

Vypořádání připomínek k návrhu příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách

Dne: 26. 1. 2022

Komora auditorů České republiky (dále KA ČR) obdržela na základě výzvy k zasílání připomínek k návrhu příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách připomínky od 5 auditorů.

Níže naleznete vyjádření Výboru pro metodiku auditu a Výboru pro účetní výkaznictví k obdrženým připomínkám (připomínky jsou vyznačeny tučně).

1. Rozumíme správně, že pokud zahajovací rozvaha připravená klientem obsahuje pouze výkaz zahajovací rozvahy bez dalších náležitostí, tak je auditor povinen vydat záporný výrok?

Dle požadavků zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů („zákon o přeměnách“) musí být k zahajovací rozvaze pro přeměny společností a družstev přiložen komentář vedení (viz § 11b). Domníváme se, že by tak auditor měl obdržet vždy minimálně zahajovací rozvahu a komentář vedení.

Pokud v komentáři vedení nebudou obsaženy dostatečné informace (zejména popis účetních metod a popis přeměny), pak by měl auditor svůj výrok modifikovat. Na základě individuálního posouzení situace musí auditor zvážit, zda postačí výrok s výhradou, ve kterém by byly uvedeny veškeré chybějící údaje, nebo je dopad tak zásadní, že je nutné vydat záporný výrok.

Příklad zprávy byl v úvodu o tuto informaci doplněn.

2. Kde je možné najít v české účetní legislativě oporu pro zveřejňování doplňujících informací k zahajovací rozvaze, když pojem zahajovací rozvaha je definován pouze v zákoně o přeměnách, který dává povinnost přiložit pouze komentář vedení?

Vzhledem k tomu, že se ve výroku auditora uvádí, že byla zahajovací rozvaha sestavena ve všech významných ohledech v souladu s českými účetními předpisy, domníváme se, že je třeba naplnit požadavek § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“), na srozumitelnost účetního záznamu. Dle našeho názoru samotný výkaz zahajovací rozvahy není bez doplňujících informací (zejména popis přeměny, specifických účetních metod nebo odkazu na metody popsané v konečné účetní závěrce, popis případného přecenění apod.) pro uživatele srozumitelný.

Odkaz na zákon o účetnictví byl do příkladu zprávy doplněn.

3. Domníváme se, že požadavek na zveřejnění účetních metod a dalších doplňujících informací je extenzivní, protože zákon o přeměnách požaduje pouze přiložení komentáře vedení, který popisuje, do jakých položek zahajovací rozvahy byly převzaty položky vyplývající z konečných účetních závěrek nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.

Jak bylo uvedeno v předchozí odpovědi, domníváme se, že musí být naplněn požadavek zákona o účetnictví na srozumitelnost. Je možné, že v určitých specifických případech jsou účetní metody u zahajovací rozvahy totožné se všemi konečnými účetními závěrkami, pak by mohl postačit odkaz na tyto účetní závěrky, pokud jsou snadno dostupné, ale obecně se domníváme, že je vhodnější metody uvádět.

4. Je možné při ověřování zahajovací rozvahy postupovat podle jiných auditorských standardů než ISA 800 resp. 805?

Dle našeho názoru je ověření zahajovací rozvahy požadované zákonem o přeměnách obdobné ověření účetní závěrky a tedy auditor má vydat výrok poskytující přiměřenou jistotu. Dále se při většině přeměn pracuje s historickými finančními informacemi, které mohou být upraveny o přecenění požadované zákonem o přeměnách. Domníváme se, že nejvhodnějšími standardy s ohledem na povahu zakázky jsou právě mezinárodní standardy auditu („ISA“). Dále se domníváme se, že aplikace jiných auditorských standardů jako jsou např. mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky, zejména ISAE 3420 – „Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu“, je méně vhodná, než aplikace ISA 800.

Příklad zprávy byl v úvodu o tuto informaci doplněn.

