiměřeně použijí ustanovení účetních předpisů o účetních závěrkách obecně.

Ostatní mezeitímní vykazování účetních informací zákon o účetnictví považuje za „dobrovolné“. Z toho důvodu české účetní předpisy neupravují pravidla pro takové výkaznictví, čímž ho staví doslova „mimo zákon“. To je nepříjemné jak pro účetní jednotky, které před takovým vykazováním stojí, tak pro uživatele, kteří nemají jistotu, co vlastně obdrží, i pro auditory, kterým chybí kritéria, podle nichž by mohli vykazované údaje ověřit. Není zrovna jednoduchý úkol vyřešit, jakého zisku účetní jednotka dosáhla od 1. 1. do 15. 3., když jejím účetním obdobím je kalendářní rok. Co vliv odpisů, opravných položek, rezerv, kurzových rozdílů, reálných hodnot, daně z příjmů vč. odložené daně atd.?

Mezeitímní výkaznictví přitom ve skutečnosti dobrovolné vůbec není (málokdo by byl ochoten o sobě zveřejňovat účetní informace jen tak). K mezeitímnímu zveřejňování nejrůznějších účetních informací jsou účetní jednotky obvykle dotlačeny svými obchodními partnery. Mezi příčinami můžeme najít zamýšlené prodeje balíků pohledávek, účast na výběrových řízeních, pravidelnou kontrolu finanční situace dlužníka věřitelem, prodej podniku atd.

Mezeitímní vykazování je z pohledu rozmanitosti doslova účetní džunglí, protože po účetních jednotkách jsou mezeitímní účetní informace vyžadovány z rozličných důvodů, v rozličných formátech, za dodržení rozličných pravidel a v rozličném rozsahu.

Kategorie mezeitímního výkaznictví

Vykazování mezeitímních informací lze rozdělit do následujících kategorií:

- 1) Sestavování periodických mezeitímních účetních výkazů v rozsahu účetní závěrky (tj. všechny výkazy včetně přílohy), navíc, pokud je to relevantní, v konsolidované podobě. Klasickým příkladem je pololetní či čtvrtletní výkaznictví, které je vyžadováno po kotovaných společnostech.
- 2) Sestavování periodických kondenzovaných mezeitímních výkazů v rozsahu obdobném účetní závěrce (např. údaje v pololetní zprávě emitenta podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu a IAS 34).
- 3) Sestavování jednorázových mezeitímních účetních výkazů v rozsahu účetní závěrky. Typickým příkladem je mezeitímní účetní závěrka.
- 4) Sestavování jednotlivých mezeitímních účetních výkazů.
- 5) Sestavování přehledů o jednotlivých účtech nebo jejich skupinách (např. pohledávkách, dlužích apod.).
- 6) Sestavování přehledů o vybraných položkách (např. o pohledávce určené k zápočtu proti emisnímu kurzu).

Výše uvedeným způsobem rozděluje vykazování mezeitímních účetních informací do kategorií i připravovaná interpretace Národní účetní rady (zveřejnění návrhu se očekává koncem června). Předmětem interpretace je, jak k uvedenému výkaznictví přistoupit, pokud účetní jednotka účtuje podle českých účetních předpisů.

Účetní pravidla specifická pro mezeitímní výkaznictví

Základní pravidlo, které návrh interpretace obsahuje pro případy výkaznictví v rozsahu účetních závěrek,



Jste na správné adrese, naše kancelář poskytuje forenzní služby i pro velmi zvláštní účely.

Kresba: Ivan Svoboda

je toto: udělejte vše, jako by šlo o vykazování na konci účetního období. To znamená, že je potřeba zaúčtovat odpisy, přecenění, kurzové rozdíly, manka a škody, opravné položky atd., dokonce i daň z příjmů (často v jedné částce zahrnující splatnou i odloženou daň, aby nebylo nutné řešit zejména daňové odpisy a další časové rozdíly) odpovídající dosaženému zisku. Základní pravidlo je pak doplněno dvěma neméně důležitými modifikacemi:

- a) v mezitímním výkaznictví lze s ohledem na princip *cost vs. benefit* používat ve větší míře odhady (např. pro omezenost či absenci dokladové a fyzické inventury, která je jinak kvalitním podkladem např. pro účtování manka a opravných položek k majetku) a
- b) u nákladů a výnosů se oslabuje jejich věcná (tj. vzájemná) souvislost a upřednostňuje se jejich časová souvislost s příslušnou částí účetního období. Tím se má na mysli např. v případě cestovní kanceláře to, že mzdy prodejců zájezdů se vztahují k jednotlivým měsícům jejich práce a výnosy ze zájezdů, které se uskuteční v létě, se chápou jako výnosy výhradně letního období. Pokud by byla sestavována výsledovka za jaro, nebude v ní dodržěn věcný vztah mezi výnosy a náklady, neboť v ní budou uvedeny jen mzdové náklady vynaložené na dosažení výnosů ze zájezdů, ale tyto výnosy v tomto období zaznamenány nebudou.

Tato pravidla by dle názoru Národní účetní rady měla vyhovovat i požadavku § 19 odst. 3 zákona o účetnictví na přiměřené použití účetních postupů a pravidel upravujících sestavování účetních závěrek obecně.

U pravidelného mezitímního výkaznictví je také nutné řešit srovnávací údaje, což uspokojivě a přehledně řeší IAS 34. Naopak u jednorázového mezitímního výkaznictví srovnávací údaje vykazovat není potřeba.

Pro sestavování „pouhých“ jednotlivých účetních výkazů, vykazování účtů a vykazování položek jsou pak pravidla jednoduchá: tyto účetní informace se nevykazují tak a za použití takových pravidel, jako kdyby měly být vykázány v rámci mezitímního účetního výkaznictví v rozsahu odpovídajícímu celé účetní závěrce.

Další pravidla lze nalézt v IAS 34 nebo, pro účely českého účetnictví, v Interpretaci NÚR týkající se mezitímního účetního výkaznictví, poté, co bude přijata (viz www.nur.cz)

Terminologie

Pro úplnost je k „dobrovolnému“, tedy mimo zákon stojícímu vykazování mezitímních účetních informací potřeba dodat jednu poznámku: ačkoli ho zákon o účetnictví nezakazuje (ve světě jsou známy i případy zákazu zveřejňování mezitímních účetních informací pro svůj potenciál vyvolat neadekvátní očekávání), zakazuje, aby se v souvislosti s ním používaly termíny vyhrazené účetní závěrce a výkazům v ní obsažených. Podle ustanovení

§ 19 odst. 8 zákona o účetnictví není povoleno v mezitímním výkaznictví (mimo mezitímní účetní závěrku) používat slova jako závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty apod. Zákon tyto pojmy vyhrazuje pro dokumenty, jejichž sestavení sám explicitně upravuje.

Vyžadování mezitímní účetní závěrky zvláštním předpisem

V souvislosti s tím je třeba také vzít na vědomí, že mezitímní účetní závěrka je pouze taková závěrka, jejíž sestavení vyžaduje právní předpis. Neexistuje nic jako „dobrovolná mezitímní účetní závěrka“ (proto se i v tomto článku hovoří o „mezitímních účetních výkazech“, i pokud se jedná o kompletní závěrku vč. přílohy, avšak dobrovolně sestavenou). S přijetím zákona o obchodních korporacích, který zavedl výplatu zálohy na podíl na zisku, se ovšem objevil s tímto pojetím problém, protože ZOK v § 40 podmínil výplatu této zálohy tak, že ji lze provést výhradně na základě mezitímní účetní závěrky. Tu však není možné sestavit, aniž by si ji vyžádal zvláštní předpis. Jedinou cestou, jak docílit výplaty uvedených záloh, je výklad obou zákonů spočívající v tom, že když ZOK předvídá existenci mezitímní účetní závěrky, tak ji vlastně tím i vyžaduje.

V tomto duchu bylo přijato i stanovisko KANCLu č. 27 (více o této komisi v článku na str. 33 tohoto čísla), které uvádí, že „výplata zálohy na zisku je samostatným zákonným důvodem pro sestavení mezitímní účetní závěrky podle § 40 odst. 2 ZOK tak, jak jej předpokládá § 19 odst. 3 zákona o účetnictví“. Stanovisko KANCLu také obsahuje propracované zdůvodnění tohoto názoru, v němž se mj. uvádí, že „záměrem zákonodárce bylo za podmínek stanovených v ustanovení § 40 odst. 1 a 2 ZOK umožnit obchodním korporacím výplatu zálohy na výplatu podílu na zisku, nikoli z tohoto institutu učinit nerealistickou možnost. Za použití teleologického výkladu tak lze uzavřít, že výrazem „lze vyplácet jen na základě mezitímní účetní závěrky“ je třeba rozumět, že je povinností obchodní korporace podle § 40 odst. 2 ZOK sestavit mezitímní účetní závěrku, hodlá-li vyplatit zálohy na podíl na zisku. Opačný závěr, že na základě § 40 odst. 2 ZOK mezitímní účetní závěrku sestavit nelze, by vedl k absurdnímu závěru, že má být mezitímní účetní závěrka sestavena na základě jiného právního předpisu (např. zákona o přeměnách), čímž by se účel a smysl právního institutu zálohy na zisku zcela omezil, až popřel...“.

Ověřování

Stejně, jako je rozmanité samotné mezitímní účetní výkaznictví, je rozmanité i ověřování těchto informací. Tyto informace lze auditovat (tj. poskytnout přiměřené ujištění) nebo pouze provést jejich prověrku (tj. poskytnout omezené ujištění). Co bude vybráno, záleží jak na přání klienta, tak na charakteru zakázky a ověřovaných informací, jak bude uvedeno u jednotlivých kategorií dále.

Povinné ověření mezitímních účetních informací

Existuje několik případů, kdy je ověření mezitímních účetních informací dokonce povinné. Jde například o:

- ověření (části) mezitímní účetní závěrky sestavené za účelem navýšení ZK z vlastních zdrojů (§ 231 a § 497 ZOK);
- ověření některých mezitímních účetních závěrek sestavených v případech stanovených zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev (viz např. § 12 zákona o přeměnách).

Mimo případy stanovené zvláštními předpisy se mezitímní účetní závěrky povinně neověřují, a to ani v případě, že by daná účetní jednotka překročila kritéria pro povinný audit stanovená zákonem o účetnictví. Povinnému auditu podle zákona o účetnictví podléhají výhradně řádné a mimořádné účetní závěrky. Mezitímní účetní závěrky mohly teoreticky podléhat povinnému auditu pouze krátce po jejich zavedení do zákona o účetnictví novelou č. 492/2000 Sb., protože v té době zákon o účetnictví upravoval povinný audit účetních závěrek obecně (i když i v tom tehdy panovaly pochyby). Později, novelou č. 437/2003 Sb. byl povinný audit explicitně omezen pouze na řádné a mimořádné účetní závěrky (viz i dnešní znění § 20 odst. 1 zákona o účetnictví).

Nicméně, vzhledem k tomu, že k mezitímnímu vykazování vede vždy závažný důvod, ověřování v těchto případech hraje důležitou roli. Například ověření mezitímní účetní závěrky určené ke stanovení hodnoty vypořádacího podílu lze jen doporučit, neboť tak lze předejít vleklým a nákladným sporům mezi společností a příjemci vypořádacího podílu.

Totéž platí i pro případy mezitímních účetních závěrek sestavovaných pro účely výplat záloh na podílu na zisku. Vzhledem k osobní zodpovědnosti členů statutárních orgánů při výplatách záloh na podíly na zisku (viz např. § 40, § 51 a násl. nebo § 68 ZOK) je i v jejich zájmu, aby tyto mezitímní účetní závěrky byly ověřeny auditorem.

Charakter ověření mezitímních účetních informací

K ověření pravidelně vykazovaných mezitímních účetních informací se obvykle používá **prověrka**, nikoli audit. To má zejména tyto důvody:

- S ohledem na vyšší míru používání odhadů a více či méně časté absence inventarizací může být poskytnutí přiměřeného ujištění k těmto výkazům nemožné.
- V případě periodického ověřování svou roli hrají náklady na takové ověření, zejména s ohledem na to, že se každoročně provádí navíc audit řádné účetní závěrky.

