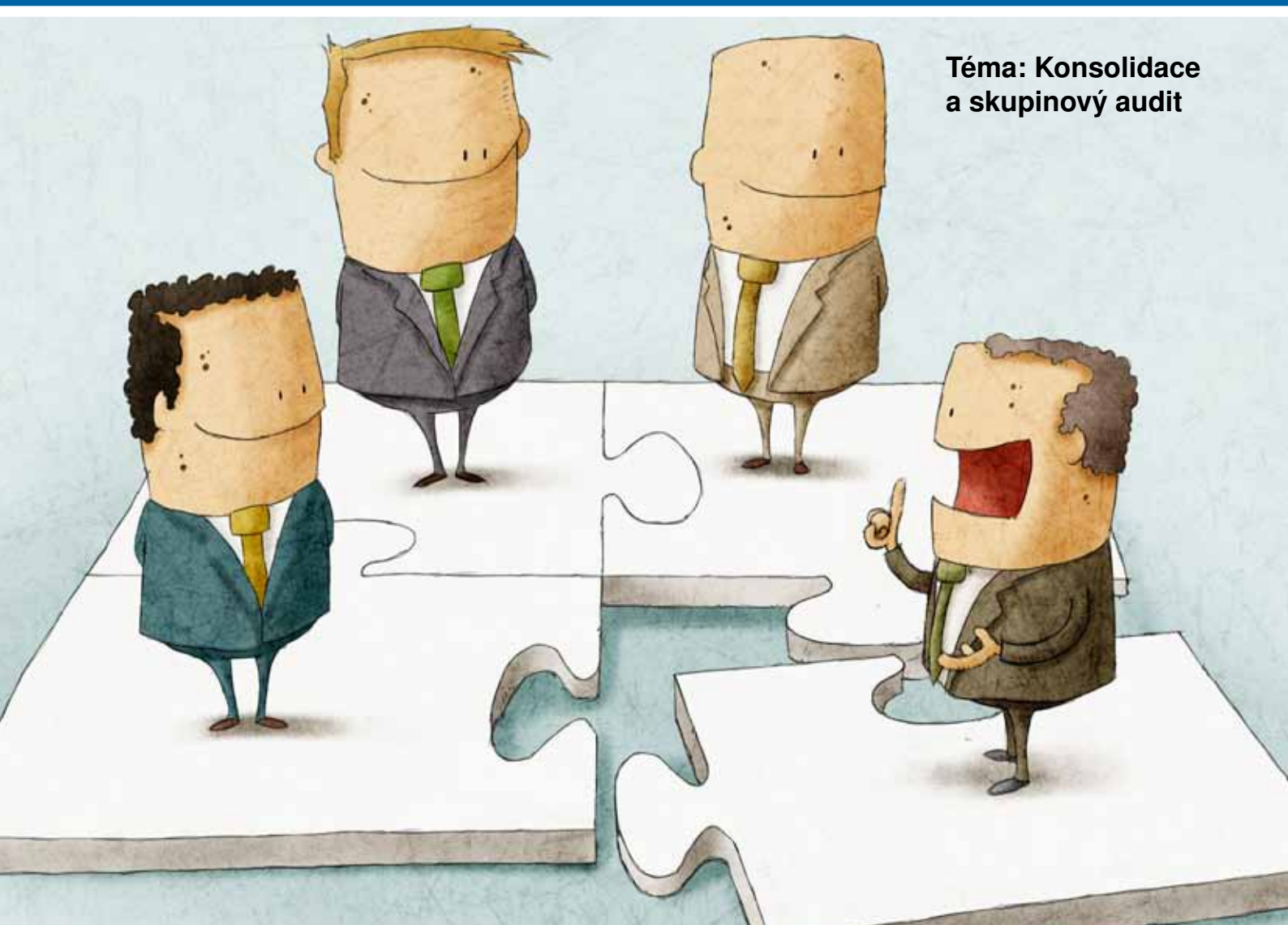


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 6/2017



**Téma: Konsolidace
a skupinový audit**

aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR	2
Upozornění na zřizování datových schránek statutárním auditorům.....	3
Zkušenosti auditorů s novou zprávou auditora – výzva ke spolupráci.....	3
Anketa pro auditory ve veřejném a neziskovém sektoru	3
Pavel Racoča je novým prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem.....	4

TÉMA ČÍSLA – KONSOLIDACE A SKUPINOVÝ AUDIT

Editorial (<i>Michal Štěpán</i>).....	5
Rizika skrytá v konsolidačních úpravách (<i>Jiří Pelák</i>)	6
Role skupinového auditora (<i>Pavel Dolák</i>)	9
Role auditora složky (<i>Pavel Kulhavý</i>)	12
Komunikace mezi auditory při skupinovém auditě (<i>Lenka Bízová</i>).....	14
Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce (<i>Lucie Novotná</i>)	16
Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu (<i>Alice Šrámková</i>)	20
Rozhovor s <i>Markétou Jindřiškovou</i> , Konsolidovaná účetní závěrka velké skupiny společností	21
Test: Konsolidace a skupinový audit.....	23

ZE ZAHRANIČÍ

Z květnového kongresu Evropské účetní asociace ve španělské Valencii (<i>Libuše Müllerová</i>)	25
--	----

RECENZE

Zákon o auditorech. Komentář. 3. vydání (<i>Libuše Müllerová</i>)	26
--	----

e-příloha Auditor 6/2017

- Právo
- Zaujalo nás
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 30. 6. 2017

Změna je život



Michal Štěpán

Máme za sebou první rok platnosti nových (přesněji revidovaných) auditorských standardů. Zatímco v dřívějších letech byly změny standardů zaměřeny zejména na úpravu auditorské metodologie, nynější změna standardů se zaměřila primárně na náš hlavní výstup – zprávu auditora. Je to změna velmi viditelná a nespochybně, kolikrát jsem během školení, konzultací či jiných diskuzí dostal otázku na téma smyslu takové změny.

Změna podoby zprávy je součástí snahy o znovuoživení významu auditorské profese. Zprávou auditora promlouváme k uživatelům naší práce. Čím informativnější zpráva auditora pro uživatele bude, tím větší bude vnímaná hodnota naší práce. Čtenář by měl na naši zprávu s napětím čekat a číst ji s napjatou pozorností až do konce. Takovou službu bychom si měli přát dodávat.

Nová zpráva auditora vykročila výše uvedeným směrem. Zatím pouze prvním a nasmělým krokem. Hlavní záležitosti auditu, které by měly být tím novým zajímavým čtením, jsou zatím povinné pouze pro kotované společnosti, resp. od příštího roku pro subjekty veřejného zájmu. Ale nic nebrání jejich dobrovolnému použití u jakýchkoliv jiných auditů. Není vyloučeno, že za pár let budou hlavní záležitosti auditu povinné u všech auditů.

Co mne zaujalo, bylo to, že kdykoliv mi někdo položil otázku ohledně smyslu daných změn, byla vždy cítit ze strany tazatele skepse a pochybnost. A někdy dokonce nechuť a odmítání toho, abychom se jako profese tímto směrem vydávali. To

mne velmi překvapilo. Profese, která má svůj hlavní produkt a přitom jej nechce učinit zajímavějším pro své klienty? Profese, která po desítkách let používání stejného produktu stále váhá s jeho inovací?

A tak přemýšlím, jací jsme, my auditori. Jak dobře se hodíme do dnešní doby stále se zrychlujících změn. Jak hodně si uvědomujeme, že to, co děláme a jak to děláme, nemusí za několik málo let být vůbec relevantní.

Streamování filmů zlikvidovalo videopůjčovny. Pro zeleninu nemusíte na trh, ale objednáte si bedýnku přes internet (pardon, brzy to bude dělat sama vaše lednice). Automobilky tuší, že lidé nebudou chtít auta vlastnit, ale půjčovat si je. Myslíte, že oblast vedení účetnictví a auditu bude za deset let stejná jako dnes?

Jaké procento vašich klientů obchoduje přes internet? Kolik vašich klientů již má účetní doklady pouze elektronicky? Kolika klientům spravuje informační systém zahraniční matka? Kolik z nich outsourcovalo vedení účetnictví třeba do Indie? Kolik z vašich klientů vám NEDOKÁŽE dodat data elektronicky? A s jakými technikami auditu do takového prostředí přicházíme my?

Vezměme si naše oblíbené testy vzorků. Padesát náhodně vybraných faktur z deseti tisíc. Ručně odsouhlasujeme na papírový doklad. Co když přijde Google či jiná dosud neznámá firma s aplikací, která vezme celou hlavní knihu, deník, saldokonta a za pomoci umělé inteligence a sto padesáti různých algoritmů vyhodnotí v pár vteřinách 100 % všech záúčtovaných položek? Jak oproti takovému produktu obstojí naše oblíbená tužka, papír a padesát náhodných položek?

Že to nepřijde brzy? Možná znáte ty statistiky, kolik let

od vzniku nové služby trvalo, než dosáhla prvních padesáti milionů uživatelů. Telefon (75 let), rádio (38 let), televize (13 let), facebook (3,5 roku).

Když se dnes zeptám typického auditora na tři oblasti, ve kterých se cítí být odborníkem, odpoví mi nejspíš audit, účetnictví a daň. A co za deset let? Informační technologie? Vnitřní kontrolní systémy? Analýza dat? Webové aplikace? Nevím. Ale nepochybuji, že audit

bude vypadat velmi jinak. A možná i dřív než za deset let.

A tak se obloukem vracím k té otázce právě startovaných změn v auditorské profesi. Jak hodně jsme ochotní přijímat změny? Jak hodně jsme schopní stavět se k nim pozitivně? Jak hodně jsme připraveni se aktivně učit nové věci? W. Edwards Deming to vystihl: „Učení není nutné. Stejně tak není nutné ani přežít“.

Nová zpráva auditora je první

z malých a nenápadných krůčků směrem k budoucnosti naší profese. Pojďme se k tomu stavět konstruktivně. V tomto čísle Auditora najdete krátkou výzvu podělit se s námi o vaše zkušenosti, problémy či otázky po prvním roce používání této nové zprávy. Máte-li nějaký zajímavý podnět, neváhejte.

Michal Štěpán

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 5. června, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Jednání výkonného výboru se tentokrát zúčastnila předsedkyně dozorčí komise Jana Gebauerová a předseda kárné komise Radomír Stružinský.

Výkonný výbor schválil:

- návrh daňového příznání KA ČR,
- návrh na snížení ceny dvoudenních vícetematických seminářů,
- Janu Procházkovou novou členkou Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR,
- finální program a zahájení registrace na společný seminář KA ČR s ČIIA a NKÚ na téma Vnitřní kontrolní systém účet-

ní jednotky, který se uskuteční 5. října 2017.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup ve věci personálních záležitostí na úřadu KA ČR,
- a schválil pololetní odměny pro zaměstnance KA ČR,
- a schválil předložený rozpočet za přípravu školení na téma „Spis auditora“,
- a schválil navržený postup přípravy dokumentu týkajícího se zvyšování kvality auditorských služeb

a vzal na vědomí:

- informaci o přehledu vydaných metodických pomůcek z oblasti veřejného sektoru,
- připomínky zpracované k návrhu

vyhlášky o platební neschopnosti podnikatele,

- informaci o výsledcích per rollam hlasování k žádosti auditorské společnosti o zproštění mlčenlivosti,
- zprávu o slibu nových auditorů, který se konal 18. května 2017,
- informaci o plnění rozpočtu za leden – květen 2017,
- informace o technickém semináři ICAEW, který se uskuteční v Praze 27. června 2017,
- informace o jednání zástupců KA ČR na Finančním analytickém úřadě,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Informace z odborných výborů KA ČR

Výbor pro metodiku auditu (VMA)

15. května 2017

Na květnovém jednání Výboru pro metodiku auditu byly diskutovány zejména dotazy auditorů z oblasti metodiky auditu a příprava materiálů do příštích čísel časopisu Auditor.

Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

16. května 2017

Na květnovém jednání VÚV byly diskutovány připomínky k prováděcí vyhlášce k novele insolvenčního zákona, pokračovalo se v přípravě materiálu k definičním znakům výnosů.