5. Je nutné sjednocovat účetní metody zúčastněných společností? Dle našeho názoru se nejedná o konsolidaci a tento požadavek ze zákona o přeměnách nevyplývá. Zahajovací rozvaha by měla být chápána více jako formální součet položek, tj. zobrazení výchozího bodu dvou rozdílných entit k jednomu okamžiku. Prostor pro sjednocení účetních metod, přehodnocení odpisových plánů apod. bude dávat až účetní závěrka po fúzi.

Vzhledem ke skutečnosti, že zahajovací rozvaha vstupuje do účetnictví nástupnické společnosti a jeden ze zásadních požadavků zákona o účetnictví je jednotnost účetních metod (§ 4 a § 7) domníváme se, že je nezbytné, aby v případě nejednotných účetních metod v konečných účetních závěrkách byly pro účely zahajovací rozvahy účetní metody sjednoceny dle účetních metod stanovených nástupnickou společností. Postup sjednocení metod by měl respektovat princip materiality a věrný a poctivý obraz. Domníváme se, že klíčové je sjednotit klasifikaci obdobných položek ve výkazech a způsob ocenění v zahajovací rozvaze v případě, že nedochází k položkovému přecenění (například ekvivalence vs. historická hodnota) včetně postupů vykazování odložené daně.

Co se týče odpisových plánů, zde se jedná o odhad doby životnosti a je možné, že majetek stejného druhu, který je používán jiným způsobem může mít jinou dobu životnosti, tedy odpisové plány nemusí být dle našeho názoru jednotné. Podobně se bude přistupovat i k tvorbě opravných položek k zásobám nebo pohledávkám, které jsou účetním odhadem. Pokud tedy společnost vstupující do přeměny tvoří (kalkulují) opravné položky odlišným způsobem, je rozhodující, zda výsledek, tj. čistá hodnota aktiva, je správná z pohledu zahajovací rozvahy, tedy učiněný odhad odpovídá individuální situaci.

Připomínce nebylo vyhověno.

6. Zahajovací rozvaha má vycházet z konečných účetních závěrek, proto dle našeho názoru není nutné ověřovat věcnou správnost položek zahajovací rozvahy.

Jak bylo uvedeno v odpovědi na připomínku 4 výše, ověření zahajovací rozvahy je ověřením (auditem) dle ISA, který zahrnuje získání přiměřené jistoty, že zahajovací rozvaha neobsahuje významné nesprávnosti na úrovni tvrzení i výkazu jako celku. Audit je tak zaměřen na ověření položek ve smyslu tvrzení tj. například existence majetku, správnost ocenění apod. Vzhledem ke skutečnosti, že při ověření zahajovací rozvahy může auditor identifikovat a vyhodnotit jiná rizika než v konečných účetních závěrkách a to i z důvodu rozdílné materiality (například pravděpodobně nižší v případě odštěpení), je požadováno provedení dalších auditních postupů.

V případě, že konečné účetní závěrky neauditoval stejný auditor jako zahajovací rozvahu, pak auditor zahajovací rozvahy nemůže dle požadavků ISA pouze spoléhat na výrok jiného auditora pro získání dostatečné důkazní informace.

Připomínce nebylo vyhověno.

- 7. Při jednoduché fúzi, kdy nedochází k přecenění jmění, existují auditované konečné účetní závěrky, budou znovu ověřovány skutečnosti již ověřené při auditech ÚZ zúčastněných společností? Domníváme se, že ne, navrhuje doplnit.**

Pokud konečné účetní závěrky auditoval stejný auditor, tak přejímá provedené postupy z auditu konečných účetních závěrek a ve většině případů nemusí provádět další postupy. Pokud ale konečné účetní závěrky neauditoval, pak je nutné s ohledem na identifikovaná a vyhodnocená rizika a materialitu z nich převzaté informace ověřit. Dle našeho názoru je toto v příkladu zprávy dostatečně popsáno.

Připomínce nebylo vyhověno.