Prověrka mezitímního účetního výkaznictví je upravena jak v ISRE 2400, tak v ISRE 2410. ISRE 2400 je

potřeba použít, pokud prověrku mezitímních výkazů provádí někdo jiný než auditor účetní jednotky (rozuměj ten, který ji běžně audituje). ISRE 2410 (má „meztímní účetní závěrku“ přímo v názvu) smí být použit pouze auditorem, který je zároveň auditorem řádné účetní závěrky.

V případě vykazování **jednorázových** mezitímních účetních informací se lze setkat spíše s **audity** prováděnými dle ISA. Jednorázové účetní informace se sestavují většinou z mimořádně závažných důvodů. Ne, že by pravidelný „update“ informací o finanční situaci podniku nebyl závažný, ale s jednorázovým mezitímním výkaznictvím je často spjata významná transakce typu stanovení hodnoty vypořádacího podílu, stanovení kupní ceny závodu, započtení pohledávky na emisní kurz apod., která potřebu přiměřeného ujištění jasně odůvodňuje.

Pokud by mělo být použito ověření s přiměřenou jistotou (audit), je nutné eliminovat zejména nejistotu pocházející z částečných nebo vůbec neprovedených inventarizací. Tak například pro účely vyčíslení vypořádacího podílu by nepochybně měla být provedena inventarizace ve stejném rozsahu jako na konci účetního období (zaklínání se § 19 odst. 3 zákona o účetnictví, který inventarizaci nepřikazuje, je v takovém případě čiré šílenství). Teprve potom bude většinou možné uvažovat o ověření ve formě auditu.

Taktéž v případě ověřování jednotlivých položek nebo účtů se spíše očekává pozitivně formulovaný výrok („podle našeho názoru je to tak a tak“), tedy audit, než negativně formulovaný závěr typický pro prověrky („nenašli jsme nic, z čeho bychom se mohli domnívat, že něco je špatně“).



Tyto audity budou prováděny dle ISA a zprávy budou formulovány za pomoci relevantních ISA řady 8xx:

- ISA 800 bude potřeba často, protože české účetnictví nemá jasně definovaná pravidla pro účetní výkaznictví, a tudíž je třeba je dotvořit. Tím se z pravidel, na jejichž základě byly mezitímní účetní informace sestaveny, stane „rámec pro zvláštní účely“.
- ISA 805 bude potřeba, pokud se bude ověřovat něco jiného než mezitímní účetní informace, které svým rozsahem odpovídají účetní závěrce.

Zvláštnosti ověření mezitímních účetních informací

První potíží je s **kritérii**. Jak bylo zmíněno v úvodu článku, pravidla pro mezitímní vykazování v českém účetnictví v podstatě chybí. Jak má tedy auditor ověřit, zda je mezitímní vykazování v souladu s účetními předpisy, v nichž chybí právě pravidla pro takový případ? V případě IFRS není co řešit, pravidla existují a jsou obsažena v IAS 34. V případě českého účetnictví se nabízí více cest:

- Klient připraví vnitropodnikovou směrnici o mezitímním vykazování. Auditor pak bude ověřovat vykazované údaje proti této směrnici (příčemž by nejdříve měl ověřit, zda je daná směrnice v souladu s obecně závaznými účetními předpisy. Protože uživatelé tato specifická pravidla nebudou mít k dispozici, ke zprávě auditora by měla být přiložena příloha, ve které by tato pravidla byla obsažena (viz podobný přístup ve vzoru zprávy č. 2 v článku zabývajícím se ověřováním pro účely zvyšování ZK v tomto čísle).
- Auditor (i klient) se opřou o Interpretaci Národní účetní rady pro mezitímní účetní výkaznictví (která zatím nebyla schválena).

Ve skutečnosti si lze představit ještě další varianty včetně toho, že budou vytvořena úplně specifická pravidla pro mezitímní vykazování, a to po dohodě s uživatelem mezitímních účetních informací.

Dále by auditor měl být opatrný při používání „**věrného a poctivého obrazu**“ ve svém závěru, ať už jde o audit nebo prověrku. Existují dokonce názory, že mezitímní výkaznictví vzhledem k některým svým omezením věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví dát nemůže. Vzpomeňme jen například na částečné omezení akruálního principu, které bylo popsáno v předchozím textu.

V případě kondenzovaných výkazů, jednotlivých výkazů či dokonce jednotlivých účtů a položek existují také pochybnosti, zda je vhodné v souvislosti s jejich ověřováním hovořit o „**věrném a poctivém obrazu**“. Tento pojem je totiž spjat s celkovým pohledem na účetní jednotku, přičemž inherentní tomuto principu je dodávání dodatečných informací, aby výsledný obraz byl celistvý. Vytržením jednotlivých výkazů či účtů a položek či zhuštěním výkazů se celistvosti a lepší informovanosti spíše vzdalujeme,

než přibližujeme. Výrok, že „přiložený přehled podle našeho názoru podává věrný a poctivý obraz o stavu zásob“ působí poněkud groteskně nebo až pateticky. Místo toho se jeví jako mnohem přijatelnější konstatovat, že „vykázání zásob v přiloženém přehledu je dle našeho názoru ve všech významných ohledech v souladu s příslušnými pravidly pro jejich vykazování“. Vzhledem k absenci explicitních požadavků na mezitímní výkaznictví v českém účetnictví je poměrně obtížné tvrdit i to, že vykazované informace jsou v souladu s účetními předpisy. Proto je třeba nejprve zaujmout nějaký přístup ke kritériím, jak již bylo uvedeno.

Pokud by přesto někdo preferoval užívání pojmu „**věrný a poctivý obraz**“, měl by vždy mít na paměti, že příslušné informace musí být doprovázeny dostatečnou přílohou (bez „úplných informací“ to nepůjde).

Zejména pro jednorázové mezitímní výkaznictví je typické vysoké **riziko**. Auditor by měl být vždy dobře obeznámen s tím, jaké rozhodnutí se bude na základě jím ověřených informací přijímat.

Konečně **materialita** by měla být stanovena s ohledem na velikost částek uváděných v mezitímních účetních informacích, tj. může a pravděpodobně se bude lišit od materiality používané u stejného klienta při auditu řádné účetní závěrky. Přitom si ovšem auditor musí být vědom toho, že použití vyšší míry odhadů je v mezitímním výkaznictví legitimní (což by mělo být také specifikováno v ověřovacích kritériích zakázky).

Jiří Pelák



Specifika auditu účetní závěrky pro účely stanovení kupní ceny



Hana
Mužátková

V poslední době v souvislosti s narůstajícím počtem akvizic a jiných podobných transakcí narůstá poptávka po ověřování účetních závěrek pro stanovení kupní ceny. Z tohoto důvodu je vhodné se zamyslet nad specifiky takovéto zakázky.

Zakázka týkající se ověření účetní závěrky sestavené za účelem stanovení kupní ceny je většinou vyhodnocena jako zakázka s vyšším rizikem. Zároveň tato zakázka často klade vyšší nároky na právní povědomí, jelikož kupní smlouva nemusí vždy dobře a přesně vymezovat aspekty auditu. Proto by auditor před přijetím této zakázky měl zvážit konzultaci s právníkem a osobou zodpovědnou za řízení rizika v auditorské společnosti. Dále by měl auditor před přijetím zakázky posoudit, zda přijetí zakázky nebude v konfliktu s ostatními službami poskytovanými zúčastněným stranám. Je nutné posoudit případný konflikt týkající se všech zúčastněných stran, a nejen společnosti, jejíž závěrka je předmětem ověření, ale též týkající se prodávajícího a kupujícího.

V souvislosti s tímto typem zakázky je vhodné vyhodnotit, do jaké míry již zúčastněné strany a zejména auditovaná účetní jednotka známe či nikoliv. Je nutné si totiž uvědomit, že minulá události v účetní jednotce mohou mít zásadní vliv na finanční situaci a výsledky hospodaření v běžném období. Proto by auditor měl zvážit přijetí auditorské zakázky ve vztahu ke stanovení kupní ceny, pokud danou účetní jednotku nezná a management by mu neumožnil provést dostatečně seznámit s historií účetní jednotky.

V některých případech se auditor může setkat s tím, že zúčastněné strany na transakci nepožadují audit účetní závěrky pro účely stanovení kupní ceny, ale jiné auditorské služby, například prověrku v omezeném rozsahu nebo dohodnuté postupy. Často je požadavek na tyto jiné auditorské služby veden ze strany zúčastněných snahou ušetřit. Auditor by si měl být ovšem vědom toho, že v takových případech může docházet k odlišným očekáváním, tj. někteří účastníci transakce mohou mylně očekávat, že auditor i v tomto případě získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Proto je nanejvýš vhodné, aby auditor zjistil a správně nastavil očekávání všech stran. V případě, že přesto stále existuje riziko odlišných očekávání, měl by auditor seriózně zvážit, zda je vhodné v dané situaci přijmout zakázku s menší mírou auditorského ujištění.

Vždy před tím, než je uzavřena smlouva na poskytování auditových služeb, by auditor měl obdržet kupní smlouvu (Share purchase agreement – SPA)

nebo jinou relevantní smluvní dokumentaci. Obdržení této dokumentace je klíčové, jelikož popisuje základ pro výpočet kupní ceny a následný mechanismus její případné úpravy, a znalost těchto skutečností je důležitá proto, abychom byli schopni porozumět rozsahu očekávaných služeb a naší roli v zakázce. V některých případech může být auditor vyzván k podpisu dohody o důvěrnosti předtím, než zúčastněné strany budou ochotny poskytnout kupní smlouvu k detailnějšímu prozkoumání. V těchto případech je vhodné zvážit konzultaci s právníkem, který může poskytnout vodítko, jak v této situaci postupovat.

Auditor by se měl seznámit s kupní smlouvou jako celkem a zejména se zaměřit na části, které pojednávají o požadavcích na ověření účetní závěrky. Smluvní strany se totiž v návaznosti na mechanismus stanovení kupní ceny a jejich úprav pokoušejí v rámci smlouvy definovat účetní východisko pro sestavení účetní závěrky (účetní závěrka pro zvláštní účely). A právě účetní východisko sestavení nemusí být vždy úplně jasně definované či zřetelné v kupní smlouvě, jednotlivá východiska sestavení účetní závěrky si mohou dokonce vzájemně odporovat. Je vhodné, aby veškeré nejasnosti a body k další diskusi byly adresovány všem zúčastněným stranám (kupujícímu i prodávajícímu) tak, aby všechny strany měly prostor k vyjádření a byly schopné dojít k vzájemnému konsensu, který by měl přispět k minimalizaci problémů s rozsahem a obsahem reportování v budoucnu. Pokud jsou tyto nejasnosti a nesrovnalosti identifikovány v okamžiku, kdy kupní smlouva je již finálně podepsána a není již možné provádět v ní další úpravy, měl by auditor zvážit, jaké dopady by daná situace měla na auditorský výrok a zda je vhodné zakázku přijmout. Každopádně by se měly tyto sporné či nejasné oblasti jednoznačně vyřešit minimálně ve smlouvě o poskytování auditových služeb. Smlouva o poskytování auditových služeb by měla být podepsána všemi zúčastněnými stranami.

V mnoha kupních smlouvách je zmíněno, že nejen účetní závěrka, ale i samotný výpočet kupní ceny by měl být ověřen auditorem. I v tomto případě má auditor více alternativ, jaký rozsah prací provádět. Asi nejčastěji se setkáme s tím, že je toto ověření prováděno v souladu s mezinárodním standardem pro související služby 4400 – *Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi*. Dohodnuté postupy mohou být různé, dle požadavků jednotlivých kupních smluv, ale většinou se bude jednat o odsouhlasení elementů kalkulace kupní ceny na čísla uvedená v účetní závěrce. Dohodnuté postupy by měly být popsány ve smlouvě na poskytování auditových služeb co nejdětalněji a nejprůhledněji, aby se i v tomto případě auditor vyvaroval odlišným očekáváním ze strany účastníků transakce. Smlouva by opět měla být ideálně

podepsána všemi stranami transakce, aby bylo riziko odlišných očekávání minimalizováno.