-pse-



Upozornění na zřizování datových schránek statutárním auditorům

Komora auditorů České republiky upozorňuje auditory na to, že se blíží termín, kdy budou všem statutárním auditorům zřízeny datové schránky s označením „datová schránka – statutární auditor“. Tímto termínem je 1. říjen 2017.

Komora v současnosti spolupracuje s Ministerstvem vnitra ČR a dalšími úřady na tom, aby splnila všechny povinnosti, které jí jsou dány zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Upozorňujeme, že datové schránky budou zřízeny ze zákona všem statutárním auditorům, tj. i zaměstnancům auditorských společností. Pokud již auditor má datovou schránku přidělenou jako např. daňový poradce nebo si ji nechal zřídit sám (jako fyzická či podnikající osoba), bude mu přesto zřízena datová schránka pro statutárního auditora. Tato datová schránka pro statutárního auditora bude sloužit mimo jiné pro korespondenci s komorou. **Může se tak stát, že statutární auditor bude mít více datových schránek.**

Přihlašovací údaje pro aktivaci datové schránky budou statutárním auditorům zasílány na adresu, kterou u komory nahlásili jako korespondenční.

Žádáme všechny statutární auditory, aby v této otázce nepodnikali žádné samostatné kroky, neboť datové schránky budou zřízeny všem úřední cestou, a to bezplatně.

O dalším vývoji budeme včas informovat i na webu komory.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Zkušenosti auditorů s novou zprávou auditora – výzva ke spolupráci

V souvislosti s významnými změnami, kterými prošla zpráva auditora v důsledku revize standardů Komory auditorů ČR pro audit, zejména z důvodu revize mezinárodních auditorských standardů a rozsáhlé novely zákona o auditorech v roce 2016, se obracíme na auditory se žádostí o zasílání námětů vyplývajících ze zkušeností s touto novou zprávou auditora. Zároveň prosíme o zodpovězení níže uvedených otázek:

1) Jak jste byli spokojeni s metodickou podporou ke zprávě auditora přístupnou na webu KA ČR?

2) S jakými problémy jste se potýkali při sestavování zprávy auditora? Problémy lze konkretizovat a doprovodit anonymizovanými zprávami auditora, které byly vydány.

3) Zůstalo něco z této problematiky nejasné a cítíte potřebu rozšíření metodických pomůcek (prosíme specifikujte)?

Vaše náměty a odpovědi prosím zasílejte na adresu metodika@kacr.cz.

oddělení metodiky KA ČR

Anketa pro auditory ve veřejném a neziskovém sektoru

Výbor pro veřejný sektor Komory auditorů ČR chce v rámci své činnosti zmapovat ve veřejném/neziskovém sektoru oblasti, ve kterých by auditori potřebovali „metodickou pomoc“ komory. Z tohoto důvodu výbor připravil, ve spolupráci s oddělením vzdělávání KA ČR, anonymní anketu. V této souvislosti se výbor obrací na auditory s prosbou o vyplnění on-line dotazníku, který je k dispozici v aktualitách na internetových stránkách komory www.kacr.cz.

Na základě vyhodnocení výsledků ankety budou připraveny klubové večery nebo semináře, které budou v roce 2018, příp. v letech následujících zařazeny do kontinuálního profesního vzdělávání auditorů.

Martina Smetanová
členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Pavel Racoča je novým prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem

Ministr financí ČR Andrej Babiš jmenoval Pavla Racoču členem Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem, a to ke dni 16. května 2017. Členové Prezidia jej zvolili novým prezidentem RVDA. Nahradil tak Jiřího Nekováře, který byl prezidentem RVDA od srpna 2013. Předchozím a zároveň prvním prezidentem RVDA (od června 2009) byl Jiří Rusnok.

Novým členem Prezidia byl v květnu jmenován také Bohumil Král.

Ing. Pavel Racoča, MIA vystudoval obor účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze a Kolumbijskou univerzitu v New Yorku se specializací na mezinárodní vztahy a řízení hospodářských politik. Od roku 1991 pracoval v České národní

bance, kde byl u zrodu bankovního dohledu a u počátků bankovní regulace v České republice. V letech 1996–1997 působil ve Světové bance ve Washingtonu v oblasti rozvoje finančního trhu v členských zemích. I v pozdějších letech se příležitostně podílel na práci Mezinárodního měnového fondu v oblasti rozvoje finančního trhu. V letech 1999–2005 byl členem bankovní rady ČNB. Od roku 2005 do roku 2014 působil v interním auditu skupiny Sociétés Générales, nejprve s odpovědností za Komerční banku a od roku 2010 za všechny společnosti skupiny SG v devíti zemích regionu střední Evropy. Od roku 2014 je předsedou představenstva a výkonným ředitelem KB Penzijní společnosti, a.s. Byl členem Výboru

evropských bankovních supervizorů (CEBS), Výboru pro bankovní dohled v Evropské centrální bance, řady pracovních skupin při Basilejském výboru pro bankovní dohled. Od roku 2008 do roku 2014 byl předsedou Komise pro interní audit České bankovní asociace. V letech 2012–2014 byl členem Rady Českého institutu interních auditorů. Od roku 2013 působí v kontrolní komisi Institutu členů správních orgánů (CloD). Je členem Správní rady Akademie múzických umění v Praze.



Pavel Racoča

-VeL-



Národní účetní rada

pořádá

8. ročník odborného semináře

**v pátek 8. prosince 2017 v době od 9 do 16 hodin
ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4**

Seminář bude zaměřen na aktuální změny v účetní, daňové a auditorské legislativě, se kterými vystoupí zástupci ministerstva financí a dalších institucí. Tradičně budou na semináři prezentovány interpretace NÚR, které byly vytvořeny v poslední době anebo jsou v procesu přípravy. Praktický a nezprostředkovaný pohled na interpretace NÚR budou účastníkům přinášet jejich autoři, kteří seznámí účastníky s možnostmi, jak interpretace využít v účetní, daňové i auditorské praxi.

Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance daňové správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost, která se o danou oblast zajímá. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

Program semináře s dalšími informacemi bude součástí příštího čísla časopisu a najdete jej i na webových stránkách NÚR (www.nur.cz).

Editorial

Kdysi mi někdo vyprávěl historku o auditorovi, za kterým přišel klient se žádostí, že potřebuje kromě české statutární závěrky ověřit též závěrku sestavenou podle mezinárodních účetních standardů (ano, je to starý příběh). Auditor klientovi doporučil, aby prostě vzal statutární závěrku a na úvodní stranu napsal, že je sestavená dle mezinárodních účetních standardů, protože někde četl, že mezi českými a mezinárodními standardy prý nejsou velké rozdíly.

Proč mne tato historka napadla při psaní editoria na toto číslo Auditora zaměřené na konsolidovanou účetní závěrku a audit skupiny? Protože audit skupiny, obdobně jako účetní závěrka podle mezinárodních standardů, může být pro řadu auditorů též poměrně neznámé teritorium. A tudíž při prvním vstupu do této oblasti hrozí riziko pádu do pas-ti, do jaké se chytil nebohý auditor z předchozí historky. Ono totiž i o auditu konsolidované závěrky lze z určitého úhlu pohledu prohlásit, že to má být „audit jako kterýkoliv jiný“. Cílem tohoto čísla je vysvětlit nejdůležitější specifika a zvláštní požadavky pro skupinový audit, které mají zajistit, aby výsledný audit skutečně byl jako kterýkoliv jiný.

Úvod do tématu zajišťuje článek *Rizika skrytá v konsolidačních úpravách*. Jedná se o problematiku účetní koneckonců, dříve než přijde auditor, musí konsolidovaná závěrka nejprve vzniknout. Cílem článku není naučit čtenáře konsolidovat. Cílem je, aby si uvědomil, že konsolidace může být značně komplikovaná záležitost a přijmout takovou zakázku vyžaduje mít o účetní problematice konsolidace dostatečně nastudováno (a ještě lépe i dostatečnou praxi).

Navazující článek popisuje *Roli skupinového auditora,*

vysvětluje základní povinnosti skupinového auditora, jeho klíčové rozhodovací úkony a vyjasňuje jeho celkovou odpovědnost za audit skupiny, včetně práce auditorů složek.

Zrcadlem k uvedenému článku je článek *Role auditora složky*. Ten vyjasňuje hlavní povinnosti a úkony auditora složky. V této souvislosti je důležité rozlišit dvě paralelní a odlišné role téhož auditora: jeho roli auditora složky (kdy je podřízen pokynům skupinového auditora) a roli statutárního auditora (kdy je sám plně odpovědným auditorem).

Spojnicí obou zmíněných článků tvoří další článek na téma *Komunikace mezi auditory při skupinovém auditu*. Jeho cílem je zrekapitulovat hlavní typy předávaných informací mezi oběma auditory.

Na konci auditu je třeba správně sepsat *Zprávu auditora ke konsolidované účetní závěrce*. Taková zpráva se v několika ohledech formálně odlišuje od zprávy auditora k nekonsolidované účet-

ní závěrce. Příslušné rozdíly jsou vysvětleny v pátém článku.

Zvláštní disciplína je pak první konsolidace. Článek *Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu* se zaměřuje na speciální problémy, pokud společnost sestavuje první konsolidaci.

Smyslem tohoto čísla Auditora bylo poskytnout praktické rady. Autoři mají s prováděním skupinových auditů značné zkušenosti a doufám, že to na vás z jednotlivých článků dýchne. Abychom danou problematiku nezkoumali pouze jednostranně pohledem auditorů, najdete v závěru čísla i pohled z druhého břehu díky velmi zajímavému rozhovoru s Markétou Jindřiškovou, která má intenzivní zkušenost s přípravou *Konsolidované účetní závěrky velké skupiny společností*.

A v samém závěru jsme mysleli i na ty, kteří si rádi testují své znalosti. Přeji zajímavé a obzory rozšiřující prázdninové čtení.

Michal Štěpán
editor tohoto čísla



Rizika skrytá v konsolidačních úpravách



Jiří Pelák

Auditor při ověřování konsolidované účetní závěrky čelí řadě rizik, se kterými se při auditu individuální účetní závěrky nesetká. Jedním z nich je i provedení konsolidačních úprav za účelem vyhotovení konsolidované účetní závěrky na základě údajů z účetnictví účetních jednotek skupiny. V tomto článku se předpokládá, že na úrovni mateřské i dceřiné společnosti již proběhly potřebné auditorské postupy, jejichž účelem je ověřit zdrojová data, ze kterých se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje. Samotným cílem článku není výklad konsolidačních technik (k tomu více viz Auditor č. 3 a 4, ročník 2016), nýbrž spíše podat výčet obvyklých rizik spjatých se sestavením účetní závěrky na základě ověřených podkladů od dceřiných, případně přidružených společností („složek“).

Konsolidační manuál a konsolidační balíčky

Konsolidační manuál je vnitropodnikovou a vnitroskupinovou směrnici, která upravuje sestavení konsolidované účetní závěrky. Zejména obsahuje lhůty pro předávání informací mezi mateřskou společností a složkami, vymezuje informace, které se předávají, obsahuje požadavek na podrobení se auditu nebo příkazy ohledně používání účetních metod. S konsolidačním manuálem je auditor povinen se seznámit a posoudit jeho smysluplnost, správnost a úplnost (jako jiné vnitropodnikové účetní směrnice). Následným úkolem auditora pak bude posoudit, zda je konsolidační manuál dodržován.

Na základě postupů uvedených v konsolidačním manuálu sestavují účetní jednotky účastníci se konsolidace tzv. konsolidační balíčky (reporting package). Konsolidační balíček by měl obsahovat všechny informace o dané účetní jednotce, které jsou potřeba k jejímu zařazení do konsolidace včetně informací potřebných pro vyhotovení přílohy konsolidované účetní závěrky a případně i konsolidované výroční zprávy.