- 8. Navrhujeme rozšířit popis ve výroku auditora, že zahajovací rozvaha je sestavena na základě konečných účetních závěrek zúčastněných společností a návrhu projektu přeměny.**

Dle našeho názoru se návrh projektu přeměny musí na konečné účetní závěrky odkazovat, proto nepovažujeme za nutné přímo konečné účetní závěrky uvádět. Navíc v případě přecenění by toto mohlo být matoucí. Informace o konečných účetních závěrkách by měla být obsažena v doplňujících informacích.

Připomínce nebylo vyhověno.

- 9. Pokud by přeměna nebyla zapsána, tak je zahajovací rozvaha neplatná. Domníváme se, že je pak neplatná i zpráva auditora. Navrhujeme doplnit.**

I v případě, že přeměna nebude zapsána a zahajovací rozvaha se tak nestane platným účetním záznamem, je zpráva auditora (provedené ověření) stále platná. Zpráva auditora se nestává neplatnou.

Připomínce nebylo vyhověno.

- 10. Dle našeho názoru nelze používat standardy ISA 800 a ISA 805, které jsou zaměřeny na audit historických informací pro případy, kdy při přeměnách vzniká nová společnost. Ta vznikne až v okamžiku zapsání do obchodního rejstříku. Za vhodnější považujeme standard ISAE 3420.**

I v případě vzniku nové společnosti, její účetnictví bude vycházet z historických informací a návrhu projektu přeměny. ISAE 3420 v odst. 4 definuje pro forma finanční informace takto: Pro forma finanční informace slouží v prospektu výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla určitá významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Pro tyto ilustrativní účely se v neupravených finančních informacích provádějí pro forma úpravy. Výsledné pro forma finanční informace nereflektují skutečnou finanční pozici účetní jednotky ani její skutečnou finanční výkonnost či peněžní toky. Zahajovací rozvaha oproti tomu má reflektovat skutečnou

finanční pozici nově vzniklé společnosti. Zápisem přeměny se zahajovací rozvaha (její zůstatky) stane platnou a věcně správnou součástí účetnictví nástupnické společnosti. Proto nepovažujeme standard ISAE 3420 za vhodný pro tento typ zakázky.

Připomínce nebylo vyhověno.

11. Proč není zahajovací rozvaha označena jako pro forma, když se stane platnou pouze v případě zasání přeměny do obchodního rejstříku?

Označení zahajovací rozvahy jako pro forma je možné, protože v okamžiku sestavení se nejedná o dokument, který je součástí účetnictví. Termín pro forma, ale není v české legislativě ukotven a definován, proto může vnášet nejasnosti a riziko právní nejistoty ohledně platnosti tohoto výkazu. Dále je označení pro forma, například v kontextu standardu ISAE 3420 použito pro informace, které nejsou a nebudou historickými finančními informacemi, což není případ tohoto finančního výkazu. Vzhledem k tomu, že v okamžiku zápisu je zahajovací rozvaha platným účetním dokladem, nepovažujeme označení pro forma za vhodné.

Připomínce nebylo vyhověno.

12. Navrhujeme rozšíření pomůcky tak, aby pokrývala další témata jako je:

- a. Kdo má podepisovat prohlášení vedení v případě různých přeměn**
- b. Popis specifických auditorských postupů například pro ověření předpokladu nepřetržitého trvání**
- c. Dopad výroku s výhradou na konečné účetní závěrky na zahajovací rozvahu**
- d. Vytvoření varianty pro subjekty veřejného zájmu, nebo pro společnosti uplatňující IFRS**

Výbor pro metodiku auditu vzal na vědomí návrhy na rozšíření současného příkladu zprávy auditora o další informace a projedná, zda by bylo vhodné vytvořit metodickou pomůcku zaměřující se na problematiku auditních procedur při auditu zahajovací rozvahy. Nicméně současný příklad zprávy auditora o tyto body nebude rozšířen.

Připomínce nebylo vyhověno.

Formální připomínky

- Nejasné datum účinnosti metodické pomůcky - upraveno
- V příkladu zprávy auditora by adresátem měli být společníci všech zúčastněných společností – nevyhověno, adresátem jsou společníci nástupnické společnosti.