Auditor by se měl snažit správně pochopit, jaké je očekávání všech zúčastněných stran v souvislosti s významností úprav, které je nutné zohlednit ve výpočtu, a které mohou být na druhou stranu pokládány za nevýznamné. Nerealistická očekávání v této oblasti by mohla mít zcela zásadní vliv na rozsah práce prováděné auditorem a cenu, za kterou auditor tuto službu bude poskytovat.

Pokud auditor dojde k závěru, že zakázku přijme, je nutné posoudit, zda rámec účetního výkaznictví, na který odkazuje kupní smlouva je vhodný. Jelikož tato zakázka bude většinou prováděna v souladu s ISA 800 (Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely), auditor by se měl seznámit s:

- účelem, k němuž je účetní závěrka určena. V tomto případě to bude za účelem stanovení kupní ceny;
- uživateli, jimž je určena. V tomto případě bude účetní závěrka pro zvláštní účely obvykle určena minimálně pro kupujícího, prodávajícího a samotnou společnost;
- opatřeními, která vedení společnosti přijalo k posouzení toho, zda je příslušný rámec účetního výkaznictví za daných okolností přijatelný. V některých případech kupní smlouva odkazuje na účetní principy aplikované konsistentně s předcházejícími obdobími a zároveň například národní účetnictví či IFRS. V praxi ovšem může dojít k tomu, že účetní principy aplikované v minulých obdobích nebyly v souladu s daným účetním rámcem a proto požadavek na soulad účetní závěrky pro zvláštní účely jak s daným účetním rámcem, tak s minulými účetními postupy může vést k neřešitelnému rozporu. Proto by v těchto případech kupní smlouva i smlouva na poskytování auditových služeb měly uvést, který z principů je převládající, pokud nastane rozpor.

Formu a obsah zprávy auditora upravují ISA. V případě zprávy auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely, by zpráva auditora měla vymezovat rovněž účel, k němuž je účetní závěrka sestavena, a pokud je to nutné, i uživatele, jimž je určena; zpráva případně může odkazovat na bod přílohy k účetní závěrce pro zvláštní účely, kde jsou tyto informace uvedeny.

Zpráva auditora k účetní závěrce pro zvláštní účely by měla obsahovat odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatele zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. Tento odstavec by měl být uvozen vhodným nadpisem. Příklad takového odstavce:

Báze účetnictví a šíření a užívání zprávy auditora
Aniž bychom vyjadřovali výhradu, upozorňujeme na bod X přílohy účetní závěrky pro zvláštní účely vymezující bázi účetnictví použitou pro její sestavení. Účetní závěrka byla sestavena v souvislosti s plněním požadavků v oblasti účetního výkaznictví výše uvedené smlouvy,

kteřou společnost ABC uzavřela, a nemusí být tudíž vhodná k jinému účelu. Naše zpráva je určena výhradně společností AAA (kupující) a BBB (prodávající) a XYZ (společnost) a neměla by být zpřístupněna jiným subjektům ani jimi používána.

Mohou nastat případy, kdy rámec pro zvláštní účely vychází z rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, ale není v souladu se všemi jeho požadavky. Příkladem je smlouva, která požaduje, aby účetní závěrka byla sestavena v souladu s většinou, ale ne se všemi standardy účetního výkaznictví platnými v jurisdikci X. Pokud je to s ohledem na okolnosti dané zakázky přijatelné, není správné, aby z vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví v účetní závěrce pro zvláštní účely vyplývalo, že závěrka je plně v souladu s rámcem účetního výkaznictví definovaným oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy. V uvedeném případě bude vhodné, aby vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví odkazovalo na účetní ustanovení, která jsou definována touto smlouvou, a nikoli na standardy účetního výkaznictví platné v jurisdikci X.

V této situaci nemusí mít rámec pro zvláštní účely charakter rámce věrného zobrazení, i když rámec účetního výkaznictví, ze kterého vychází, takový charakter má. Důvodem je skutečnost, že rámec pro zvláštní účely nemusí splňovat všechny požadavky rámce účetního výkaznictví definovaného oprávněným nebo uznávaným orgánem vydávajícím standardy či právními předpisy, které jsou nezbytné pro dosažení věrného zobrazení v účetní závěrce. Jiným příkladem může být situace, kdy kupní smlouva nepožaduje sestavení celé účetní závěrky, ale pouze jejích částí (např. konečné rozvahy) bez úplné přílohy k dané části. Obecně by měl auditor vždy zvážit, zda rámec účetního výkaznictví má charakter rámce věrného zobrazení nebo rámce dodržení požadavků. Dle výsledku tohoto vyhodnocení bude i příslušně formulován výrok auditora.

Závěrem

Zakázka týkající se ověření účetní závěrky pro účely stanovení kupní ceny může pro auditora skýtat řadu rizik, s nimiž se v rámci auditu statutárních účetních závěrek běžně nepotkává. Mezi ně mohou patřit odlišná očekávání jednotlivých smluvních stran či nepřesnosti v samotné kupní smlouvě. Auditor tedy při těchto zakázkách musí podniknout příslušné kroky v procesu akceptace zakázky a při samotném jejím provádění tak, aby tato rizika byla vhodně pokryta.

Ing. Hana Mužátková je senior manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na maloobchod a podnikání v oblasti nemovitostí. V rámci EY je dále členkou skupiny pro řízení kvality v oblasti střední a východní Evropy. Vystudovala VŠE v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je statutární auditorkou.

Přecenění majetku v rámci přeměn – specialita českého výkaznictví



Radim Botek

Přeměny společností vyžadují ve většině případů zapojení všech poradenských odborností – advokáta, daňového poradce, znalce a nakonec samozřejmě i auditora. V posledních několika letech zaznamenal trh fúzí a akvizic (M&A) významné oživení, a tak se toto téma stává po přechodném útlumu opět více aktuální. V roce 2013 bylo realizováno o 50 % více transakcí M&A než v roce 2012. Česká republika se tak stala lídrem v regionu střední a východní Evropy. Nejtatraktivnějším odvětvím pro tyto transakce byl v roce 2013 trh nemovitostí. Přesto, že je většina akvizic i nadále realizována na tuzemském trhu, je čím dál více využívána relativně mladá novinka přeshraniční fúze, o čemž svědčí vzrůstající podíl přeshraničních transakcí na tomto trhu. V roce 2013 činil podíl přeshraničních fúzí 18 %¹.

Tento článek rekapituluje hlavní pravidla pro sestavování a audit konečné účetní závěrky a zahajovací rozvahy pro účely *přeměn společností* s důrazem na pravidla pro *ocenění čistého obchodního jmění*, resp. *majetku a dluhů*. Audit zahajovací rozvahy je upraven kromě všech relevantních Mezinárodních auditorských standardů (dále jen ISA) také standardem ISA 800 – *Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely*, jejíž uplatnění v procesu přeměny budou v závěru také komentovány.

Novinky v legislativě od roku 2012

I když uběhly více než dva roky od účinnosti novely zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen zákon o přeměnách), bude prospěšné na úvod zrekapitulovat vybrané změny s dopadem do účetnictví, resp. výkaznictví, ke kterým došlo od 1. ledna 2012 – viz tabulka vpravo.

Určení rozhodného dne je zásadní pro další kroky při realizaci projektu přeměny. V souladu s § 10 zákona o přeměnách se rozhodný den přeměny v praxi nejčastěji stanovuje na:

- 1) den následující po rozvahovém dni konečných účetních závěrek (např. KUZ k 31.12.2013, rozhodný den fúze 1. 1. 2014),
- 2) den kdy dojde k zapsání fúze do obchodního rejstříku (KUZ k 31.12.2013, rozhodný den fúze a okamžik zápisu od obchodního rejstříku 1.5.2014).

Rekapitulace vybraných změn

Rozhodný den (§ 10/1)

Od roku 2012 mohou společnosti stanovit **rozhodný den alternativně**.

Rozhodný den přeměny nemůže předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku. Jako rozhodný den přeměny může být stanoven nejpozději den zápisu fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku.

Vlastní kapitál po přeměně (§ 5a/1)

Od roku 2012 se připouští **negativní kapitálová situace** nástupnické společnosti v důsledku přeměny:

Jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti předpokládat, nemůže rozhodný den přeměny následovat po vyhotovení projektu přeměny a přeměna může být zapsána do obchodního rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti.*

Projekt přeměny (§ 14 a 15, § 70) vs. komentář k zahajovací rozvaze (dále také ZR) (§ 11b)

Projekt přeměny

Dle původní první úpravy stanovil, v jaké struktuře nástupnická společnost přebírá složky vlastního a cizího kapitálu zanikající obchodní společnosti nebo družstva, jež nejsou dluhem. Byl tak určujícím dokumentem pro sestavení zahajovací rozvahy.

Po novele, je určující **zahajovací rozvaha (ZR) a komentář k ZR**

Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely přeměny společnosti nebo družstev, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

Přecenění a konečná účetní závěrka (dále také KUZ) vs. zahajovací rozvaha

Efekt z přecenění

Do 31.12.2011 bylo ocenění dle znaleckého posudku proúčtováno a vykazováno již v KUZ.

Po novele je přecenění zohledněno až v rámci zahajovací rozvahy.

** Disponibilními zdroji jsou v tomto případě samozřejmě myšleny zdroje ve vlastním kapitálu, nikoliv v praxi se občas objevující posuzování disponibilních aktiv (banka apod.)*

Druhá varianta, která představovala zásadní novinku v procesu fúzí, podle Jany Skálové „dává rozhodnému dni flexibilitu, která umožní přeshraniční přeměny se společnostmi ze všech členských států, zejména těch, které spojují rozhodný den až se zápisem do obchodního rejstříku“². Z dosavadních zkušeností lze ovšem konstatovat, že u většiny tuzemských přeměn i nadále převládá stanovení rozhodného dne dle původního pravidla (viz bod 1), tzn. že rozhodný den a zahajovací rozvaha přímo navazuje na datum konečných účetních závěrek i znaleckého posudku.

¹ M&A barometr 2013 Česká republika, společnost EY

² Skálová, J.: *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*, 2012, strana 46

Požadavky na ocenění obchodního jmění zanikajících společností

Ocenění jmění je při přeměnách z hlediska účetnictví požadováno vždy, když dochází ke zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti z vlastních zdrojů zanikající společnosti, resp. ke tvorbě základního kapitálu v nově vznikající nástupnické společnosti. Zjednodušeně můžeme dovodit, že při vzniku nových společností v důsledku přeměny (u splynutí, rozdělení, odštěpení) je ocenění čistého obchodního jmění nezbytné vždy, u ostatních typů přeměn alternativně.

Modelové příklady přeměn a požadavky na ocenění

Druh přeměny	Povinnost ocenění znalcem
Sloučení dceřiné společnosti do mateřské společnosti bez změny ZK	NE
Splynutí dceřiné a mateřské společnosti do nově vznikající nástupnické společnosti	ANO
Sloučení dvou společností, které mají stejné společníky, bez zvýšení ZK u nástupnické společnosti	NE
Odštěpení společnosti se vznikem nové nástupnické společnosti	ANO
Rozdělení společnosti sloučením bez navýšování ZK nástupnické společnosti	NE

Viz také ustanovení § 73, § 253 zákona o přeměnách.

Přecenění majetku a dluhů

Z hlediska českých uživatelů může být vnímáno přečtení obchodního jmění v některých případech jako komplikace. Zúčastněné strany se, pokud to vyhovuje strategickému záměru, přiklánějí k formám přeměny bez přecenění. Ocenění jmění může být ovšem vnímáno (nedovolují si použít slova zneužito) jako nástroj k vylepšení účetní hodnoty společnosti ve formě identifikace nových aktiv, skrytých rezerv, přecenění majetku „nahoru“, resp. vykázání budoucích zisků, v závislosti na metodě ocenění. Je to vlastně jedna z mála možností, kdy lze v souladu s legislativou zvýšit účetní hodnotu majetku nad jeho zůstatkovou, resp. pořizovací cenu, aniž by k tomu byl z hlediska obecných principů výkaznictví reálný důvod. A tady by měl

být auditor velmi obezřetný a položky rozvahy, jejichž hodnota je v rámci znaleckého posudku zvyšována, posuzovat ještě opatrněji než v jiných případech.