K obvyklým náležitostem konsolidačního balíčku patří:

- obecné informace o účetní jednotce jako např. obor činnosti, orgány společnosti a jejich obsazení, používaný účetní rámec, měna, ve které je vedeno účetnictví,
- charakteristika používaných účetních politik či formulář sloužící ke kontrole jejich jednotnosti v rámci konsolidačního celku,
- účetní výkazy (zejména rozvaha a výsledovka), často v podrobnějším členění, než jaké vyžadují účetní předpisy,
- komentář k položkám účetních výkazů a jejich rozbor (např. rozbor pohybů dlouhodobého majetku, rozbor stáří pohledávek),

- údaje o transakcích s ostatními účetními jednotkami konsolidačního celku,
- údaje o transakcích se spřízněnými stranami,
- údaje o ojedinělých a zvláštních transakcích (zejména operacích v rámci vlastního kapitálu, přeměnách obchodní společnosti),
- údaje o přeceněních pro účely konsolidace (viz dále),
- údaje k převodu výkazů na měnu vykazování (viz dále),
- údaje ke sladění účetních rámců (např. převodové můstky s komentářem – viz dále),
- komentář k opravám chyb minulých účetních období.

Pokud skupinový auditor bude od auditora složky požadovat „audit konsolidačního balíčku“, bude auditor složky obvykle postupovat dle ISA 800, neboť nebude posuzovat, zda je balíček sestaven v souladu s účetními předpisy, nýbrž s konsolidačním manuálem. V tomto kontextu je tedy konsolidační manuál chápán jako „účetní rámec pro zvláštní účely“.

Pokud konsolidační celek nepoužívá speciální konsolidační software (resp. speciální konsolidační moduly podnikových informačních systémů), má konsolidační balíček často formu rozsáhlého souboru ve formátu MS Excel.

Integrita obdržených dat

Před samotným zkoumáním informací finančního charakteru je nutné se ujistit, že konsolidační balíčky použité klientem (skupinou) k vyhotovení konsolidace jsou tytéž balíčky, které byly ověřeny příslušnými auditory složek. Také je nutné se ujistit, že informace v těchto balíčcích odpovídají údajům uvedeným ve statutárních účetních závěrkách. Toto může a nemusí být součástí ujištění auditora složky ohledně konsolidačního balíčku, neboť konsolidační balíček může být sestaven k dřívějšímu datu než k okamžiku sestavení statutární účetní závěrky složky.

Také je nutné se ujistit, zda od vyhotovení konsolidačního balíčku do okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky nedošlo ke změnám dříve reportovaných údajů (nicméně tyto změny se většina konsolidujících účetních jednotek snaží pomocí synchronizace závěrkových operací eliminovat). Tato kontrola se obvykle provádí v rámci posouzení událostí po datu rozvahy zmíněné dále.

Správné vymezení konsolidačního celku

Další aspekt, který je nutné v úvodu ověřování konsolidované účetní závěrky zvážit, je, zda došlo ke správnému vymezení konsolidačního celku. Zejména zda jsou do konsolidované účetní závěrky nejen zahrnuty opravdu všechny účetní jednotky, které tam mají být zahrnuty dle příslušných předpisů, ale také zda

tam nejsou zahrnuty účetní jednotky, které tam být zahrnuty nemají.

Pokud některá účetní jednotka není konsolidována, ač by být měla, auditor musí zvážit dopad na svůj výrok. Pokud např. nedojde ke konsolidaci vybrané dceřiné společnosti, běžně se bude jednat o záporný výrok ke konsolidované účetní závěrce, protože takový postup obvykle vede ke vzniku významných nesprávností v podstatě ve všech položkách všech účetních výkazů.

Nezahrnutí složky do konsolidačního celku může auditor akceptovat pouze tehdy, pokud takové nezahrnutí nepovede k významné nesprávnosti konsolidované účetní závěrky. Zde je však nutné zdůraznit, že takové rozhodnutí lze učinit pouze tehdy, je-li možné si představit, jak by taková konsolidace vypadala včetně zahrnutí dané složky, tj. je nutné se o nevýznamnosti ujistit. K takovému ujištění nepostačuje znalost pořizovací ceny složky, protože ta nic nevypovídá o rozsahu skutečných aktivit a finanční situaci složky.

Zvláštní kapitolou, které je potřeba věnovat mimořádnou pozornost, jsou změny konsolidačního celku v průběhu účetního období, ať už se jedná o nové složky, úbytek složek (např. v důsledku jejich prodeje) nebo změnu velikosti investice do složky. Zde se nebude jednat jen o to, kdo do konsolidace bude nebo nebude zahrnut, ale také o posouzení komplikovaných účetních řešení, která tyto situace vyžadují.

V neposlední řadě je nutné se ujistit i o tom, že do konsolidace byly zahrnuty i účetní jednotky kontrolované mateřskou společností, ve kterých však mateřská společnost nemá žádnou účast (např. různé spolky, sdružení, nadace – tzv. special purpose entities/vehicles, SPE, SPV).

Návaznost na předchozí konsolidovanou účetní závěrku

Vedle návaznosti konsolidované účetní závěrky na ověřené konsolidační balíčky (a tím i účetní závěrky složek) je nutné ověřit i návaznost této závěrky na předchozí konsolidovanou účetní závěrku. Nejde jen o prosté posouzení údajů ve sloupcích výkazů za minulé (srovnávací) účetní období, ale zejména o to, zda je navázáno na předchozí konsolidační úpravy, jako je výpočet konsolidačního rozdílu, jeho odpisování a přecenění na úrovni konsolidované účetní závěrky.

Zdrojem uvedených údajů mohou být buď výpočty prováděné na úrovni mateřské společnosti, nebo na úrovni složky. S první variantou se setkáváme zejména z toho důvodu, že výpočet konsolidačního rozdílu a přecenění čistých aktiv k datu získání kontroly nad příslušnou složkou se nijak netýká individuálního účetnictví složky – jedná se výhradně o pohled mateřské společnosti na složku. S druhou variantou se setkáváme zejména z důvodu ulehčení administrativy na úrovni mateřské společnosti. V takovém případě ovšem mateřská společnost musí složce přesně sdělit, „jak ji vidí“. Složka potom odpovídajícím

způsobem v konsolidačním balíčku doplní a upraví údaje z vlastního účetnictví.

Zejména se bude jednat o zaznamenání konsolidačního rozdílu (v IFRS goodwillu nebo jednorázově vykázaného zisku), přecenění čistých aktiv a související úpravu vlastního kapitálu (tato úprava musí být kompatibilní s výší investice do složky k datu jejího pořízení). Dále se pak bude jednat o úpravy odpisů a oprávek spjatých s odpisováním těchto položek (v IFRS v případě goodwillu jeho snížení hodnoty), případně o další náklady či výnosy, zejména pokud se přecenění dotklo jiných položek než dlouhodobého majetku. Tyto úpravy budou mít dopad na vykazovaný poakvizitní výsledek hospodaření.

Sladění účetních metod

Konsolidovaná účetní závěrka musí být sestavena dle konkrétních účetních předpisů, a to „celá“, tj. pokud je například sestavena dle IFRS, nepostačuje, že konsolidační úpravy jsou provedeny v souladu s vybranými standardy upravujícími sestavení konsolidované účetní závěrky a zbytek (např. finanční leasing) je vykazován v souladu s původní národní účetní úpravou.

Pokud se tedy sestavuje konsolidovaná účetní závěrka, přičemž jednotlivé složky účtují a vykazují podle různých účetních rámců, musí dojít ke konverzi údajů z individuálního účetnictví složky na účetní rámec použitý pro konsolidovanou účetní závěrku. Tato konverze je obvykle součástí konsolidačního balíčku a tím se stane i předmětem ověření auditora složky.

Vedle sladění účetních rámců je třeba, aby konsolidační celek používal sjednocené konkrétní účetní metody (např. hranice pro účtování o dlouhodobém majetku), což obvykle zahrnuje i sjednocení metodiky ohledně tvorby účetních odhadů (např. sjednocení dob odpisování stejných druhů majetků).



Měl bych tu jeden konsolidační manuál ve slevě.

Kresba: Ivan Svoboda



Sladění konců účetního období

Součástí konsolidačních manuálů je i požadavek na jednotný konec účetního období všech účetních jednotek konsolidačního celku. Různé účetní předpisy jsou ochotny akceptovat různě „dlouhé“ nesoulady, to ovšem neznamená, že lze konsolidovat účetní závěrky sestavené k různým okamžikům. Údaje z „ne-synchronizované“ sestavených účetních závěrek je nutné očistit o transakce, které do daného „konsolidačního“ účetního období nepatří a naopak je tam třeba přidat, co chybí. To by opět mělo být řešeno v rámci konsolidačního balíčku.

S konci účetních období může být také problém, pokud některá z účetních jednotek konsolidačního celku musela sestavit mimořádnou účetní závěrku, resp. došlo k uzavření účetních knih v průběhu „konsolidačního“ účetního období (např. z důvodu přeměny obchodní společnosti). V konsolidačním balíčku potom bude nutné nasimulovat situaci, jako by k uzavření účetních knih nedošlo.

Eliminace vnitroskupinových vztahů

Eliminaci vnitroskupinových transakcí auditor vždy věnuje vysokou pozornost. Konsolidace bez takových eliminací v zásadě neexistují. Zejména se eliminují vzájemné investice (což vede k již zmiňovanému vykazování konsolidačního rozdílu a přečeňování), vzájemné pohledávky a dluhy a vnitroskupinové transakce obchodního charakteru, které vedou k úpravám výnosů, nákladů, výsledku hospodaření minulých let a ocenění směněných aktiv (včetně dlouhodobých) tak, aby došlo k eliminaci přecenění aktiv v důsledku prostého přeprødeje se „ziskem“ uvnitř konsolidačního celku.

Základní kontrolou používanou při eliminaci je, zda účetní jednotky, které se účastní vnitroskupinových transakcí, mají na tyto transakce shodný pohled. Vedle přesných metod eliminace založených na sledování individuálních vnitroskupinových transakcí existují také metody přibližné, založené např. na obvyklé marži u vnitroskupinových transakcí. V takových případech auditor musí posoudit akceptovatelnost dané metody.

Speciálními transakcemi uvnitř skupiny jsou přeměny obchodních společností nebo koupě obchodního závodu. V takových případech je nutné se ujistit, že

tyto transakce uvnitř konsolidačního celku, které mohly mít zásadní dopad do individuálních účetních závěrek, nebudou mít naopak žádný dopad do konsolidované účetní závěrky.

Odpisování konsolidačního rozdílu

Součástí prací auditora by mělo být i posouzení, zda konsolidační rozdíl má i v dalších letech opodstatnění a zda zvolená doba odpisování by neměla být upravena. V případě IFRS čeká auditora každý rok posouzení, jak mateřská společnost otestovala goodwill na snížení hodnoty.

Kurzové rozdíly

Na úrovni konsolidace mohou vznikat kurzové rozdíly, které nebudou mít odraz v kurzových rozdílech v individuálních účetních závěrkách, a to tehdy, když složky budou vést účetnictví v měnách odlišných od měny, ve které je sestavena konsolidovaná účetní závěrka.

Příčina těchto rozdílů spočívá v tom, že na různé části účetní závěrky se při přepočtu na vykazovací měnu používá obvykle jiný měnový kurz: např. aktiva a dluhy se přepočítávají závěrkovým kurzem, výnosy a náklady průměrným kurzem za období (více viz Auditor č. 4/2016).

Odložená daň

Na úrovni konsolidované účetní závěrky vzniká i odložená daň, která se na úrovni individuálních účetních závěrek nebude vyskytovat. Příčiny mohou být rozmanité, zejména se jedná o odloženou daň vyvolanou vnitroskupinovými prodeji, které často byly zdaněny, ale z pohledu konsolidované účetní závěrky vůbec nastaly (více viz Auditor č. 4/2016).

Události po datu účetní závěrky

Události po datu účetní závěrky jsou problémem, protože „okamžik sestavení“ konsolidačního balíčku (nikoli „datum, ke kterému je sestaven“) obvykle předchází okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky. Proto je třeba v komunikaci se složkami a s auditory složek věnovat tomuto problému pozornost.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretačních Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá dále za vedení výboru pro vnější vztahy, redakční rady časopisu Auditor a působí také jako místopředseda redakční rady pro překlady mezinárodních auditorských standardů.

Role skupinového auditora



Pavel Dolák

Skupinový auditor zodpovídá za řízení auditu skupiny, dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Pouze auditor skupiny nese plnou zodpovědnost za výrok ke konsolidované závěrce skupiny, a to přesto, že využívá a spoléhá se na výsledky práce auditorů jednotlivých účetních složek skupiny. Práce skupinového auditora je obecně upravena standardem ISA 600 – *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složky)*, ale vychází i z celé řady ostatních standardů.

Skupinový audit klade mnoho dodatečných nároků na skupinového auditora – od organizování a plánování přes komunikaci s auditory složek a vedením skupiny po následné vyhodnocení práce auditorů složek pro účely auditu skupiny. Těmto nárokům by mělo odpovídat i personální složení jeho týmu.

Znalost skupiny a podmínky zakázky

Znalosti skupiny, jejich složek a prostředí, v němž působí, jsou pro skupinového auditora klíčové při plánování auditu skupiny a volbě vhodné strategie. Nezbytné je také získat znalosti o procesu sestavení konsolidované účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám (obsahujícím např. harmonogram, účetní manuál).

Pro úspěšné provedení auditu skupiny je nezbytné začít s plánováním v dostatečném časovém předstihu, a to především s přihlédnutím k včasné komunikaci s auditory jednotlivých složek pro účely naplánování jejich práce. Na druhou stranu musí být skupinový auditor připraven zohlednit ve své strategii i změny ve skupině, které mohou nastat těsně před koncem účetního období, a to například z důvodu nových akvizic či prodejů, a revidovat rozsah práce pro jednotlivé auditory či hladinu významnosti.

Obdobně jako u ostatních auditů i v tomto případě má skupinový auditor povinnost identifikovat a posoudit rizika materiální nesprávnosti údajů v konsolidované závěrce, včetně rizika nesprávnosti způsobené podvodem, a navrhnout postupy jak na tato rizika reagovat a vhodně komunikovat s auditory složek.

S přihlédnutím k charakteru auditu je důležité pro skupinového auditora získat ujištění, že vedení skupiny nebude skupinového auditora omezovat v přístupu k informacím od jednotlivých složek a v komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením těchto složek či v komunikaci s auditory složek.

Auditoři složek

Povinností skupinového auditora je zajistit dostatečné informace o auditorech složek, které budou provádět

práce pro účely konsolidace. Především jde o oblast odborné kvalifikace, splnění etických požadavků a nezávislosti. V případě, že auditor působí v regulovaném prostředí, i o informace o podléhání aktivnímu dohledu. Důležitá je pak možnost skupinového auditora podílet se na práci auditora složky v rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací pro audit skupiny. Získání dodatečných informací se děje především formou písemných potvrzení těchto skutečností auditorem dané složky nebo osobním projednáním v rámci návštěvy skupinového auditora. Nejčastěji jsou pak auditoři složek a skupinový auditor součástí jedné auditorské sítě, a tak je možné spolehnout se efektivně na tyto informace získané v rámci sítě. Úspěšné ověření informací o auditorech složek patří mezi jeden z předpokladů pro akceptaci či pokračování v zakázce. V případě, že skupinový auditor má vážné pochybnosti o auditorovi složky, např. z důvodu nezávislosti, je povinen získat dodatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích složky bez spolupráce s tímto auditorem, a to například provedením daných procedur přímo skupinovým auditorem či ve spolupráci s vedením skupiny změnou auditora složky.

Rozsah auditních prací

Stanovení rozsahu auditních prací, které mají být provedeny pro jednotlivé složky, a to buď auditorem dané složky, nebo přímo skupinovým auditorem, patří k nejdůležitějším bodům plánování auditu. To, zda má daná složka povinnost statutárního auditu, by nemělo být rozhodujícím kritériem. Nejprve by měl skupinový auditor rozhodnout o tom, které složky jsou pro skupinu samy o sobě finančně významné. Pro stanovení významnosti se vychází z podílu složky na předem stanovené základně z konsolidované závěrky, která je pro skupinu charakteristická, například u obchodních skupin jsou to tržby realizované mimo skupinu, u nemovitostních skupin reálná hodnota nemovitostí. Finanční významnost by se neměla posuzovat pouze dle jednoho kritéria, ale je důležité ověřit, zda skupinový auditor má „pokryté“ i složky, které jsou nevýznamné



z pohledu hlavního kritéria, např. z pohledu tržeb, ale významné z pohledu jiných klíčových položek konsolidované účetní závěrky, např. zisku, celkových závazků, cash flow, nebo zda tvoří významnou část reportovaného segmentu atd. Stanovení toho, která složka je významná, je plně v pravomoci skupinového auditora. U významných složek je požadován plný audit finančních informací složky.

Následně skupinový auditor posoudí, zda ostatní složky (které samy o sobě nejsou významné) nepředstavují vzhledem ke svému specifickému charakteru nebo okolnostem riziko významné nesprávnosti pro závěrku skupiny, např. složka, která jediná ve skupině vykazuje derivátové obchody, nebo složka, která vykazuje zásoby, kde existuje riziko znehodnocení. U těchto složek se pak skupinový auditor rozhodne, zda bude požadovat plný audit, případně audit vybraných zůstatků účtů a transakcí, nebo bude požadovat pouze provedení specifických auditních postupů vztahujících se pouze k rizikové oblasti (např. zásobám). Při zvažování specifického rizika je klíčová znalost skupiny a jejích složek skupinovým auditorem.

Zbývající složky jsou pak považovány za nevýznamné a skupinový auditor provede analytické postupy na úrovni skupiny. Pokud skupinový auditor vyhodnotí, že na základě plánovaného rozsahu auditních prací nezíská dostatečné a vhodné informace pro vydání svého výroku, rozšíří rozsah auditních prací i na vybrané nevýznamné složky, například složky, kde došlo ke změně v daném roce, nově založené nebo pořízené složky, složky s neobvyklou fluktuací odhalenou v rámci analytických procedur atd. Výběr nevýznamných složek a stanovení rozsahu prací mohou být každoročně obměňovány a samotný výběr nevýznamných složek může být aplikován pro uplatnění prvku nepředvídatelnosti v rámci auditu skupiny. Uzná-li to skupinový auditor za vhodné, obrátí se na auditory vybraných složek i v případě, že tyto složky jsou nevýznamné. Postupy, které budou auditoři složek provádět, mohou odpovídat postupům používaným při auditech nebo prověrkách.

Při rozhodování o využití výsledku auditu statutárních závěrek složek i pro účely konsolidace by měl skupinový auditor minimálně zvážit rozdíly mezi rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je sestavena statutární závěrka složky a skupiny, rozdíly mezi jednotlivými standardy aplikovanými pro statutární audit a konsolidaci a termín dokončení statutárního auditu versus harmonogram auditu skupiny. Problematickou oblastí může být i rozsah informací zveřejněných ve statutárních závěrkách složek a jejich nedostatečnost pro přílohu konsolidované závěrky.

V rámci plánování se stanoví auditní práce, které bude přímo provádět skupinový auditor. Mimo audit konsolidace (např. eliminace vzájemných vztahů) se jedná o ověření fungování skupinových kontrol v oblasti skupinového účetního výkaznictví nebo například

o testování snížení hodnoty (impairment) goodwillu, audit akvizičního účtování a alokace kupní ceny nebo ověření předpokladu nepřetržitého trvání skupiny. Skupinový auditor informuje v případě relevantnosti o výsledku svých procedur auditory složek, případně pak omezí rozsah jejich prací (např. o testování snížení hodnoty goodwillu). Zvláštní kapitolou je zapojení skupinového auditora do auditu centra sdílených služeb (shared service center) skupiny a následné vyhodnocení dopadu auditu těchto center na audit jednotlivých složek, které je využívají.

V některých případech může skupinový auditor požadovat od auditora složky provedení dodatečných specifických procedur, například ověření určitých nákladů, informací o vybraných projektech, které se vztahují k významným rizikům identifikovaným na skupinové úrovni.

Hladina významnosti

Stanovení hladiny významnosti pro auditory jednotlivých složek se odvozuje z hladiny významnosti jako celku, kde skupinový auditor zohledňuje rizikovitost a velikost jednotlivých složek z pohledu skupiny a jejich výkazů. Hladina významnosti jednotlivých složek musí být nižší, než je celková hladina významnosti skupiny jako celku.

V některých případech skupinový auditor požaduje po auditorech složek aplikovat stejnou hladinu významnosti, jakou používají pro audit statutárních účetních závěrek, i pro účely auditu podkladů pro konsolidaci.

Spolupráce s auditory složek

Účinná oboustranná komunikace mezi skupinovým auditorem a jednotlivými auditory složek je nutnou podmínkou pro zajištění dostatečné a důkazní dokumentace pro vydání výroku skupinovým auditorem. Skupinový auditor sděluje své požadavky a potřebné informace pro provedení požadovaných prací auditorovi složky formou písemných (auditních) instrukcí. Součástí instrukcí by mělo být i přesné vymezení finančních informací, které jsou předmětem práce auditora složky, tak, aby byla zajištěna úplnost ověření všech informací nutných pro audit skupiny (a to včetně informací pro konsolidovanou přílohu skupiny). Účetní rámec, podle kterého jsou finanční informace pro konsolidaci připraveny, je nejčastěji detailně popsán v účetním manuálu skupiny, podle kterého by měly být dané informace ověřovány auditorem složky. Důležité je, aby auditor složky měl k dispozici aktuální verzi účetního manuálu skupiny, který zajišťuje dostatečnou konzistentnost v aplikaci účetních metod a postupů v rámci skupiny. V případě nejasnosti či nesrozumitelnosti účetních metod z pohledu auditora složky by měl být skupinový auditor schopen na požádání auditora složky ve spolupráci s odpovědnými zaměstnanci skupiny tyto nejasnosti vysvětlit. Potvrzení

přijetí instrukcí a jejich porozumění je součástí komunikace s auditorem složky a objasnění všech nejasností může zabránit případným nedostatkům v práci auditora složky pro účely skupinového auditu. Zaslání instrukcí a jejich potvrzení auditorem složky jsou první částí komunikace v rámci auditu, která pokračuje komunikací o výsledcích předauditu a auditu až po vydání výroku auditorem složky a zaslání přehledu nezaúčtovaných auditních nesprávností. Výstupy auditora složky, ať již jednotlivé potvrzení nebo memoranda či výroky, jsou většinou standardizovány skupinovým auditorem. Součástí komunikace s auditorem významných složek je i diskuze o rizicích významné nesprávnosti údajů v závěrce skupiny včetně rizika podvodu. Tato diskuze probíhá nejčastěji krátce po rozslání auditních instrukcí. Včasná komunikace zjištění či informace o ohrožení dodržení termínu dokončení auditu složky (např. formou tzv. early warning memorandum) umožňuje skupinovému auditorovi včas reagovat na tyto skutečnosti např. zajištěním dodatečných informací od vedení skupiny, sjednáním nápravy vedením skupiny či provedením dodatečných procedur na skupinové úrovni. Monitorování průběhu prací auditorů složek a plnění harmonogramu je jedním z důležitých úkolů skupinového auditora.

Rozsah zapojení skupinového auditora do práce auditora složky se liší na základě reportovaných zjištění auditorem složky, velikosti a rizikovitosti dané složky či odbornou způsobilostí auditora složky. V některých případech se skupinový auditor spokojí s komunikací formou standardních písemných výstupů a případnou následnou telefonickou diskuzí nad výsledky provedené práce auditorem složky. V jiném případě si pro doplnění standardních výstupů obdržených od auditora složky vyžádá přístup k auditnímu spisu tohoto auditora a projde si výsledky provedených procedur a jejich

dokumentaci. Mimo jiné se skupinový auditor zaměří i na soulad provedených procedur s auditními instrukcemi (např. z pohledu identifikovaných rizik, hladiny významnosti). Výsledek a nálezy jsou pak prodiskutovány mezi auditorem složky a skupinovým auditorem, případně pak vedením dané složky. V případě, že skupinový auditor dojde k závěru, že práce provedené auditorem složky jsou nedostatečné, rozhodne se o dalším postupu a o tom, zda dodatečné procedury bude provádět auditor složky či přímo skupinový auditor.