Mezinárodní účetní rámce (IFRS, US GAAP) možnost účelového přecenění majetku nepřipouštějí, protože pracují s pojmem tzv. podnikové kombinace, která je založena na zcela jiných principech než české účetní pojetí přeměn a podobně jako v jiných oblastech výkaznictví upřednostňuje princip obsahu nad formou (substance over form). Zjednodušeně řečeno představuje podniková kombinace propojení dosud nezávislých podniků, resp. získání kontroly jednoho nad druhým. Vzhledem ke složitosti celé problematiky nebude předmětem tohoto článku detailní rozbor IAS/IFRS pravidel pro podnikové kombinace. Z vlastní praxe mohu ale potvrdit, že v případě projektů přeměn formou odštěpení, v jejichž rámci došlo k přecenění majetku a dluhů, nebyly splněny parametry podnikové kombinace (z hlediska koncernu došlo jen k rozdělení jednoho podniku/závodu na dva). To bylo samozřejmě důvodem pro neuznání oceňovacího rozdílu se všemi komplikacemi a důsledky při sestavování IFRS konsolidačního balíčku pro mateřskou společnost.

V podobných případech je pak zásadní samotné nastavení a zobrazení znaleckých hodnot v českém účetnictví (viz předchozí text), kdy každoroční rušení rozdílu z položkově přeceněného dlouhodobého majetku (pořizovací ceny, oprávky i odpisy) může být technicky opravdu náročné a vede k duální evidenci majetku pro účely české účetní závěrky a IFRS.

Znalecký posudek – metody ocenění

Pro další komentáře je nezbytné alespoň stručně naznačit základní postupy a požadavky na podklady pro sestavení posudku a výhody, resp. omezení na straně samotné společnosti i na straně znalce.

Jak ukazují statistiky i moje vlastní zkušenost, nej-používanějšími metodami jsou substanční a výnosové metody.

V minulosti často používané metody ocenění, kdy byla ze strany znalce výsledná výše hodnoty

Výhody a nevýhody oceňovacích metod

Substanční	Výnosová
= ocenění jednotlivých položek majetku na úrovni tržního ocenění. Tato metoda:	= ocenění podniku/části podniku nejčastěji metodou diskontovaných čistých peněžních toků (tzv. DCF). Tato metoda:
<ul style="list-style-type: none"> • je časově náročná metoda z hlediska četnosti majetku • je použitelná v případě absence finančního plánování, ztrátových, resp. neaktivních společností • umožňuje položkově přecenění majetku a dluhů a vykázání goodwillu • je náročná na posouzení hodnoty majetku v následujících obdobích • ve většině případů zakládá vznik odložené daně (viz dále). Záměrně není uveden pouze odložený daňový dluh, protože např. v případě nemovitosti si lze v období krize představit i ocenění „dolů“, což by se projevilo ve formě odložené daňové pohledávky. 	<ul style="list-style-type: none"> • předpokládá spolehlivé podkladové informace, především středně či dlouhodobý finanční plán • představuje v okamžiku prvotního přecenění zvýšené riziko v podobě vstupních proměnných (měnové kurzy, míra růstu tržeb, spolehlivost finančních plánů apod.) • předpokládá ocenění většinou na úrovni celého podniku, v účetnictví převzetí účetních hodnot + vznik oceňovacího rozdílu k nabytému majetku • následná kontrola jednodušší, platnost původních předpokladů, plnění finančního plánu, koeficientu růstu apod. • vede k ocenění, které většinou obsahuje efekt zdanění (čisté peněžní toky), odložený daňový dluh je nutné vyhodnotit individuálně

obchodního jmění společnosti stanovena jako kombinace (průměr) několika různých metod již není možná. Několik let platí pravidlo, že znalec musí v posudku uvést minimálně 3 alternativní metody ocenění a nakonec se rozhodnout pro jednu, která nejlépe vystihuje podmínky konkrétního podniku. Její výsledek je pak bez dalších korekcí použit jako konečná výše ocenění.

Od roku 2012 byly do zákona o přeměnách doplněny některé požadavky na obsah znaleckého posudku, čímž došlo částečně ke zvýšení vypovídací schopnosti samotného posudku. Konkrétně se jedná o ustanovení § 75/1 písm. d) a e) a dále § 75/2, který určuje znalci povinnost odečíst ze zjištěné hodnoty oceňovaného podniku nebo jeho části pořizovací cenu podílu na zanikající společnosti, který vlastnila nástupnická společnost před fúzí, resp. reálnou hodnotu vlastního podílu ve vlastnictví dané zanikající společnosti a reálnou hodnotu obchodního podílu na nástupnické společnosti ve vlastnictví dané zanikající společnosti.

Přecenění v účetnictví

Od roku 2012 je přecenění zaúčtováno a vykázáno až k rozhodnému dni, tzn. že nikoliv v konečné účetní závěrce, ale v zahajovací rozvaze.

Jak stanoví § 27/3 zákona o účetnictví, *pokud zákon o přeměnách obchodních společností a družstev ukládá povinnost ocenění jmění při přeměně společnosti, oceňuje se majetek a dluhy reálnou hodnotou v případech stanovených prováděcím právním předpisem.* Na toto ustanovení navazuje vyhláška 500/2002 Sb., konkrétně § 54 a následující, v nichž jsou upraveny postupy pro účetní řešení vnitrostátních i příhraničních přeměn a souvisejícího přecenění majetku a dluhů. Podrobně, i když ne zcela srozumitelně je v § 54 upravena problematika přecenění majetku a dluhů v případě určení rozhodného dne přeměny na den pozdější, než je den následující po rozvahovém dni (novinka od roku 2012) pro ocenění.

V další části se pokusím stručně komentovat jednotlivé bilanční položky, které jsou v rámci přeměn a především pak v důsledku znaleckého ocenění vykazovány (pro snadnější orientaci v textu budou používány i čísla syntetických účtů).

Aktiva

Goodwill (účet 015)

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (účet 027)

Pasiva

Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností (účet 418)

Rozdíly z přeměn společností (účet 417)

Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416)

Jiný výsledek hospodaření minulých let (425)

Odložený daňový dluh (účet 481)

Goodwill vs. oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Goodwill, resp. oceňovací rozdíl k nabytému majetku jsou upraveny ve vyhlášce 500/2002 Sb., konkrétně v § 6/3d a 7/10. Goodwill představuje rozdíl mezi oceněním podniku jako celku a souhrnem individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy. Oceňovací rozdíl naopak ukazuje celkový rozdíl mezi oceněním podniku a souhrnem původních účetních hodnot majetku a dluhy. Výběr účetní metody zobrazení znaleckého ocenění záleží jen na rozhodnutí účetní jednotky a také na struktuře znaleckého posudku a zvolené metodě ocenění. V závislosti na struktuře oceňovaného majetku (převažující doba odepisování, nemovitosti vs. technologické vybavení, stupeň odepisovnosti apod.) by mělo vedení společnosti zvážit především budoucí efekt odepisování přeceněného majetku a goodwillu v porovnání s odpisy oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Z hlediska auditora jsou rozdíly z přecenění velmi rizikovou položkou. Vyžadují totiž aktivní kontrolu předpokladů znaleckého ocenění, a to ze dvou důvodů.

V rámci ověření zahajovací rozvahy auditor potvrzuje vykázání takových oceňovacích rozdílů, a tím jaksi validuje i výsledek znaleckého posudku. Ten by rozhodně neměl být jen automaticky akceptován, ať už z hlediska profesního respektu vůči znalci nebo z důvodů našeho vlastního alibi „já nejsem znalec“. Naopak ověření alespoň základních předpokladů znaleckého posudku, vstupních hodnot, zásadních proměnných vstupujících do výpočtu znaleckého ocenění, popř. správnosti výpočtů by mělo být nedílnou součástí ověření zahajovací rozvahy, která přecenění majetku a dluhů v rámci přeměn obsahuje.

Druhý důvod, pro auditora stejně důležitý, je provedení auditů účetních závěrek v následných obdobích, kdy společnosti budou až do okamžiku odepisování vykazovat goodwill / oceňovací rozdíl. Naším úkolem pak je posoudit zůstatkovou hodnotu těchto položek především s rizikem jejich nadhodnocení.



Vyhláška 500/2002 Sb. stanoví dobu odepisování goodwillu / oceňovacího rozdílu na 60, resp. 180 měsíců od rozhodného dne přeměny. Ačkoliv české účetní předpisy neobsahují explicitní ustanovení na posouzení zůstatkové ceny u těchto citlivých a z hlediska ocenění rizikových položek (tzv. impairment test, neboli test na znehodnocení), auditor by měl už v rámci svého plánování tyto testy do svých postupů zahrnout. V případě, že auditor dospěje k závěru, že goodwill či oceňovací rozdíl je nadhodnocen, měl by určitě doporučit tvorbu opravné položky, která toto nadhodnocení bude korigovat, samozřejmě i s odpovídajícím snížením odloženého daňového dluhu vyplývajícím z přecenění (viz dále).

Položky vlastního kapitálu

Pro vykázání rozdílu z ocenění obchodního jmění znaleckým posudkem, bez ohledu na zvolenou metodu vykázání rozdílu v aktivech (viz předchozí text) i bez ohledu na stanovení rozhodného dne, je určena položka vlastního kapitálu Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností (účet 418).

Kromě toho jsou v rozvaze od roku 2012 Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416), jejichž použití přichází v úvahu jen v případě stanovení rozhodného dne přeměny odlišně, než je den následující po datu, k němuž je sestavena konečná účetní závěrka a ke kterému je provedeno ocenění jmění zanikající společnosti. Mezi oběma daty totiž může a často dochází ke změnám (úbytkům) v majetku, který byl součástí ocenění a samozřejmě se podílel i na částce oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách ve vlastním kapitálu (účet 418).

A aby to nebylo příliš jednoduché, nastavil ministerský úředník všem uživatelům další překážku v podobě rozdílného přístupu pro případy, kdy je vykázán goodwill (015) a oceňovací rozdíl k nabytému majetku (027). V případě položkového přecenění majetku a vykázání goodwillu totiž dochází k rozhodnému dni ke korekci oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměnách společností (účet 418) o poměrnou část připadající na majetek, který byl v mezidobí odprodán, zlikvidován apod., a to právě prostřednictvím účtu Rozdíly z ocenění při přeměnách společností (účet 416). Pokud společnost využije možnost vykázání oceňovacího rozdílu k nabytému majetku (027), tato povinnost korekce neplatí.

Jedná se o další nekoncepční způsob vykazování v rámci českého účetnictví, kdy zaúčtování jedné transakce (úbytek majetku) se zásadně liší v závislosti na zvolené metodě účtování ze strany účetní jednotky.

Odložená daň

K problematice odložené daně v souvislosti s přeceněním majetku a dluhů již byly popsány stohy papírů, přesto zástupci odborné veřejnosti nezastávají jednotný názor. Účetní předpisy nejsou v této oblasti

nijak vyčerpávající (Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň, odst. 3.6, odkazující na vyhlášku 500/2002 Sb., § 59 odst. 6). K vyjasnění některých neznámých nepřispívá ani interpretace Národní účetní rady I-2 *Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech*.

Vzhledem k negativnímu dopadu odložené daně do vlastního kapitálu (v drtivé většině se jedná o přecenění „nahoru“) je odložená daň u managementu zúčastněných společností velice neoblíbenou kategorií. Zástupci společností totiž (mnohdy) oprávněně předpokládají, že znalecká hodnota již efekt zdanění zohledňuje. Druhým argumentem pro nevykázání odloženého daňového dluhu ze strany účetních jednotek bývá tvrzení, že se jedná o rozdíl „trvalý“, a tudíž se nikdy v dani z příjmů neprojeví.

Bez detailního zkoumání znaleckého posudku platí obecné pravidlo odložený daňový dluh ze zvýšení účetní hodnoty vykazovat s tím, že toto přecenění představuje přechodný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiva a jako takový by měl vstupovat do výpočtu odložené daně.

Pokud ovšem přistoupíme k podrobnější diskusi ohledně odložené daně, narazíme určitě na následující otázku.

Zohledňuje znalecký posudek při výpočtu čistého obchodního jmění efekt zdanění jako položku snižující čistou hodnotu podniku (zde hodně záleží na zvolené metodě ocenění – viz předchozí text)? Možné řešení uvedeného problému se pokusím objasnit na příkladu.