Ve finální části auditu skupiny provede skupinový auditor vyhodnocení reportovaných nezaúčtovaných auditních nesprávností z pohledu konsolidace a posoudí dopad ostatních zjištění auditorů složek např. v oblasti interních kontrol. Výsledky provedených prací auditorů složek jsou projednány s vedením společnosti a jsou i součástí informací předložených výboru pro audit spolu s rozsahem a typem prací prováděných na finančních informacích složek, s účastí skupinového auditora na práci auditorů složek, s omezením v přístupu k informacím, s pochybnostmi o auditorovi složky, s případy podvodu atd. Nedílnou součástí práce auditora složky je i ověření událostí po datu účetní závěrky a informování skupinového auditora o výsledku tohoto ověření.

Po dokončení auditu konsolidace by skupinový auditor neměl zapomínat na vzájemné vyhodnocení spolupráce mezi ním a auditorem složek a na prodiskutování návrhů na zlepšení této spolupráce pro příští rok.

Pavel Dolák

Ing. Pavel Dolák je senior manažer v oddělení auditu ve společnosti KPMG Česká republika. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je statutárním auditorem a držitelem certifikace FCCA.



Skupinový audit.

Kresba: Ivan Svoboda

Role auditora složky



Pavel Kulhavý

Klíčovou rolí při auditu konsolidovaných účetních závěrek má skupinový auditor. Nezanedbatelnou úlohu ale mají i auditoři jednotlivých složek skupiny, tj. auditoři, kteří na základě žádosti auditorského týmu skupiny provádějí auditorské práce na finančních informacích účetních jednotek, které jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky skupiny. Tento článek je věnovaný právě auditorům složek. Uvádí nejčastější komplikace a záludnosti této role v českém účetním prostředí. Podobně jako u auditora skupiny je i role auditora složky specificky upravena Mezinárodním standardem pro audit ISA 600 – *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*.

Odlišnost role auditora složky a statutárního auditora

Na rozdíl od běžného statutárního auditu, kdy auditor sám rozhoduje a stanoví v souladu s odpovídajícími standardy svůj plán auditu, významnost, způsob provedení auditu atd., postup auditora složky je ve vztahu k finančním informacím účetní jednotky, které se použijí pro konsolidaci na úrovni skupiny, zásadně ovlivněn rozhodnutími a instrukcemi auditora skupiny. Pro potřeby auditu konsolidované účetní závěrky rozhoduje skupinový auditor o rozsahu práce auditora složky, hladině významnosti, termínech zpráv auditora složky atp. Je třeba zdůraznit, že instrukce skupinového auditora nic nemění na plné odpovědnosti auditora složky za provedení statutárního auditu dané účetní jednotky, včetně samostatného rozhodování o významnosti, rizicích, plánu auditu atd. ve vztahu ke statutární účetní závěrce. To samozřejmě platí pouze za předpokladu, že se statutární audit složky provádí, neboť v praxi existují i situace, kdy auditor složky provádí audit finančních informací pro potřeby konsolidace u účetní jednotky, která nemá povinnost auditu podle české legislativy.

V praxi se obvykle auditorský tým skupiny buď rozhodne použít důkazní informace, z nichž vychází výrok



auditora složky ke statutární účetní závěrce, i pro účely auditu skupiny, nebo požaduje samostatnou zprávu auditora složky k finančním informacím, které slouží pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky (v praxi se pro tyto informace někdy používá souhrnné označení „konsolidační balíček“).

Zejména ve druhém případě je důležitá účinná oboustranná komunikace mezi auditorem složky a auditorem skupiny. Velkou pozornost musí auditor složky zejména v prvním roce věnovat například odsouhlasení přesného rozsahu a složení konsolidačního balíčku, který je předmětem jeho ověření. V opačném případě může nastat nepříjemná situace, že auditor složky audituje finanční informace připravené složkou v jiné struktuře nebo v jiném rozsahu, než očekává a potřebuje auditor skupiny.

Pravidla pro sestavení podkladů pro konsolidaci

Pokud auditor skupiny vyžaduje od auditora složky ověření konsolidačního balíčku, musí si předem odsouhlasit účetní a vykazovací pravidla, která má účetní jednotka předepsaná pro jeho sestavení. Pokud skupina sídlí v České republice a pro sestavování své konsolidované účetní závěrky používá stejný rámec účetního výkaznictví, jaký používá pro svou statutární účetní závěrku složka (tj. buď české účetní předpisy, nebo IFRS), je situace obvykle jednodušší. Pokud se ale například u nadnárodních skupin používá pro konsolidovanou účetní závěrku jiný účetní rámec, než používá složka pro svou samostatnou účetní závěrku, je nutné, aby byl auditor složky informován skupinovým auditorem o aktuálních účetních pravidlech předepsaných pro sestavení samostatných finančních informací složky. Podrobný a srozumitelný účetní návod (manuál) pro sestavení finančních informací pro účely konsolidace je obvykle podmínkou úspěšného provedení auditu složky (a potažmo skupiny). I v situacích, kdy skupina sestavuje účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy nebo IFRS, s nimiž je auditor složky obeznámen, má jednotný účetní a vykazovací návod (manuál) pro sestavení konsolidačního balíčku svůj význam pro jednotné použití daného účetního rámce u všech složek skupiny.

V případě nejasných nebo nedostatečně podrobných účetních a vykazovacích pravidel pro sestavení pokladů pro konsolidaci by si měl auditor složky co nejdříve tato pravidla vyjasnit a odsouhlasit s auditorem skupiny.

Hladina významnosti

Auditorský tým skupiny určuje úroveň významnosti pro jednotlivé auditované složky k použití pro potřeby ověření konsolidačního balíčku. V případě, že auditor složky kromě konsolidačního balíčku ověřuje

i statutární účetní závěrku, stanoví úroveň významnosti pro statutární audit v souladu s pravidly ISA nezávisle na úrovni významnosti předepsané skupinovým auditorem. Pokud se obě významnosti liší, v praxi často auditor složky pro auditorské testy, které jsou společné pro statutární účetní závěrku i konsolidační balíček, používá shodnou, nižší úroveň významnosti. Kromě významnosti složky stanoví skupinový auditor pro složku též tzv. hranici nesprávnosti. Pokud auditor složky zjistí ve finančních informacích složky nesprávnosti, které tuto hranici převyšují, musí o nich informovat auditorský tým skupiny.

Časový harmonogram

Statutární audit složky je v praxi často dokončen v pozdějším termínu, než by odpovídalo časovému harmonogramu auditu skupiny. V takovém případě obvykle nemůže auditor skupiny použít důkazní informace, z nichž vychází výrok auditora složky ke statutární účetní závěrce, i pro účely auditu skupiny, ale požaduje zprávu auditora složky k samostatným finančním informacím pro sestavení konsolidované účetní závěrky.

V těchto případech může v praxi dojít k rozdílnému výsledku hospodaření účetní jednotky za stejné účetní období pro potřeby konsolidace v porovnání s její statutární účetní závěrkou. Takové rozdíly nemusí být způsobeny jen rozdílnými účetními rámci, ale i časovým posunem, kdy došlo například ke zpřesnění odhadů použitých pro sestavení konsolidačního balíčku na základě faktur, které v mezidobí obdržela účetní jednotka. V případech významných změn, které jsou vyvolány následnými událostmi po datu zprávy k samostatným finančním informacím pro konsolidaci, ale před datem sestavení statutární účetní závěrky a související zprávy auditora, je nutné tyto následné události zohlednit ve statutární účetní závěrce v souladu s českými účetními předpisy. Pokud jsou následné události významné i z pohledu celé skupiny (na základě hladiny významnosti, kterou auditor skupiny předepsal pro audit dané složky), měl by auditor složky informovat auditora skupiny. V případě nevýznamných následných událostí záleží jejich případné zohlednění v účetní závěrce na rozhodnutí účetní jednotky. Doúčtování účetních případů do statutární účetní závěrky způsobí časový rozdíl, který se musí zohlednit při přípravě finančních informací pro potřeby skupiny v dalším účetním období.

Rozdíly v auditorských standardech



Pokud skupina a skupinový auditor sídlí v zahraničí, může v praxi nastat situace, kdy auditor skupiny provádí audit konsolidované účetní závěrky skupiny v souladu s jinými auditorskými standardy, než jsou používány při auditu složky v České republice. V takovém případě může skupinový auditor požadovat na auditorovi české složky, aby provedl jiné nebo dodatečné auditorské postupy než ty, které odpovídají požadavkům

mezinárodních standardů pro audit. Pokud by auditor skupiny vyžadoval provedení auditu finančních informací složky například „v souladu s auditorskými standardy platnými v zemi XYZ“, doporučuji, aby auditor složky požádal o podrobný soupis všech dodatečných auditorských postupů, které má použít v porovnání s použitím mezinárodních standardů pro audit. V tom případě nebude auditor složky ve své zprávě pro auditora skupiny potvrzovat, že audit finančních informací účetní jednotky pro potřeby konsolidace provedl v souladu s auditorskými standardy platnými v zemi XYZ. Uvede však, že audit provedl v souladu s mezinárodními standardy pro audit a že provedl i dodatečné auditorské postupy, které obdržel v instrukcích od skupinového auditora.

Pavel Kulhavý

Ing. Pavel Kulhavý, FCCA je viceprezidentem Komory auditorů ČR a místopředsedou jejího Výboru pro metodiku auditu. Zároveň je i ředitelem v oddělení Auditorských služeb společnosti PwC v Praze, kde se specializuje na poskytování auditorských služeb a poradenství pro společnosti působící zejména v oblastech výroby, obchodu a služeb. Je členem mezinárodní Asociace certifikovaných účetních (ACCA).

inzerce

SPECIALIZAČNÍ STUDIUM Mendelova univerzita v Brně  Institut celoživotního vzdělávání 

OCEŇOVÁNÍ PODNIKU /OBCHODNÍHO ZÁVODU/

ZAČÁTEK: ŘÍJEN 2017

- Cílem dvouletého studia je komplexní příprava specialistů pro výkon činnosti oceňování obchodního závodu.
- Studium je určeno jak pro odborníky z praxe, tak pro studenty a čerstvé absolventy vysokých škol.

KONTAKTY: ODOV@MENDELU.CZ, TEL: 545 135 218
VÍCE INFORMACÍ NA WWW.ICV.MENDELU.CZ

Komunikace mezi auditory při skupinovém auditu

Otevřená, čestná a proaktivní komunikace mezi skupinovým auditorem a auditorem složek je nezbytnou podmínkou pro úspěšné provedení a dokončení skupinového auditu. Auditóři složek jsou odpovědní za zjištění, závěry a výroky poskytnuté skupinovému auditorovi; za výrok ke konsolidované účetní závěrce skupiny však nese plnou odpovědnost skupinový auditor. Součástí povinností skupinového auditora proto je přesvědčit se, zda auditóři složek provedli svoji práci v souladu s požadavky skupinového auditora, zda splňují požadavky nezávislosti a zda mají dostatečnou kvalifikaci. Předmětem tohoto článku je shrnutí hlavních oblastí a informací, které by měly být součástí oboustranné komunikace mezi skupinovým auditorem a auditorem složky.

Komunikace v rámci plánovací fáze auditu

Prvním krokem v komunikaci mezi skupinovým auditorem a auditorem složky bývá zaslání písemných instrukcí, ve kterých skupinový auditor uvede všechny relevantní informace potřebné k naplánování a provedení prací, které má auditor složky provést. Je třeba, aby auditor složky dostal tyto informace s dostatečným předstihem před zahájením auditních prací.

Instrukce by měly obsahovat především tyto informace:

- žádost, aby auditor složky potvrdil, že bude spolupracovat s auditorským týmem skupiny;
- rozsah prací / rozsah ověření, které má auditor složky provést, a způsob jejich využití;
- etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora;
- hladinu významnosti alokovanou pro danou složku;
- seznam propojených osob, zpracovaný vedením složky a doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému týmu skupiny známy, a žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o propojených osobách, které původně nebyly vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny identifikovány;
- identifikovaná významná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky, a žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o veškerých dalších identifikovaných významných rizicích významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval;
- žádost, aby byl auditorský tým skupiny informován o specifických záležitostech, jakmile bude dokončeno

ověřování účetních informací složky. Tyto specifické záležitosti jsou vyjmenovány v odstavci 41 standardu ISA 600 a zahrnují především potvrzení o dodržování požadavků stanovených auditorským týmem skupiny a popis významných nálezu z provedených prací, včetně soupisu neopravených nesprávností;

- časový harmonogram auditu skupiny a časové požadavky na informace od auditora složky, včetně termínu dokončení prací na složce pro účely skupinového auditu.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat specifikaci účetních informací, které by měly být předmětem auditu složky, a použitého účetního rámce. Skupinový auditor by měl co nejpřesněji uvést seznam informací a reportů (často označovaných jako konsolidační balíček), které by měl auditor složky ověřit. Rovněž je třeba informovat auditora složky o aktuálních účetních metodách skupiny, které bývají obvykle obsaženy ve skupinovém účetním manuálu. Dostatečně detailní a srozumitelný účetní manuál pomáhá zajistit konzistenci v aplikování účetních standardů složkami v rámci skupiny.

V rámci požadavků na písemnou komunikaci by měl auditorům složek sdělit formu a obsah požadované komunikace, nejlépe prostřednictvím standardizovaných formulářů, do nichž auditóři složek doplní požadované informace. Pokud se skupinový auditor hodlá přímo zapojit do auditu složek, musí o tom informovat auditory složek v instrukcích. Auditory složek by měl také informovat o plánovaných návštěvách a rozsahu informací, které budou předmětem jeho kontroly.

Po zaslání instrukcí by měl skupinový auditor požadovat co nejdříve písemné potvrzení auditora složky, že instrukcím porozuměl a bude se skupinovým auditorem spolupracovat. V tomto potvrzení by se auditor složky měl zavázat k dodržování předepsaného účetního rámce a auditorských standardů, včetně požadavků na nezávislost. Rovněž by měl potvrdit, že bude dodržovat předepsaný časový harmonogram a sdělit jména a kontaktní údaje členů auditového týmu a jejich dosavadní profesní zkušenosti a kvalifikaci.

Forma předávání instrukcí bývá zpravidla písemná, v případě velkých skupin se zapojením auditorů ze zahraničí je vhodné doplnit písemné instrukce společnou plánovací schůzkou, na které může skupinový auditor lépe vysvětlit svoje požadavky a seznámit se s členy týmu auditorů složek. Takové setkání je důležitější především v prvních letech spolupráce.

Komunikace nálezů z předauditu

Po ukončení předauditu složky by měl být skupinový auditor informován o jeho výsledcích a významných

nálezích. Tato fáze je klíčová, neboť umožňuje skupinovému auditorovi získat včas informace o oblastech, které by mohly vést k modifikaci výroku nebo ke zpoždění dokončení prací auditora složky, a snažit se těmto situacím předejít.

Pro usnadnění komunikace výsledků předauditů skupinový auditor zpravidla uvádí výčet informací, které by měl auditor složky poskytnout. Mezi klíčové oblasti patří zejména:

- výsledky dosavadního testování s důrazem na oblasti, u kterých skupinový auditor a/nebo auditor složky identifikovali významné riziko, včetně rizika podvodu a plánovaný auditní přístup v těchto oblastech při finální části auditu;
- významné změny, které se ve složce od zaslání instrukcí udály, včetně nově identifikovaných rizik a spřízněných osob;
- informace o významných soudních sporech, sporech s regulátory či jiném porušení zákona;
- informace o podvodech a zpronevěrách, které se ve složce objevily;
- informace o nálezech, které by mohly vést ke zpoždění ve vydání zprávy auditora nebo k její modifikaci;
- identifikace oblastí, které není auditor složky schopen zauditovat bez asistence skupinového auditora (například úpravy v reportingovém balíčku, které připravuje přímo mateřská společnost a k nimž nemá složka dostatek informací).

Informace by měl auditor složky poskytnout v písemné formě. Podle velikosti a rizikovitosti složky by měl skupinový auditor zvážit, zda není potřeba provést důkladnější kontrolu vybraných oblastí nahlédnutím do spisu auditora složky. Skupinový auditor se rovněž může při této příležitosti zúčastnit prezentace výsledků předauditů vedení společnosti nebo výboru pro audit dané složky.

Komunikace výsledků auditu

Po ukončení auditu reportingového balíčku vydává auditor složky zprávu auditora, která je často skupinovým auditorem standardizována a její pojetí závisí na rozsahu prací auditora složky. Např.:

- v případě plného auditu složky je zpráva obvykle odvozena od ISA 800;
- v případě auditu vybraných účtů složky je zpráva obvykle odvozena od ISA 805;
- v případě specifikovaných procedur je zpráva obvykle podobná zprávě dle ISRS 4400;
- v případě prověrky složky je zpráva obvykle podobná zprávě dle ISRE 2400.

Zpráva auditora složky samozřejmě musí být přizpůsobena okolnostem (např. jasné vymezení účelu a příjemců, definice rámce jako souladu se skupinovým účetním manuálem).

Skupinový auditor také obvykle požaduje shrnout výsledky auditu do memoranda, jehož požadovaný obsah je součástí instrukcí zasláných před zahájením

auditů. Mezi hlavní požadované informace zpravidla patří:

- shrnutí výsledků auditu se zaměřením na oblasti, u kterých skupinový auditor a/nebo auditor složky identifikovali významné riziko, včetně rizika podvodu;
- soupis navržených auditních úprav s uvedením, zda tyto úpravy složka zohlednila v reportingovém balíčku;
- významné změny, které se ve složce od dokončení předauditů udály, včetně nově identifikovaných rizik a spřízněných osob;
- informace o významných soudních sporech, sporech s regulátory či jiném porušení zákona;
- informace o podvodech a zpronevěrách, které se ve složce objevily.

Kromě zprávy auditora a shrnujícího memoranda auditor složky zašle, případně předá jiným domluveným způsobem, skupinovému auditorovi konečnou verzi reportingového balíčku, který byl předmětem auditu.

Výrok auditora složky obvykle o několik týdnů předchází vydání výroku skupinového auditora ke konsolidované účetní závěrce. V této situaci pak skupinový auditor požaduje po auditorovi složky informaci, datovanou těsně před vydáním skupinového výroku, zda nenastaly mezi datem výroku složky a současností následné události, o které by bylo potřeba reportingový balíček ještě upravit.

Rovněž při vyhodnocování informací zasláných auditorem složky k výsledkům auditu skupinový auditor zvažuje, zda není třeba nahlédnout do spisu auditora složky a provést důkladnější kontrolu vybraných oblastí nebo se zúčastnit prezentace výsledků auditu vedení společnosti nebo výboru pro audit. O průběhu monitorování práce složek a souvisejících zjištěních by si měl skupinový auditor vést písemný záznam, který bude součástí jeho auditového spisu.

Na závěr je třeba znovu zdůraznit, že hladká a otevřená komunikace mezi auditorem složky a skupinovým



A to máme poslední den pro vyzvednutí konsolidačního balíčku.

Kresba: Ivan Svoboda

auditorem je nezbytná pro provedení auditu konsolidované účetní závěrky, a to především v situaci, kdy spolu musí spolupracovat auditoři z různých zemí a z různých sítí. Článek shrnuje nejdůležitější typy předávaných informací mezi spolupracujícími auditory tak, jak se s nimi setkáváme v praxi, a v podobě, která co nejvíce usnadňuje oboustrannou komunikaci.

Lenka Bízová

***Mgr. Lenka Bízová** je senior manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na audit v oblasti finančních institucí, především bank, pojišťoven a investičních společností podle IFRS i českých účetních standardů. Vystudovala ekonomii se zaměřením na finance a bankovníctví na Institutu ekonomických studií Fakulty sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je také statutární auditorkou.*

Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce

Při auditu konsolidované účetní závěrky je auditor vázán zákonem č. 93/2002 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“) a mezinárodními standardy pro audit (ISA) řady 200–700 upravenými případnými aplikačními doložkami vydanými KA ČR.

Při sestavování zprávy auditora ke konsolidované účetní závěrce se tudíž auditor musí vždy řídit nejen standardem ISA 700, který definuje základní požadavky na sestavení zprávy auditora, ale i standardem ISA 720, který stanovuje povinnosti auditora ve vztahu k ostatním informacím, neboť v souladu s ustanovením § 22b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) je konsolidující účetní jednotka povinna vyhotovit také konsolidovanou výroční zprávu a zajistit její ověření auditorem. Relevantní zde však mohou být i další standardy řady 700¹.

Porovnáme-li zprávu auditora ke konsolidované účetní závěrce se zprávou auditora k individuální účetní závěrce, je zřejmé, že struktura obou zpráv je shodná a obsahově jsou si také velmi podobné. Přesto však zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce vykazuje oproti zprávě auditora k individuální účetní závěrce určité rozdíly, na které je třeba se při jejím sestavování zaměřit. Cílem tohoto článku je na tyto rozdíly upozornit.

Co je tedy jinak?

Označení auditované účetní závěrky

Předmětem auditu je v tomto případě konsolidovaná účetní závěrka. Je proto nezbytné ve zprávě auditora používat tento termín místo termínu účetní závěrka, který je používán ve zprávě auditora k individuální účetní závěrce. V této souvislosti je pak dále v části

výrok auditora v úvodním odstavci nutné správně uvést názvy všech výkazů této konsolidované účetní závěrky. Nabízí se otázka, zda je vhodné v názvu jednotlivých výkazů používat termín konsolidovaná/ý (tedy např. konsolidovaná rozvaha, konsolidovaný výkaz zisku a ztráty), či nikoli. Nejvhodnějším způsobem je uvést ve zprávě auditora názvy těchto výkazů přesně tak, jak jsou jejich názvy uvedeny v konsolidované účetní závěrce, která je předmětem daného auditu.

V části výrok auditora by pak mělo být uvedeno, že zpráva auditora se týká konsolidované účetní závěrky účetní jednotky a jejích dceřiných společností. Obvykle se zde pro účetní jednotku a její dceřiné společnosti zavádí zkratka „Skupina“, která je pak používána ve zprávě auditora v textu dále.

Rozšíření odpovědnosti auditora

V části Odpovědnost auditora ve zprávě auditora ke konsolidované účetní závěrce nesmí auditor zapomenout uvést mimo povinnosti, které jsou shodné s povinnostmi při auditu individuální účetní závěrky, také následující prohlášení o tom, že:

- povinností auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních údajích účetních jednotek zahrnutých do Skupiny a o její podnikatelské činnosti, aby bylo možné vydat výrok ke konsolidované účetní závěrce,
- auditor zodpovídá za řízení auditu Skupiny, dohled nad ním a za jeho provedení,
- výrok auditora ke konsolidované účetní závěrce je výhradní odpovědností auditora.

Tato povinnost vyplývá z požadavků na audit skupiny definovaných mezinárodním standardem pro audit ISA 600 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“.

¹ ISA 701 – informuje-li auditor (povinně či dobrovolně) ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu,

ISA 705 – vydává-li auditor ke konsolidované účetní závěrce jiný výrok než výrok bez výhrad,

ISA 706 – hodlá-li auditor ve zprávě auditora použít odstavec pro zdůraznění skutečnosti či jiné skutečnosti,

ISA 710 – jenž se zabývá odpovědností auditora za srovnávací informace při auditu účetní závěrky.

Vyjádření auditora k ostatním informacím uvedeným v konsolidované výroční zprávě

I v případě zprávy auditora ke konsolidované účetní závěrce je auditor povinen vyjádřit se k ostatním informacím, jimiž jsou obvykle informace uvedené v konsolidované výroční zprávě mimo konsolidovanou účetní závěrku a zprávu auditora. Formulace vyjádření auditora k ostatním informacím se ve zprávě ke konsolidované účetní závěrce nijak zásadně neliší od vyjádření ve zprávě k individuální účetní závěrce. Opět je třeba správně volit termíny (Skupina, konsolidovaná výroční zpráva a konsolidovaná účetní závěrka).