Příklad

Rozdíl z přecenění majetku a dluhů činí dle znaleckého posudku 10 000 Kč. Pro zjednodušení uvažujme využití oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Řešení:

1. *Posudek obsahuje efekt zdanění. Způsob vykázání odloženého daňového dluhu z přecenění není v legislativě nikde upraven. V praxi se setkáváme se dvěma možnými způsoby.*

1.1. Ocenění ponecháno beze změn a odložený daňový dluh není vykázán	Částka	MD	DAL
	10 000	027	418

1.2. Znalecká hodnota je zvýšena o odložený daňový dluh a ten je pak vykázán jako samostatná položka zahajovací rozvahy	Částka	MD	DAL
	10 000	027	418
	2 346	027	418
	2 346	425	481

2. *Posudek efekt zdanění neobsahuje. Znalec by měl do svého posudku tuto skutečnost uvést.*

2.1. Tím, že bude dodatečně vykázán v zahajovací rozvaze odložený daňový dluh, dochází ke snížení čistého obchodního jmění stanoveného pro účely přeměny znalcem.	Částka	MD	DAL
	10 000	027	418
	1 900	425	481

Z uvedených příkladů je zřejmé, jak zásadní může mít vykazání odložené daně dopad do struktury i výše vlastního kapitálu v zahajovací rozvaze nástupnické společnosti, obzvláště při významných projektech, kdy částka přecenění představuje mnohdy materiální rozvahovou položku.

Na základě dosavadních zkušeností lze doporučit úzkou spolupráci a včasnou komunikaci auditora a znalce s cílem jednoznačně předem vyjasnit způsob zohlednění odložené daně ve znaleckém posudku ještě před jeho vydáním tak, aby vlastní kapitál v zahajovací rozvaze odpovídal hodnotě čistého obchodního jmění dle znaleckého posudku bez ohledu na způsob (ne)vykazání odložené daně.

Od roku 2013 došlo v souvislosti se změnou struktury vlastního kapitálu v rozvaze ke změně způsobu vykazování odložené daně při přeměnách společností. Odložená daň z přecenění majetku a dluhů již není vykazována souvztažně s fondem z přecenění, jako tomu bylo do roku 2012, ale bohužel nevhodně v rámci nové položky „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“.

Zpráva pro zvláštní účely

Auditor při ověření zahajovací rozvahy postupuje mimo jiné i podle standardu ISA 800 – *Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely*.

Jak stanoví § 12 zákona o přeměnách, *všechny osoby zúčastněné na přeměně ověřují konečnou popř. mezitímní účetní závěrku auditorem, pokud alespoň jedna z osob zúčastněných na přeměně má povinnost účetní závěrku ověřit auditorem. Jestliže mají povinnost ověřit konečnou účetní závěrku auditorem všechny osoby zúčastněné na přeměně, které vedou účetnictví, jsou všechny nástupnické společnosti povinny nechat ověřit zahajovací rozvahu auditorem.*

Z podstaty věci vyplývá, že při plánování zakázky na ověření zahajovací rozvahy k rozhodnému dni přeměny by měl auditor kromě standardních aspektů zohlednit především skutečnost, zda účetní závěrky zúčastněných společností již ověřoval, a společnosti tak zná a bude se tak moci spolehnout na svoje zkušenosti a kontroly provedené v rámci ověření řádných, konečných nebo mezitímních účetních závěrek či nikoliv.

Jak už bylo uvedeno, zahajovací rozvaha představuje rizika ve dvou rovinách. První je samotné sestavení zahajovací rozvahy, kdy musí být dodrženy standardní „konsolidační“ postupy v souladu s účetními předpisy, což vyžaduje jistou zkušenost členů auditorského týmu v této oblasti, a dále efekty z přecenění majetku a dluhů na základě znaleckého posudku (viz předchozí text). V případě potřeby je možné přizvat k provedení kontroly znaleckého posudku tzv. experta, jehož zapojení do auditu je upraveno v ISA 620 – *Využití práce experta*. Tato

spolupráce přichází v úvahu i v následujících letech při revizi ocenění vyplývajícího z přeměny.

Důležitým dokumentem je samozřejmě i komentář k zahajovací rozvaze, který popisuje způsob jejího sestavení, tzn. do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

V rámci zprávy auditora by měly být uvedeny především následující informace:

- *účel, k němuž je účetní závěrka sestavena;*
- *pokud je to nutné, i uživatele, jimž je určena, zpráva případně může odkazovat na bod přílohy k účetní závěrce pro zvláštní účely, kde jsou tyto informace uvedeny;*
- *odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti, který uživatelé zprávy upozorní na to, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely, a tudíž nemusí být pro jiné účely vhodná. Tento odstavec musí být uvozen vhodným nadpisem.*

V tomto případě je běžná informace o podmíněné platnosti této zahajovací rozvahy a to zápisem přeměny do obchodního rejstříku.

Závěr

Na závěr snad jen krátký komentář k aktuální legislativní situaci. Na základě rekodifikace nedošlo k žádným zásadním změnám s výjimkou nutnosti terminologických úprav.

Radim Botek

Ing. Radim Botek pracuje jako statutární auditor a vedoucí auditorského týmu ve společnosti Rödl & Partner Audit. Má na starosti realizace auditů individuálních i konsolidovaných účetních závěrek obchodních, výrobních i servisních společností dle českého i německého práva a stejně tak účetní závěrky sestavené dle IFRS, respektive US GAAP. V roce 2012 byl jmenován Associate Partnerem.



Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

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

Stanovisko bylo projednáno v relevantním odborném výboru.

Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu 2014.

Ověření zahajovací rozvahy při fúzi

Popis situace

Byli jsme osloveni k podání nabídky na ověření zahajovací rozvahy akciové společnosti, sestavené za předpokladu schválení a zapsání fúze sloučením několika zanikajících společností a jedné nástupnické společnosti. Nejsme však auditorem účetních závěrek všech zúčastněných společností, tj. některé účetní závěrky, sestavené ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze, jsou auditovány jiným auditorem.

Je naší povinností v souvislosti s ověřením zahajovací rozvahy chovat se jako auditor skupiny a být účastní auditu rozvah námi neauditovaných společností (včetně např. účasti na inventuře zásob, které jsou v tomto případě významné)? Setkali jsme se s názorem, že lze odsouhlasit pouze zahrnutí auditovaných rozvah do zahajovací rozvahy v souladu s projektem fúze s tím, že ve výroku v rámci formulace „Jiných skutečností“ bude uvedeno, že jsme při ověření zahajovací rozvahy vycházeli z projektu fúze a z řádných účetních závěrek zúčastněných společností ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze, k nimž byl vydán výrok auditora bez výhrad, a že bilanční kontinuita byla zachována v rozsahu úprav, jež jsou uvedeny v projektu fúze sloučením.

Stanovisko KA ČR

Primárně je odpovědností klienta, jakou zakázkou auditora pověří. Klient může (např. na základě konzultace s jeho právními poradci) požadovat jen ověření toho, že zahajovací rozvaha vychází z projektu fúze a konečných účetních závěrek (dále také „ověření typu A“). Stejně tak klient může požadovat, aby auditor ověřil, zda zahajovací rozvaha je sestavena v souladu s relevantními účetními předpisy a podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasív nástupnické společnosti (dále také „ověření typu B“).

Pokud se jedná o obecný požadavek na „ověření zahajovací rozvahy“ vyplývající z ustanovení § 12 odst. 2 zákona o přeměnách obchodních společností

a družstev („zákon“), domníváme se, že zákon v daném případě nestanovuje charakter tohoto ověření, a proto připadají v úvahu oba scénáře uvedené v předchozím odstavci. Podle našeho názoru ověření typu A lze připustit zejména vzhledem k tomu, že zákon vedle ověření zahajovací rozvahy vyžaduje i ověření všech konečných účetních závěrek, tudíž při ověření typu B by (z pohledu zákonných požadavků) docházelo k duplicitnímu ověřování, což není smyslem uvedeného ustanovení.

Charakter ověření musí být stanoven ve smlouvě mezi auditorem a klientem. S tím také musí být v souladu zpráva auditora, tj. pokud je např. provedeno ověření typu A, výrok auditora nemůže znít tak, že „Podle našeho názoru zahajovací rozvaha podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz...“ nýbrž tak, že např. „Podle našeho názoru zahajovací rozvaha byla ve všech významných ohledech sestavena správně na základě (specifikovaných) konečných účetních závěrek, v souladu se zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev, českými účetními předpisy upravujícími proces sestavení zahajovací rozvahy a projektem fúze.“

Pokud auditor provede ověření typu A a zároveň není auditorem (všech) společností zúčastněných na přeměně, měl by v rámci vyhodnocení rizika zakázky na ověření zahajovací rozvahy před jejím přijetím vzít v úvahu to, že část údajů vstupujících do zahajovací rozvahy byla auditována jiným auditorem. Přestože z žádného právního předpisu (vztahujícího se na ověření zahajovací rozvahy) nevyplývá povinnost ujistit se o dostatečnosti práce tohoto jiného auditora, je přesto velmi žádoucí posoudit, zdali neexistují nějaké indikátory, že práce jiného auditora nemusela být dostatečná, neboť v takovém případě by (v rovině obecné a etické) bylo problematické, aby auditor zahajovací rozvahy spojil své jméno s finančními informacemi, o kterých má důvod se obávat, že nejsou dostatečně spolehlivé. Pokud byly některé závěrky ověřeny jiným auditorem, je možné (není žádným standardem zakázáno) tuto skutečnost ve zprávě typu A uvést, neboť

zde takovou skutečnost lze považovat za faktický a popisný údaj týkající se závěrky, jež byla vstupním údajem pro sestavení zahajovací rozvahy; tato situace nespadá pod režim ISA 600 a není analogií role auditora složky. Před odkazem na práci jiného auditora je nutno zvážit, zdali zpráva tohoto auditora byla k datu vydání zprávy na zahajovací rozvahu zveřejněna.

Je nutno si však uvědomit, že pokud auditor (který hodlá vydávat k zahajovací rozvaze zprávu typu A) je zároveň pověřen provedením auditu běžné účetní závěrky pokračující společnosti za první účetní období

po fúzi, bude při tomto auditu povinen vyhovět relevantním požadavkům dle ISA 510. Pokud tedy (při zákazce na ověření zahajovací rozvahy) neprovedl práci jiných auditorů společností vstupujících do fúze (kteří pro účely roční účetní závěrky představují předchozí auditory ve smyslu ISA 510 a 710), nemusí mít dostatečné důkazní informace ve vztahu k výkazu zisků a ztrát prvního účetního období po fúzi, což může vést k nutnosti modifikovat výrok auditora.

oddělení metodiky KA ČR

K právní problematice rozdělování vlastního kapitálu



Jiří Nesrovnal

V souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva se často hovoří o expertní skupině Komise pro aplikaci nové civilní legislativy, pro kterou se vžil název KANCL. Základním úkolem této skupiny je sjednocování výkladu otázek nového soukromého práva, vzdělávání, předkládání návrhů a doporučení v této oblasti. Členové expertní skupiny jsou zejména zástupci justiční sféry, profesních komor, akademické obce a Ministerstva spravedlnosti ČR. V srpnu roku 2013 jsme byli rozhodnutím tehdejší ministryně spravedlnosti Marie Benešové jmenováni členy KANCLu. V rámci našeho působení se snažíme předkládat k projednání sporné otázky týkající se aplikace nové civilní legislativy, které mají úzkou návaznost na účetní a daňové souvislosti. Jak je známo, výklad účetních a daňových předpisů často závisí na správné interpretaci soukromoprávních institutů.

V případě, kdy dojde ke konsensu členů skupiny, vyústí jednání v odborné stanovisko, které je k dispozici na internetových stránkách Ministerstva spravedlnosti (dostupné z: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/vykладаva-stanoviska/>). Tento příspěvek je zaměřen na dvě problémové otázky, jež mají účetní konsekvence a které jsme předložili k projednání. Jednání pak vyústila ve sjednocující stanoviska. U každého problému je vždy uveden stručný popis problému, následně schválené znění daného stanoviska a na závěr význam pro oblast účetnictví a daní.