Za upozornění však stojí případ, kdy účetní jednotka, jejíž konsolidovaná účetní závěrka je předmětem ověření, využila možnosti dle ustanovení § 22b odst. 2 ZoÚ a sestavila pouze konsolidovanou výroční zprávu, která obsahuje i veškeré náležitosti vyžadované v případě individuální výroční zprávy. V takovém případě je nezbytné, aby auditor posoudil nejen soulad konsolidované výroční zprávy s konsolidovanou

účetní závěrku, ale také soulad s účetní závěrku individuální, a ve zprávě auditora ke konsolidované účetní závěrce provedené posouzení správně popsal tak, aby bylo pro uživatele zprávy jasné, co vše auditor ověřil. Na konci tohoto článku je k dispozici příklad, jak lze v takovém případě formulovat vyjádření k ostatním informacím ve zprávách auditora ke konsolidované i individuální účetní závěrce.

Žádné další významné odlišnosti mezi zprávami auditora ke konsolidované a individuální účetní závěrce nejsou.

Pro shrnutí je dále uveden příklad zprávy auditora ke konsolidované účetní závěrce akciové společnosti s dualistickou strukturou, která není kotovanou společností a není subjektem veřejného zájmu. Jedná se o povinný audit a společnost má také povinnost sestavit, a tudíž si nechat ověřit konsolidovanou výroční zprávu, která byla auditorovi včas předána. Odlišnosti od zprávy auditora k individuální účetní závěrce jsou označeny a případně komentovány.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Akcionářům společnosti ABC, a.s.

Nezapomeňte, že předmětem auditu je konsolidovaná účetní závěrka a dbejte na správné použití tohoto termínu v celém textu zprávy auditora.

Pozor na skutečnost, že se jedná o konsolidovanou účetní závěrku konsolidující společnosti a jejich dceřiných podniků, a také na případné správné zavedení zkratky a její další použití v textu níže.

Výrok auditora

Provedli jsme audit přiložené **konsolidované** účetní závěrky **společnosti ABC, a.s. a jejich dceřiných společností („Skupina“)** sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z **konsolidované rozvahy k 31. 12. 2016, konsolidovaného výkazu zisku a ztráty, konsolidovaného přehledu o změnách vlastního kapitálu a konsolidovaného přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 2016, a přílohy této konsolidované účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o Skupině jsou uvedeny v bodě X přílohy této konsolidované účetní závěrky.**

Názvy jednotlivých výkazů, ze kterých se konsolidovaná účetní závěrka skládá, uveďte přesně tak, jak jsou uvedeny v samotné závěrce.

Podle našeho názoru **konsolidovaná** účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv **Skupiny k 31. 12. 2016 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok končící 31. 12. 2016** v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit **konsolidované** účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na **Skupině** nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace uvedené v konsolidované výroční zprávě

Ostatními informacemi jsou v souladu s § 2 písm. b) zákona o auditorech informace uvedené v **konsolidované** výroční zprávě mimo **konsolidovanou** účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá představenstvo společnosti ABC, a.s.

Náš výrok ke **konsolidované** účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem **konsolidované** účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a posouzení, zda ostatní informace nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s **konsolidovanou** účetní závěrkou či s našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během provádění auditu nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Také posuzujeme, zda ostatní informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech vypracovány v souladu s příslušnými právními předpisy. Tímto posouzením se rozumí, zda ostatní informace splňují požadavky právních předpisů na formální náležitosti a postup vypracování ostatních informací v kontextu významnosti (materiality), tj. zda případné nedodržení uvedených požadavků by bylo způsobitelné ovlivnit úsudek činěný na základě ostatních informací.

Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že

- ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v **konsolidované** účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s **konsolidovanou** účetní závěrkou a
- ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy.

Dále jsme povinni uvést, zda na základě poznatků a povědomí o společnosti, k nimž jsme dospěli při provádění auditu, ostatní informace neobsahují významné (materiální) věcné nesprávnosti. V rámci uvedených postupů jsme v obdržených ostatních informacích žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti nezjistili.

Tato formulace vyjádření k ostatním informacím odpovídá situaci, kdy konsolidující účetní jednotka sestavila také individuální výroční zprávu. Pokud by účetní jednotka využila možnosti podle § 22b odst. 2 ZoÚ, nezapomeňte posouzení ostatních informací rozšířit i ve vztahu k individuální účetní závěrce a vyjádření týkající se ostatních informací ve zprávě auditora patřičně upravit. V závěru článku je k dispozici příklad, jak by takové vyjádření pak mohlo vypadat (a to jak ve zprávě auditora ke **konsolidované**, tak i k individuální účetní závěrce).

Odpovědnost představenstva a dozorčí rady společnosti ABC, a.s. za **konsolidovanou účetní závěrku**

Představenstvo společnosti ABC, a.s. odpovídá za sestavení **konsolidované** účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení **konsolidované** účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Při sestavování **konsolidované** účetní závěrky je představenstvo společnosti ABC, a.s. povinno posoudit, zda je **Skupina** schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v příloze **konsolidované** účetní závěrky záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení **konsolidované** účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy představenstvo plánuje zrušení **Skupiny** nebo ukončení její činnosti, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost, než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve **Skupině** odpovídá dozorčí rada společnosti ABC, a.s.

Odpovědnost auditora za audit **konsolidované účetní závěrky**

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že **konsolidovaná** účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s výše uvedenými předpisy ve všech případech v **konsolidované** účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé **konsolidované** účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Při provádění auditu v souladu s výše uvedenými předpisy je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti **konsolidované** účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody (koluze), falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem **Skupiny** relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti představenstvo společnosti ABC, a.s. uvedlo v příloze **konsolidované** účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení **konsolidované** účetní závěrky představenstvem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost **Skupiny** nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme

k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze **konsolidované** účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti **Skupiny** nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že **Skupina** ztratí schopnost nepřetržitě trvat.

- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah **konsolidované** účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda **konsolidovaná** účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.
- **Získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních údajích účetních jednotek zahrnutých do Skupiny a o její podnikatelské činnosti, aby bylo možné vyjádřit výrok ke konsolidované účetní závěrce. Zodpovídáme za řízení auditu Skupiny, dohled nad ním a za jeho provedení. Výrok auditora ke konsolidované účetní závěrce je naší výhradní odpovědností.**

Mějte na paměti, že zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce musí v části Odpovědnost auditora obsahovat odstavce s popisem odpovědnosti ve vztahu k provedení auditu této konsolidované účetní závěrky.

Naší povinností je informovat představenstvo a dozorčí radu mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

Datum zprávy auditora, identifikační údaje statutárního auditora či auditorské společnosti a podpisy.

A teď již ta slíbená inspirace pro vyjádření auditora k ostatním informacím v případě, že konsolidující účetní jednotka využila možnost sestavit **pouze** konsolidovanou výroční zprávu, a ta obsahuje i veškeré náležitosti vyžadované v případě individuální výroční zprávy. V takovém případě auditor ve zprávě auditora k **individuální účetní závěrce** uvede například:

Ostatní informace

Ostatními informacemi jsou v souladu s § 2 písm. b) zákona o auditorech informace uvedené ve výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá představenstvo Společnosti. Součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky je k ostatním informacím se vyjádřit.

Jak je uvedeno v odstavci XY přílohy v účetní závěrce, společnost XYZ nesestavuje výroční zprávu, protože příslušné informace hodlá zahrnout do konsolidované výroční zprávy. Z toho důvodu naše vyjádření k ostatním informacím není součástí této zprávy auditora.

A následně lze vyjádření k ostatním informacím **ve zprávě auditora ke konsolidované účetní závěrce** formulovat například takto:

Ostatní informace uvedené v konsolidované výroční zprávě

Ostatními informacemi jsou v souladu s § 2 písm. b) zákona o auditorech informace uvedené v konsolidované výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá představenstvo společnosti ABC, a.s.

Náš výrok ke konsolidované účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem konsolidované účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a posouzení, zda ostatní informace nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s individuální a konsolidovanou účetní závěrkou či s našimi znalostmi o účetní

jednotce získanými během provádění auditu nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Také posuzujeme, zda ostatní informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech vypracovány v souladu s příslušnými právními předpisy. Tímto posouzením se rozumí, zda ostatní informace splňují požadavky právních předpisů na formální náležitosti a postup vypracování ostatních informací v kontextu významnosti (materiality), tj. zda případné nedodržení uvedených požadavků by bylo způsobilé ovlivnit úsudek činěný na základě ostatních informací.

Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že

- ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v individuální a konsolidované účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s individuální a konsolidovanou účetní závěrkou a
- ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy.

Dále jsme povinni uvést, zda na základě poznatků a povědomí o společnosti, k nimž jsme dospěli při provádění auditu, ostatní informace neobsahují významné (materiální) věcné nesprávnosti. V rámci uvedených postupů jsme v obdržených ostatních informacích žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti nezjistili.

Tato vyjádření jsou založena na předpokladech, že auditor obdržel před datem vydání zprávy auditora o auditu konsolidované účetní závěrky úplnou konsolidovanou výroční zprávu, výrok k účetní závěrce byl bez výhrad, konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s individuální i konsolidovanou účetní závěrkou, byla sestavena v souladu s právními předpisy a auditor v ní neidentifikoval žádnou významnou nesprávnost.

Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu



Alice Šrámková

Na svém dubnovém zasedání Národní účetní rada schválila a poté zveřejnila interpretaci I-36 s názvem *Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu*. Impulsem k přípravě interpretace byla novela zákona o účetnictví, která výrazně snížila hodnoty aktiv a obratu pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky. Důsledkem

této úpravy je skutečnost, že povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se dotkne řady skupin účetních jednotek, které v okamžiku akvizice dceřiného, přidruženého či společného podniku nepředpokládaly, že v budoucnu budou muset takovou povinnost plnit. Stanovit konsolidační rozdíl podle požadavku ČÚS 020 *Konsolidovaná účetní závěrka* několik let po akvizici může být obtížné, nespolehlivé či v některých případech i nemožné. Protože ČÚS 020 žádné zjednodušené řešení výpočtu konsolidačního rozdílu nenabízí, připravila Národní účetní rada výše zmíněnou interpretaci, která odborné veřejnosti nabízí náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu. Příprava interpretace trvala déle než rok a jejímu finálnímu znění předcházela celá řada diskuzí. Jen název interpretace se v průběhu tohoto období změnil dvakrát – způsob výpočtu byl nejprve alternativní, pak zjednodušený až nakonec zvítězil způsob náhradní.

Pojďme si nejprve připomenout znění ČÚS 020: *Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou, která vyplývá jako rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti (dalšího pořízení cenných papírů nebo podílů).*

Ráda bych v této souvislosti poznamenala, že ČÚS 020 opravdu žádné jiné řešení nenabízí a výpočet konsolidačního rozdílu pomocí účetní hodnoty vlastního kapitálu je tedy v rozporu s tímto standardem.

Jaké náhradní řešení tedy interpretace nabízí? Při jeho formování vycházela Národní účetní rada z předpokladů, že informace o vlastním kapitálu vyjádřeném reálnou hodnotou k datu akvizice nemusí být k datu sestavení první konsolidované účetní závěrky k dispozici, stejně tak jako informace o vlastním kapitálu vyjádřeném účetní hodnotou. Tato hodnota navíc ani nemusí být spolehlivá, jednak může obsahovat chyby v ocenění či vykázaní aktiv a závazků dceřiného podniku k datu akvizice a za druhé je ovlivněna používanými účetními metodami, které se mohou lišit od účetních metod používaných skupinou. Podmínkou pro použití náhradního způsobu výpočtu konsolidačního rozdílu je skutečnost, že mezi akvizicí a sestavením

první konsolidované účetní závěrky je značná časová prodleva, a zároveň by zjištění reálných hodnot získaných aktiv a závazků bylo pro konsolidující účetní jednotku prakticky neproveditelné, nebo by náklady na získání této informace převýšily její ekonomickou relevanci a užitek pro uživatele účetní závěrky. Cílem této interpretace není usnadnit výpočet konsolidačního rozdílu těm konsolidujícím účetním jednotkám, pro které jsou reálné hodnoty aktiv a závazků k datu akvizice zjištělné, byť je s jejich zjišťováním a následnou konsolidací spojená zvýšená pracnost či finanční náročnost, která je ale v souladu s hodnotou takové informace pro uživatele konsolidované účetní závěrky.