1. Výplata ostatních kapitálových fondů, rozdíl mezi nimi a podílem na zisku

Popis výkladových problémů

Od 1. ledna 2014 došlo k poměrně významným změnám v podmínkách výplaty podílů na zisku a ostatních kapitálových fondů (OKF) společníkům. Otázkou

z právního hlediska je posouzení podmínek pro výplatu OKF u jednotlivých obchodních korporací a družstev a také otázka, co je pro tyto účely možné považovat za OKF a co za distribuovaný podíl na zisku. Podmínky pro výplatu podílu na zisku a OKF je nezbytné posoudit nejprve obecně a pak sociálně pro jednotlivé obchodní korporace a družstva.

Obecně pro všechny obchodní korporace

Podle § 40 zákona o obchodních korporacích (ZOK): „*Obchodní korporace nesmí vyplatit zisk nebo prostředky z jiných vlastních zdrojů, ani na ně vyplácet zálohy, pokud by si tím přivodila úpadek podle jiného právního předpisu.*“

„...*Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než kolik činí součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku z minulých let a ostatních fondů ze zisku snížený o neuhrazenou ztrátu z minulých let a povinný přírůstek do rezervního fondu...*“

Postup u společnosti s ručením omezeným

Podle § 190 odst. 2 g) ZOK: „*Do působnosti valné hromady patří schvalování řádné, mimořádné, konsolidované účetní závěrky a v případech, kdy její vyhotovení stanoví jiný právní předpis, i mezitímní účetní závěrky, rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů a úhrady ztrát...*“

Podle § 161 odst. 4 ZOK: „*Částka k rozdělení mezi společníky nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o přírůstky do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a společenskou smlouvou.*“

Zde chybí oproti podmínkám pro výplatu záloh (§ 40 odst. 2 ZOK) při stanovení limitu „fondy ze zisku“. Na druhé straně fondy vytvořené ze zisku je možné zrušit a převést na účet nerozdělený zisk. Potom bude ustanovení funkční. Protože nejsou ve „vzorečku“ zmíněny fondy ze zisku, může to souviset s tím, že



„rozdělení zisku“ je chápáno úžeji, pouze jako transfer ze společnosti ven. To znamená, že co je ve fondech ze zisku, je pojmově nerozdělený zisk. I při tomto výkladu je ustanovení funkční. Pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů se použije test insolvence, ZOK další regulaci neobsahuje. Z povahy těchto zdrojů vyplývá, že nemůže dojít k zápornému zůstatku, tj. lze rozdělit jen to, co je skutečně k dispozici.

Postup u akciové společnosti

Podle § 350 ZOK: „Společnost nesmí rozdělit zisk ani jiné vlastní zdroje mezi akcionáře, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle tohoto zákona nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.“

Částka k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami.

Na rozhodnutí valné hromady učiněné v rozporu s odstavci 1 a 2 se hledí, jako by nebylo přijato.“

Podle § 421 odst. 2 h) ZOK: „Do působnosti valné hromady náleží rozhodnutí o rozdělení zisku nebo jiných vlastních zdrojů, nebo o úhradě ztráty, ...“

S ohledem na povinnosti kladené na základní kapitál a fondy je oproti společnosti s ručením omezeným doplněn test na výši vlastního kapitálu. Opět zde chybí oproti výplatě záloh při stanovení limitu „fondy ze zisku“. Lze překlenout stejně jako v případě společnosti s ručením omezeným. Problém je však v odstavci 2, který v návaznosti na odstavec 1 reguluje nejen částku zisku k rozdělení, ale i jiné vlastní zdroje. To pak znamená, že není možno mezi akcionáře rozdělit jiné vlastní zdroje. Takový závěr však neodpovídá smyslu právní úpravy. Z kontextu dalších ustanovení vyplývá, že rozdělení jiných vlastních zdrojů má být možné i u akciové společnosti (za podmínek splnění testu insolvence, testu na výši vlastního kapitálu a dalších zákonem předvídaných podmínek). Ustanovení odstavce 2 ve spojení s odstavcem 1 vytvořilo situaci, kdy není možné rozdělit

jiné vlastní zdroje vůbec. To by neodpovídalo ani dosavadní praxi dle uplatňované regulace v obchodním zákoníku a zřejmě by došlo k tomu, že by byly porušeny mezinárodní dohody o ochraně investic, protože ty poskytují garanci volného převodu všech finančních prostředků spojených s investicí.

Postup u družstva

Podle § 656 i) ZOK: „Členská schůze rozhoduje o rozdělení zisku nebo úhradě ztráty, ...“

Celkový možný závěr

Z uvedeného je patrné, že ZOK počítá s výplatou ostatních kapitálových fondů jak u a.s., tak i u s.r.o. a družstva. Pouze v případě a.s. je však stanovena jako podmínka pro výplatu ostatních kapitálových fondů výše vlastního kapitálu po vyplacení (§ 350 odst. 1 ZOK). Otázkou je, zda je nutné tuto podmínku splnit také v případě s.r.o. a družstva. I když lze najít argument pro použití tohoto pravidla i pro s.r.o. a družstvo (§ 10 odst. 1 ZOK), je možné předložit alternativní výklad. Ten vychází z toho, že na rozdíl od a.s. není právní úprava s.r.o. a družstva v rámci EU harmonizována, a pokud tato podmínka není v ZOK zapracována, bude v případě výplaty ostatních kapitálových fondů u s.r.o. a družstva jediným omezením zákaz přivodit úpadek dle § 40 odst. 1 ZOK.

Domníváme se, že v případě výplaty ostatních kapitálových fondů u s.r.o. a družstva bude jedinou podmínkou nepřivodit danou výplatou úpadek dle § 40 odst. 1 ZOK.

Taktéž se domníváme, že v souladu s § 2 odst. 2 o.z. je nezbytné interpretovat znění § 350 odst. 2 tak, že částka zisku k rozdělení mezi akcionáře nesmí překročit výši hospodářského výsledku posledního skončeného účetního období zvýšenou o nerozdělený zisk z předchozích období a sníženou o ztráty z předchozích období a o příděly do rezervních a jiných fondů v souladu s tímto zákonem a stanovami.

Konečně jsme názoru, že přes ne úplně přesnou textaci § 161 odst. 4 ZOK a § 350 odst. 2 ZOK je možné dovodit, že do distribuovatelného zisku se započítává veškerý zisk za předchozí období i zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku nebo jako jiný hospodářský výsledek minulých let dle § 15a vyhlášky.

Na základě projednání této věci dne 6. prosince 2013 přijal KANCL k této věci následující stanovisko¹:

„...Pro všechny obchodní korporace platí pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů (ostatní kapitálové fondy) podmínka zakotvená v § 40 odst. 1 ZOK, a sice že si takovou výplatou nesmí přivodit úpadek podle insolvenčního zákona.“

Pouze pro akciovou společnost je pro výplatu prostředků z jiných vlastních zdrojů stanovena v § 350 odst. 1 ZOK další podmínka, a sice že se v důsledku

¹ Výkladové stanovisko č. 25 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – rozdělení zisku a jiných vlastních zdrojů (http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisko_26.pdf)

takového rozdělení jiných vlastních zdrojů nesmí snížit vlastní kapitál pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona o obchodních korporacích nebo stanov rozdělit mezi akcionáře.

Na rozdělení prostředků z jiných vlastních zdrojů nedopadá ustanovení § 350 odst. 2 ZOK.

Do distribuovatelného zisku podle § 161 odst. 4 a 350 odst. 2 se započítává veškerý zisk za předchozí období, tj. nejen nerozdělený zisk, ale i zisk účtovaný v ostatních fondech ze zisku nebo jako jiný hospodářský výsledek minulých let.“

Význam pro účetnictví a daně

Otázka výplaty peněžních prostředků společníků je věc, s kterou se budeme velmi často setkávat. Proto je důležité, jaká pravidla v těchto případech budou z hlediska právního platit. Tato právní východiska jsou velmi důležitá i pro účely účtování a zdaňování. Především je důležité rozdělení, zda se jedná o výplatu podílu na zisku, nebo jde o výplatu OKF. Obě položky mají jiná účetní a daňová pravidla. Tato skutečnost je také nesmírně důležitá z pohledu účetního, kdy z účetnictví vycházejí údaje, které jsou relevantní z hlediska podmínek pro výplatu podílu na zisku i OKF, přičemž v obou případech platí různá pravidla. Je pak nutné, aby auditor, ale například i hlavní účetní byli schopni posoudit, kterou položku vlastního kapitálu hodlá společnost vyplatit, jakými pravidly se její výplata bude řídit.

V případě výplaty podílu na zisku je uplatňován standardní daňový režim. To je v případě výplaty českým daňovým rezidentem uplatnění srážkové daně (s případným omezením smlouvou o zamezení dvojího zdanění), případně uplatnění osvobození od daně z příjmu právnických osob (DPPO) v případě výplaty v rámci vztahu mateřská a dceřiná společnost a vztazích podobných. V případě výplaty ze zahraničí pak zdanění v rámci příjmů dle § 8 zákona o daních z příjmů (ZDP) u fyzických osob či v rámci speciálního základu daně dle § 20b ZDP opět s případným osvobozením od daně z příjmů právnických osob.

Složitější to je v případě výplaty OKF. Jednoznačné by snad mělo být, že případné zdanění výplaty OKF by v případě daňových rezidentů nemělo být otázkou společnosti, ale mělo by jít o zdanění, které budou případně realizovat jednotliví společníci².

Daňový režim výplat kapitálových fondů jak českým daňovým rezidentům, tak nerezidentům, byl v minulosti předmětem řady diskusí i dílčích stanovisek zástupců státní správy a je v současné době znovu intenzivně diskutován, jelikož názory nejsou zcela jednotné. V tuto chvíli se tedy vedou diskuze, v kterých případech půjde o zdanitelný příjem a ve kterých případech bude možné případně ponížít tento příjem o daňovou nabývací cenu obchodního podílu. Lze v této souvislosti očekávat sjednocující stanovisko s tím, že některé z těchto otázek

bude možná výslovně řešit i připravovaná novela ZDP, která by měla nabýt účinnosti od 1. ledna 2015.

Za velmi důležité považujeme také již uvedené závěry týkající se podmínek, za nichž je možné vyplácet OKF. V této souvislosti bychom vyzdvihli velmi rozumný výklad umožňující výplatu OKF za podmínek stanovených v § 350 odst. 1 ZOK u a.s. Opačný výklad vycházející pouze ze striktně jazykového výkladu by vedl k tomu, že OKF by v případě a.s. nebylo možné vůbec vyplácet, což je výklad absurdní, který by byl mimo jiné v rozporu s právem EU.

Naopak bychom doporučovali určitou omezitelnost v případě výplaty OKF u společnosti s ručením omezeným a u družstva. Zde z výkladového stanoviska vyplývá, že žádné speciální podmínky není nutné splnit. To ve svém důsledku znamená například možnost výplaty těchto položek i v případě, kdy vykazuje společnost s ručením omezeným či družstvo minusové vlastní kapitál a dokonce může dojít i k prohloubení tohoto minusu (samozřejmě je legitimní otázkou, zda taková společnost s ručením omezeným či družstvo nemá povinnost podat návrh na prohlášení konkurzu). Je však nutné pamatovat na obecné omezení stanovené § 40 odst. 1 ZOK. To znamená, že není možné tyto položky vyplácet, pokud by si tím společnost přivodila úpadek. Zde je nutné zohlednit, že pokud budou položky vyplaceny a společnost někdy v budoucnu skončí v úpadku, bude jistě správce konkurzní podstaty naplnění této podmínky zkoumat se všem negativními důsledky, které z toho vyplývají nejen pro členy statutárních orgánů, ale také například minimálně pro společníky či jiné vlivné osoby (namátkou viz např. § 62, § 63 až § 67 či § 68 a § 71 ZOK ve spojení s § 76 odst. 3 ZOK). V této souvislosti bude nabývat na významu účetnictví a účetní závěrka. Především z ní budou čerpány údaje pro zodpovězení otázky, zda jsou či nejsou naplněny podmínky pro výplatu vlastních zdrojů. Bezpochyby pak vzroste také význam auditu, ale také odpovědnost auditora. V případě sporu, zda v konkrétním případě byly či nebyly naplněny podmínky pro výplatu vlastních zdrojů dle § 40 odst. 1 ZOK, bude jistě účetní závěrka, resp. výroční zpráva a případný audit k nim jedním ze základních důkazních prostředků. Účetní závěrka a případný audit k ní pak bude například pro člena statutárního orgánu jedním ze základních podkladů, na jejichž základě se bude rozhodovat (pod svojí majetkovou odpovědností a s již zmíněnými riziky), zda podepíše příkaz k úhradě prostředků ve prospěch společníků, a to bez ohledu na rozhodnutí valné hromady. Závěrem považujeme za důležité zdůraznit, že ustanovení § 40 odst. 1 ZOK je nutné posuzovat nejenom při výplatě OKF, ale také při výplatě podílu na zisku bez ohledu na to, že budou naplněny „vzorečky“ pro výplatu podílu na zisku dle § 161 odst. 4 ZOK a § 350 odst. 2 ZOK.

² Viz pokyn GFŘ D-6 K § 36 bod 1, případně Ing. Helena Navrátilová, 233/09.04.08 – Výklad a aplikace legislativní zkratkou „dividendový příjem“, KV ze dne 9. 4. 2008 až 18. 4. 2008, e-Bulletin KDP ČR 9/2008, str. 4–5.

2. Příplatky mimo rámec základního kapitálu u akciové společnosti

Popis problému

Problematika příplatků je poměrně podrobně řešena v případě s.r.o. (viz § 162 ZOK až § 166 ZOK). Daná oblast však není, jako doposud, řešena v případě a.s. Z toho je možné dovodit, že by bylo možné převzít současný výklad k problematice příplatků v případě a.s. – viz Jan Dědič³: „Z toho, že obchodní zákoník u akciové společnosti (na rozdíl od společnosti s ručením omezeným) příspěvek akcionáře do vlastního kapitálu mimo základní kapitál (dále budeme používat jen pojem „příplatek“) neupravuje, nelze podle mého názoru nijak dovozovat, že by takový postup nemohl být u akciové společnosti možný. Výklad a contrario by zde nebyl přípádný a byl by po mém soudu i protiústavní (v rozporu s čl. 2 Listiny základních práv a svobod). Nedovolenost určitého jednání nemusí právní předpis upravovat vždy výslovně, ale může vyplýnout z kontextu jednotlivých ustanovení příslušného právního předpisu (či více předpisů).“

Jak dovodil Nejvyšší soud ČR v rozhodnutí sp. zn. 29 Odo 1107/2003 ze dne 31. srpna 2004: „obecně platí, že neupravuje-li obchodní zákoník (či jiný právní předpis) určitý postup či chování a ani nelze z kontextu ustanovení právního předpisu či ze zásad, jimiž se řídí obchodní zákoník nebo český právní řád, dovodit, že jde o postup nebo jednání nedovolené, platí, že takový postup či jednání je možné a dovolené.“

V případě příplatku akcionáře nelze z kontextu žádného ustanovení obchodního zákoníku ani zásad, na nichž spočívá úprava akciové společnosti, obchodní zákoník či český právní řád, dovodit, že by se akcionář nemohl dobrovolně zavázat k příplatku a takový příplatek akciové společnosti poskytnout. Poskytnutím příplatku nejsou poškozována práva společnosti, jejích akcionářů či věřitelů. Naopak, zvýší se hodnota účasti akcionářů, dobytost pohledávek věřitelů a úvěruschopnost společnosti.“

Domníváme se, že dobrovolné poskytnutí příplatku by mělo být v případě a.s. možné za obdobných podmínek, jako tomu bylo do 31. prosince 2013.

Na základě projednání této věci dne 6. prosince 2013 přijal KANCL k této věci následující stanovisko⁴:

„...Příplatek akcionáře do vlastního kapitálu akciové společnosti mimo základní kapitál není zákonem o obchodních korporacích upraven; obdobně nebyl upraven ani obchodním zákoníkem. Na povaze příplatku se změnou právní úpravy nic nemění a nadále je jeho poskytnutí možné a dovolené...“

Význam pro účetnictví a daně

I v posledním případě jde o stanovisko, které má velký význam pro praxi. Příplatky se v praxi velmi často vyskytují a je jisté dobře, že jsou připouštěny (byť na dobrovolné bázi) i v případě akciové společnosti. Význam příplatků je především z hlediska testu nízké kapitalizace (§ 25 odst. 1 písm. w ZDP), kdy poskytnutí příplatku je velmi pružným a efektivním nástrojem, jak v případě potřeby zvýšit vlastní kapitál společnosti.

Bylo by vhodné, pokud by si akciová společnost pravidla pro poskytnutí příplatku výslovně upravila.

Za velmi důležitou považujeme nepojmenovanou smlouvu (pro níž zákon nepředepisuje žádnou formální náležitost), která by dle zdůvodnění stanoviska měla být titulem pro poskytnutí příplatku.

Z hlediska účetních a daňových souvislostí je v otázce poskytnutí příplatku více jasno, než je tomu v případě výplaty OKF (viz první část tohoto článku). Z hlediska předchozích výkladů by mělo platit, že poskytnutí příplatku z hlediska společníka zvyšuje jeho účetní a daňovou nabývací cenu. V případě výplaty tento příjem nebude do výše daňové nabývací ceny zdaňován⁵. Pokud vyjdeme z toho, že je možné i od 1. ledna 2014 poskytovat i v případě akciové společnosti příplatky mimo základní kapitál, nemělo by se dle našeho názoru na výše uvedených závěrech z hlediska daňového nic měnit.

Stanovisko potvrzuje, že za stanovených podmínek je možné i v případě akciové společnosti poskytnout příplatek aj. Je tedy možné účtovat poskytnutí takového příplatku na straně společnosti jako zvýšení vlastního kapitálu a na straně společníka o něj zvýšit účetní, ale i daňovou nabývací cenu akcií.

**Jiří Nesrovnal
Milan Skála**

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal je daňovým poradcem od roku 1995, členem Prezidia KDP ČR a vedoucím sekce DPPO KDP ČR. Absolvoval VÚT FE, obor technická kybernetika a dále VÚT FP, obor daňové poradenství. Je členem různých expertních týmů, např. expertní skupiny pro otázky daňové politiky jmenované Ministrem financí ČR. Je také člen Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy Ministerstva spravedlnosti (KANCL). Je vítězem soutěže Daňář roku 2010, 2011 a 2013. Přednáší např. pro KA ČR, KDP ČR. Vystupuje na konferencích, např. na půdě NSS. Je spoluautorem 10 publikací. Publikuje v různých odborných časopisech. Je členem redakční rady časopisu Daňový expert. Specializuje se na DPPO

³ Dědič, J.,: Příplatek akcionáře na vytvoření vlastního kapitálu mimo základní kapitál, In Pocta Miloši Tomsovi k 80. narozeninám, Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2006, str. 100

⁴ Výkladové stanovisko č. 26 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – k příplatku akcionáře do vlastního kapitálu mimo základní kapitál, dostupné na http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stanovisko_26.pdf

⁵ Viz Ing. Jiří Hlaváč, Kapitálové fondy u akciové společnosti z hlediska zákona o daních z příjmů, KV ze dne 25. 2. 2004, Bulletin KDP ČR 6/2004, str. 11 a dále Ing. Jiří Hlaváč, 162/25.01.07 – Daňové a účetní aspekty výplaty ostatních kapitálových fondů, KV 21. 1. 2008 až 29. 8. 2007, Bulletin KDP ČR 10/2008, str. 24–28

a oblast daňové judikatury. Působí ve společnosti N-Consult s.r.o.

PhDr. Milan Skála je daňový poradce s ev. č. 014, člen Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy, která je stálým poradním orgánem ministra spravedlnosti. Je autorem odborných publikací *Technické zhodnocení a opravy, Daňové povinnosti*

vlastníků nemovitostí, Věc, součást věci a příslušenství věci v daňovém řízení, Stavby, byty, nebytové prostory a pozemky v zákoně o DPH a odborných článků. Je spoluautorem publikací Nejčastější účetní a daňové chyby, Technické zhodnocení a opravy pronajatého majetku, Ceny v účetnictví a daních, Věcná břemena od A do Z a Občanský zákoník – komentář. Věnuje se také přednáškové a vzdělávací činnosti.

Rozhovor s notářem Svatoplukem Procházkou

Zkušenosti z práce notáře

Pokud se budu ptát na Vaše zkušenosti s prací auditorů při auditech účetních závěrek pro mimořádné události v životě společnosti, jako jsou např. fúze, změna právní formy či stanovení vypořádacího podílu, pak těžko mohu přehlédnout to, že se naše právo nachází v situaci, kdy uplynulo právě půl roku od okamžiku, kdy vstoupila v účinnost rekodifikace jako naprostá reforma našeho práva. Začnu tedy tím, jakým způsobem se změnila Vaše práce oproti minulosti?

Řekl bych, že se zatím zásadně nezměnila. Očekávám velké změny v řízeních o pozůstalostech, zejména ve vztahu k uplatňování práva výhrady soupisu pozůstalosti při odlišné odpovědnosti za dluhy zůstavitele. Nicméně prozatím vzhledem ke krátké době účinnosti rekodifikace a určité setrvačnosti pozůstalostního řízení velký nárůst v tomto směru nepocituji.

Můžete ze své praxe uvést, jaké novinky z občanského zákoníku začali občané či společnosti aktivně využívat?

Již s podzimem roku loňského a od počátku roku letošního domnívám se, že především zásluhou sdělovacích prostředků, občané projevují velkou snahu o využití nových institutů pořízení pro případ smrti, zejména vedlejších položek, dovětek, dědických smluv, odkazů apod. Jelikož se však velmi často jejich představy odlišují od možností realizace v souladu zejména s občanským zákoníkem, ne vždy lze sepsat příslušnou listinu tak, jak v první chvíli zamýšlí.

Jakým způsobem se promítají rekodifikační novinky do obchodně-právních vztahů, ve kterých asistujete společníkům a společnostem? Jaká ustanovení zákona o obchodních korporacích bývají nejčastěji nově vtělována do společenských smluv či stanov společností?

Dle mých zkušeností je nejčastěji využívána možnost tzv. monistického systému vnitřní struktury akciové společnosti. Co se týká možnosti jiné než základní

JUDr. Svatopluk Procházka absolvoval v roce 1986 Právnickou fakultu Univerzity Jana Evangelisty Purkyně v Brně (dnes Masarykova univerzita). V letech 1986–1989 působil na státním notářství v Břeclavi, poté na státním notářství v Benešově, v letech 1991–1992 na Úřadu vlády České republiky jako poradce místopředsedy vlády prof. Milana Lukeše a následně pracoval na Státním notářství Praha–východ. Od roku 1993, tj. od vzniku svobodného notářství, působí jako notář se sídlem v Praze a soudní komisař v působnosti Okresního soudu Praha–východ.

úpravy podílů ve společnostech s ručením omezeným, prozatím požadavky v tomto směru až tak časté nejsou, pravděpodobně v důsledku nutnosti podrobné úpravy práv a povinností společníků ve vztahu k podílům se zvláštními právy.

A teď konečně k tomu nejdůležitějšímu. Jaké jsou Vaše zkušenosti s prací auditorů, s níž se setkáváte na jednání valných hromad společností, kde dochází ke schvalování projektů přeměn, zvyšování základního kapitálu, či v jiných souvislostech?

Nejčastěji se s auditory skutečně setkávám při schvalování projektů přeměn a zvyšování základního kapitálu společností z vlastních zdrojů. Moje zkušenosti jsou většinou dobré. Někdy si však musím vynucovat připojení tzv. komentáře k zahajovací rozvaze příslušné společnosti, kdy dle mého soudu nesou odpovědnost za formální naplnění zákona o přeměnách a jen těžko bych mohl bez své výhrady sepsat či osvědčit rozhodnutí jediného společníka či valné hromady dané společností v případě, kdyby tomu tak nebylo.

Rozhovor vedla Jana Skálová

Zdokumentování podvodu ve spise auditora z pohledu požadavků ISA 240

Odhalení podvodu může být v mnoha případech otázkou náhody a vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje vždy nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti spojené s podvodným jednáním mohou zůstat neodhaleny, i přesto, že audit bude proveden v souladu s auditorskými standardy.

Jak stanoví ISA 240.7., riziko, že auditor neobjeví významnou (materiální) nesprávnost plynoucí z podvodu spáchaného vedením, je větší než u podvodu spáchaného zaměstnancem. Jako příklad lze uvést informaci z tisku o jedné nejmenované firmě, kde si vedení nadhodnocovalo majetek formou zásob nedokončené výroby. Díky slabině v interním kontrolním systému, který nebylo nijak těžké ze strany vedení obejít, bylo možné vykázat v účetnictví vylepšený provozní výsledek hospodaření. Každoroční audit tento podvod neodhalil, přišlo se na něj teprve až s výměnou nového vedení.

Zkreslení účetních záznamů vedením způsobené podvodem se týká zejména výnosů viz ISA 240.26., ISA 240.47 (vazba na odměny, vylepšení hospodářského výsledku), ale může se jednat i o aktiva (zejména vykázání vyššího účetního ocenění nehmotných aktiv, zásob, pohledávek). Někdy se vedení snaží podhodnotit náklady, s cílem vylepšit provozní zisk nebo podhodnotit cizí zdroje, aby společnost mohla získat od banky úvěr.

Auditor by měl mít ve spise zdokumentováno identifikování a zhodnocení rizik vzniku nesprávnosti vlivem podvodu (ISA 240.10a, 240.44). Zde stačí uvést tabulku v oblastech, kde auditor „cítí“ riziko podvodu, včetně jeho popisu. Může se jednat o:

- účetní závěrku jako celek (např. identifikován nedostatek ve vnitřním kontrolním systému z důvodu manuálního zpracování dat, nezavedení vnitřních směrnic, výměna vedení),
- skupiny transakcí a událostí (např. identifikován druh transakce se spřízněnými stranami, který není obvyklý pro oblast podnikání účetní jednotky),
- zůstatky účtů (např. výnosům musí být dle ISA 240.47 vždy přiřazeno automatické riziko vzhledem k tlakům na vylepšení hospodářského výsledku nebo již zmíněné nadhodnocení zásob nedokončené výroby),
- zveřejněné údaje a události v účetní závěrce (např. identifikován významný soudní spor, kdy je účetní jednotka žalovanou stranou a který není uveden v účetní závěrce).

Co se týče spisu, je nutné v souvislosti s výnosy (ISA 240.47.) upozornit, že v případě, že auditor „nevnímá“ riziko podvodu spojené s účtováním výnosů (např. není to pro typ účetní jednotky, kterou audituje, relevantní), je nutné ve spise uvést zdůvodnění, co ho k tomuto závěru vede (např. jednoduché typy tržeb – pronájem nemovitostí, kdy je o výnosu účtováno na základě uzavřené smlouvy, nákup a prodej zboží).

Auditorské postupy, kterými lze identifikovat rizika podvodu, mohou být:

- předběžné (konečné) analytické postupy,
- dotazování napříč účetní jednotkou, u vedení, zaměstnanců, právníků (interních, externích), interního auditora,
- pozorování,
- poznání informačního systému a přenos dat,
- účast na inventuře zásob,
- kontrola fyzického stavu majetku s majetkovou evidencí v účetnictví,
- konfirmace,
- mapování procesů v účetní jednotce – nákup, prodej,
- porozumění vnitřní kontrole, včetně zhodnocení vnitřních směrnic – z pohledu činnosti účetní jednotky, aktualizace, souladu s platnou legislativou,
- finanční analýza,
- informace od předchozího auditora (§ 15 odst. 3 zákon a auditorech),
- informace ze zápisů z porad vedení,
- testování provozní účinnosti kontrol,
- opakované provedení (přepočítání, znovu ocenění nehmotného aktiva po expertovi),
- inspekce dokladů vydaných v době absence finančního ředitele.

Po prvním kroku identifikování rizik je dalším krokem dle ISA 240.10b zdokumentování reakce auditora na identifikovaná rizika. Ve spise by neměl chybět záznam diskuse týmu či auditora jednotlivce týkající se dalších kroků, jak na dané riziko možného podvodu vhodně zareagovat. Auditorský postup včetně toho, k jakému výsledku auditor dospěl, byl měl být navržen s ohledem na složitost případu (přizvání experta nebo zkušenějšího kolegy) a také s ohledem na potenciální významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Úlohou auditora je vhodným způsobem zareagovat na podvod (ISA 240.10c) nebo podezření z podvodu, který se potvrdil během auditu. Zdokumentováno by mělo být předání informace o podvodu vedení (např. ze strany zaměstnance) nebo osobám pověřenými správou a řízením (podvod ze strany vedení). V případě závažnějších podvodů, kdy má auditor pochybnost o bezúhonnosti nebo čestnosti vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, je důležité posoudit veřejný zájem a poradit se s právníky o dalším postupu.

Na závěr jen krátké upozornění na ISA 240.17–19, dle něhož je nutné zdokumentovat ve spise záznam o projednání možného výskytu podvodu auditora s vedením účetní jednotky.

I přesto, že úloha auditora odhalit podvod s dopadem na účetní závěrku v účetních jednotkách není jednoduchá, mělo by být ze spisu zřejmé, že se auditor dokáže se standardem ISA 240 „poprat“. Dokumentace by měla

obsahovat postup a vyjádření auditora, zda (ne)existují rizika spojená s podvodem a že k těmto rizikům umí navrhnout adekvátní auditorské postupy (provázanost s ISA 315 – *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* a ISA 330 – *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*).

Celý proces identifikace rizik podvodů musí auditor zdokumentovat, a to v takové míře, aby dostál

auditorskému standardu ISA 230. Jako pomůcka mohou sloužit dotazníky zpracované KA ČR, konkrétně dotazník 205 – Podvod z příručky pro provádění auditu (2012). Je třeba zdůraznit, že formuláře z Příručky nemají sloužit pouze k formálnímu doplnění dokumentace auditora (vyplnění dotazníků odpověďmi „ano“ či „ne“ neznamená splnění podmínek ISA 230).

Nada Procházková

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

test

Test: Už máte splněno prioritní vzdělávací téma?



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

- Mezi základní principy soukromého práva dle nového občanského zákoníku (NOZ) patří:**
 - závislost soukromého práva na právu veřejném
 - autonomie vůle
 - preferenze výhradně kogentní úpravy
 - nemožnost užít obecně uznané zásady spravedlnosti jako pramen práva
- Dřívější institut „odporovatelnosti právnímu úkonu“ je v NOZ nahrazen institutem:**
 - absolutní neplatnosti
 - relativní neplatnosti
 - absolutní neúčinnosti
 - relativní neúčinnosti
- Právní osobnost znamená:**
 - způsobilost osoby mít práva a povinnosti
 - možnost osoby vlastním jednáním se zavazovat k povinnostem
 - být pojmenován jménem a příjmením
 - svéprávnost osoby
- Fyzická osoba nabývá svéprávnosti:**
 - postupně, plné svéprávnosti dosáhne okamžikem zletilosti
 - narozením
 - po třech letech od dosažení zletilosti
 - smrtí
- Právnícká osoba vzniká:**
 - okamžikem sepsání notářského zápisu o jejím založení
 - okamžikem rozhodnutí jejího vlastníka
 - dnem zápisu do veřejného rejstříku
 - dnem zveřejnění zápisu o jejím vzniku v obchodním věstníku
- Prokura vzniká okamžikem:**
 - jejího zápisu do obchodního rejstříku
 - jejího udělení podnikatelem a přijetí prokuristou
 - zveřejnění v obchodním věstníku
 - doručením udělení prokury příslušnému rejstříkovému soudu
- Obecná zákonná doba splatnosti dluhu mezi podnikateli činí:**
 - až 200 dní
 - 30 dní
 - 14 dní
 - 7 dní
- Pokud je plněním zavázáno více podnikatelů společně, pak:**
 - platí, že jsou zavázáni společně a nerozdílně, tj. solidárně
 - se má za to, že jsou zavázáni společně a nerozdílně, tj. solidárně
- platí, že jsou zavázáni každý jen co do svého dílu**
- se má za to, že jsou zavázáni každý jen co do svého dílu**
- Pokud mezi běžnými občany dojde k tzv. neúměrnému zkrácení (tj. jestliže je plnění jedné strany v hrubém nepoměru k tomu, co poskytla druhá smluvní strana), může zkrácená strana požadovat:**
 - čtyřnásobek částky rovnající se výši doplatku napravující neúměrné zkrácení
 - pouze plnění sjednaného závazku a nic jiného
 - dodání přiměřeně většího množství zboží či služeb
 - zrušení smlouvy a navrácení všeho do původního stavu
- Dřívějšímu termínu „podnik“ dnes odpovídá termín:**
 - obchodní podnik
 - obchodní závod
 - obchodní pobočka
 - obchodní firma
- Lze po dlužníkovi vyžadovat zaplacení úroků z úroků (tj. vyžadovat úroky z prodlení vypočítané z částky nezaplacených dřívějších úroků z prodlení)?**
 - zásadně nelze
 - lze, ale jen pokud tak bylo mezi stranami ujednáno
 - zásadně lze a to kdykoliv, i bez souhlasu dlužníka

test

- d) nelze, ledaže by dlužník chtěl částku úroků z úroků dobrovolně zaplatit

12. Spotřebitel, který obdržel neobjednané zboží od podnikatele:

- a) není povinen toto zboží vracet a může s ním naložit jakkoliv
 b) není povinen toto zboží vracet, ale musí o tom uvědomit podnikatele
 c) musí zboží podnikateli vrátit, pokud jej nechce užívat pro svou potřebu
 d) musí podnikateli zboží vrátit, nebo mu za něj zaplatit

13. Tzv. klauzule „rebus sic stantibus“ představuje:

- a) nemožnost dodat smluvené plnění pro změnu subjektivního přesvědčení dodavatele

- b) nutnost řešit bez zbytečného odkladu náhradní možnost doručení zboží v důsledku výpadku na straně dopravce
 c) podmínku dodání sjednaného plnění váznoucí na vyřešení dosavadních sporných dluhů
 d) možnost domáhat se po druhé smluvní straně obnovení jednání o podmínkách smlouvy z důvodu podstatné změny okolností

14. Pokud se chované zvíře dostane na cizí pozemek, pak vlastník takového zvířete:

- a) nesmí v žádném případě vstoupit na cizí pozemek, může jen zvíře vyzvat k návratu

- b) nesmí vstoupit na cizí pozemek, ledaže se tak dohodne s jeho vlastníkem
 c) může vstoupit na cizí pozemek jen na nezbytně nutnou dobu, a pouze pokud zvíře nereaguje na jeho výzvy k návratu
 d) má právo zvíře stáhat i na cizím pozemku

15. V rámci dědického práva se považuje za nejsilnější dědický titul:

- a) odkaz
 b) dědická smlouva
 c) zákon
 d) závět

Test připravil Lukáš Pěsna

Správné odpovědi: 1b (§ 1763/1), 8b (§ 450/1), 7b (§ 1963/1), 8b (§ 1874), 9d (§ 1793/1), 10b (§ 502), 11b (§ 1806), 12a (§ 1838), 13d (§ 1765), 14d (§ 1014/1), 15 b (§ 1476)

Co najdete v e-příloze č. 6/2014

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Právo a rekodifikace

- Veřejné zakázky – k jednomu aktuálnímu problému souvisejícímu s poskytováním zadávací dokumentace dodavatelům

- Změna pro veřejné zakázky – nová evropská zadávací směrnice
- Systém řízení akciových společností se změnil
- Povinnost tvořit rezervní fond u a.s. a s.r.o.? Od roku 2014 lze nadržované prostředky vyplatit!
- Základní kapitál od 1. 1. 2014 a související dopady do vlastního kapitálu
- Návrh zákona o registru smluv
- Veřejná listina v insolvenčním řízení
- Vykonatelnost pohledávky v insolvenčním řízení – Rozhodčí nález
- Nejvyšší správní soud k uplatnění daňové ztráty v průběhu

daňové kontroly – průlomový judikát anebo jen ojedinělý exces?

Daně

- Mise: boj s daňovými úniky; fáze: zbrojení

Zaznamenali jsme

- Babišův audit: podezřelá faktury za 16 miliard
- Židle, nebo stát? A účetní, či spíše národohospodář?
- Co je a co není úplatek? Každý má jiné hranice, říká politolog
- Novela zákona kriminalizuje daňové poradenství, varuje prezident komory

-VeL-