Pro správné sestavení první konsolidované účetní závěrky je nezbytné sestavit konsolidovanou rozvahu k prvnímu dni srovnatelného účetního období, interpretace tuto rozvahu nazývá výchozí konsolidovanou rozvahou. Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu spočívá ve vyčíslení rozdílu mezi pořizovací cenou podílů v konsolidované účetní jednotce a podílem na vlastním kapitálu vyjádřeném účetní hodnotou této účetní jednotky, a to na základě hodnot vlastního kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Interpretace tedy pracuje jednak s účetní hodnotou vlastního kapitálu a za druhé s jeho hodnotou nikoli k datu akvizice, ale k datu výchozí konsolidované rozvahy. Vycházíme z předpokladu, že tato hodnota bude odpovídat účetním metodám skupiny a zároveň nebude obsahovat významné chyby. Všimněte si, prosím, že hovoříme o „rozdílu“, nikoli o „konsolidačním rozdílu“. Konsolidační rozdíl totiž použitím tohoto náhradního řešení v konsolidované rozvaze nevznikne.

Interpretace vyžaduje, aby rozdíl stanovený dle uvedených pravidel byl ve výchozí konsolidované rozvaze jednorázově odúčtován oproti nerozděleným výsledkům hospodaření. A jak je toto řešení zdůvodněno? V případě, kdy konsolidovaná účetní jednotka vytváří zisky, které nejsou vypláceny, je její vlastní kapitál k datu výchozí konsolidované rozvahy výrazně vyšší, než byl k datu akvizice. Tím logicky vznikne záporný rozdíl mezi pořizovací cenou podílu v takové účetní jednotce a podílem na jejím vlastním kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Poakviziční zisky konsolidovaných účetních jednotek náleží (v odpovídajícím podílu) konsolidujícím (mateřským) účetním jednotkám, a je tedy korektní tyto zisky ve výchozí konsolidované rozvaze vykázat.

Podobná logika funguje i na opačné straně. Pokud konsolidovaná účetní jednotka vytváří ztráty, je její vlastní kapitál k datu výchozí konsolidované rozvahy výrazně nižší, než byl k datu akvizice. Tím vzniká kladný rozdíl mezi pořizovací cenou podílu v takové účetní jednotce a podílem na jejím vlastním kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Zúčtováním takového

rozdílu do nerozdělených zisků ve výchozí konsolidované rozvaze vykáže konsolidující účetní jednotka svůj podíl na ztrátách konsolidované účetní jednotky.

Jako většina náhradních řešení i toto má své omezení. Kladný rozdíl mezi pořizovací cenou podílu v konsolidované účetní jednotce a podílem na jejím vlastním kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy může také znamenat, že konsolidovaná účetní jednotka například vlastní (nebo ovládá) řadu nehmotných aktiv, která ve své rozvaze nevykazuje, a tím má relativně nízký vlastní kapitál v porovnání s pořizovací cenou podílu na takové účetní jednotce. Tato aktiva ale na jedné straně byla mateřskou společností koupena, a výše pořizovací ceny obchodního podílu či akcií jejich existenci reflektuje, a na druhé straně přispívají k vytváření poakvizičních zisků. Potom nemusí být vhodným řešením jednorázové odúčtování uvedeného rozdílu, neboť by tím došlo k nevykázání takových aktiv ve výchozí konsolidované rozvaze.

Než tedy vzniklý kladný rozdíl mezi pořizovací cenou a podílem na účetní hodnotě vlastního kapitálu odúčtujete proti nerozděleným ziskům, zamyslete se, z jakého důvodu takový rozdíl vznikl. Kde bych byla zejména ostražitá, jsou účetní jednotky podnikající v sektoru služeb, spíše než výrobní podniky. Jejich

rozvahy zpravidla významná aktiva neobsahují, což ale neznamená, že takové účetní jednotky nemohou mít významnou hodnotu. Cílem autorů interpretace nebylo uvádět uživatele konsolidované účetní závěrky v omyl, ale v odůvodněných případech představit akceptovatelné náhradní řešení po výpočet konsolidačního rozdílu.

Závěrem bych ještě podotkla, že tato interpretace není využitelná pouze při prvním sestavování konsolidované účetní závěrky po novele zákona o účetnictví, ale i v budoucnosti u skupin, jejichž obrat a aktiva postupně narůstají a řadu let po akvizici budou povinny poprvé sestavit konsolidovanou účetní závěrku a tedy i vyčíslit konsolidační rozdíl.

Alice Šrámková

Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Fučík & partneři, je členkou Komory daňových poradců, členkou výboru Komory certifikovaných účetních, za kterou se také účastní jednání Národní účetní rady. Specializuje se na IFRS a na otázky týkající se vazby účetnictví a daní z příjmů právnických osob. Je autorkou řady odborných článků a lektorkou agenturního a zakázkového firemního vzdělávání.

Rozhovor s Markétou Jindřiškovou, manažerkou konsolidace ve společnosti Agrofert a.s.

Konsolidovaná účetní závěrka velké skupiny společností

Můžete popsat skupinu společností, jejíž konsolidovanou účetní závěrku sestavujete?

Jedná se o skupinu zhruba dvou stovek společností z nejrůznějších segmentů. Zastoupeny jsou společnosti například chemického, zemědělského, logistického a potravinářského segmentu. Většina společností je ovládaných, jsou tedy konsolidovány plnou metodou, několik společností je pod podstatným vlivem, konsolidujeme je tedy ekvivalenční metodou. Jedna ze společností je spoluovládaná a konsolidovaná poměrnou metodou. Další metody konsolidace už české předpisy naštěstí neznají. Sídla společností skupiny jsou většinou v Evropě, nejvíce společností je z České republiky, velmi významný podíl na konsolidované účetní závěrce však mají například společnosti z Německa.

Jistě není jednoduché se společnostmi z tolika různých segmentů komunikovat. Jakým způsobem probíhá komunikace mezi konsolidačním týmem a společnostmi?



Ing. Markéta Jindřišková pracuje jako manažer IFRS a CAS konsolidace ve společnosti Agrofert a.s. Je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. V oblasti auditu pracovala od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst & Young, řadu let byla vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou.

Každá ze společností je zařazena do skupiny, která spadá pod garanci určitého pracovníka. U některých společností platí „jedna k jedné“, tj. jedna společnost = jeden garant, ale máme i garanty, pod které spadá více než dvacet společností. Garant je zárukou

toho, že se zodpovídní pracovníci ve společnostech budou zabývat požadavky konsolidačního týmu a splní je v požadovaných termínech. V každé společnosti pak je určena jedna osoba pro primární kontakt, jejíž odpovědností je, velmi zjednodušeně řečeno, „vyplnit konsolidační balíček“. S těmito osobami pak konsolidační tým komunikuje zejména prostřednictvím prostředí Sharepoint, kde jsou umístovány všechny informace související s konsolidací (počínaje konsolidačními pravidly a konče skupinovými účetními politikami), a které konsolidační tým posílá směrem do společnosti. Na Sharepoint má také každá ze společností svou složku, do které vkládá některé požadované podklady. Konsolidační tým také organizuje školení, jejichž náplní je technická stránka konsolidačního procesu (jak říkají společnosti, naučit se „jak to tam nacpat“) a dále metodická stránka, tj. seznámení se se skupinovými účetními politikami a jejich aktualizací, s novými požadavky, termíny atd. V neposlední řadě pak probíhá operativní komunikace se společnostmi – e-mailem a telefonicky. V době blízkého se termínu pro dodání určité části konsolidačního balíčku jsou telefony členů konsolidačního týmu neustále v permanentní a jejich e-mailové schránky dost přetékají.

Zmínila jste skupinové účetní politiky. Je pro zahraniční společnosti problematické se s nimi seznámit a řídit se jimi při přípravě konsolidačního balíčku?

Ano, pro některé zahraniční společnosti to problematické je. Těžko se například vysvětluje, že podle českých předpisů se majetek najatý formou finančního leasingu nevykazuje na rozvaze – logické přece je, aby tam byl! A proč tam chybí ten závazek? A jak mají zahraniční společnosti, které mají rozsáhlé penzijní plány, vykázat aktiva, závazky a náklady související s těmito plány? Situace je o to komplikovanější, že náš tým sbírá podklady a sestavuje konsolidovanou závěrku podle českých předpisů i podle IFRS, takže například v oblasti leasingu slovenská společnost obvykle leasing vykazuje vyhovujícím způsobem pro účely IFRS, ale nikoli pro účely české konsolidace. Máme tedy dvě sady skupinových účetních politik – české a IFRS, které pravidelně aktualizujeme a proškoluujeme. Problémem je také jazyková bariéra. Všechny materiály jsou připravovány v češtině a v angličtině, ale v některých zahraničních společnostech nejsou bohužel kolegové, kteří by tyto jazyky ovládali. Tam je pak kladen důraz na intenzivní proškolení za účasti tlumočnicků a využíváme i služeb sesterských společností, ve kterých pracují zaměstnanci, kteří určitým jazykem vládnou. Každá společnost, která přistupuje do skupiny, vyplňuje sadu dotazníků, jejichž cílem je zjistit, jaké jsou rozdíly mezi lokálními účetními předpisy, českými účetními předpisy a IFRS. Tyto dotazníky jsou pak konsolidačním týmem vyhodnoceny a při úvodním školení pak se zástupci společností řeším, jakým způsobem o rozdílech pro účely konsolidace „účtovat“.

Mají společnosti problém vyhovět všem požadavkům konsolidačního týmu?

Jak které. Obecně platí, že čím větší společnost, tím menší problémy. Větší společnosti obvykle disponují týmem lidí, mezi které lze rozdělit povinnosti související s reportingem do skupiny i externím uživatelům informací. U menších společností je často účetní a „reportingová“ funkce soustředěna na jednu či dvě osoby a každý požadavek na dodávání informací znamená pro tyto osoby poměrně velkou zátěž. Z tohoto pravidla samozřejmě existují výjimky. Také je třeba zmínit, že informace požadované konsolidačním týmem jsou poměrně rozsáhlé a detailní, protože jsou používány nejen pro konsolidaci, ale i pro následné analýzy, a řada společností teprve se vstupem do skupiny nastavuje svůj ERP systém tak, aby bylo možné požadované informace dodat. Navíc se vstupem do skupiny také často dochází ke změně ERP systému, což samo o sobě představuje poměrně stresovou a časově náročnou aktivitu. Pro společnosti, které jsou do skupiny nově zařazeny krátce před koncem roku, je tedy období do konce dubna velmi náročné, protože požadavků je celá řada a čas velmi omezený. U velké většiny nových akvizic dochází k přecenění majetku a závazků na reálné hodnoty, což je další časově náročná aktivita vyžadující spolupráci ze strany společnosti (i konsolidačního týmu).

A co spolupráce s auditorem?

Spolupráce s auditorem skupiny i s auditory složek představuje významnou část práce konsolidačního týmu. Auditor má k dispozici většinu informací, které jsou společností zasílány prostřednictvím Sharepoint, konsolidační pravidla jsou s auditorem diskutována s předstihem, abychom zamezili zpožděním při přípravě, ověření a zveřejnění konsolidované účetní závěrky. Rozumíme tomu, že skupinový auditor musí efektivně naplánovat své zdroje, aby zajistil ověření konsolidačních balíčků a v některých případech i účetních závěrek jednotlivých společností vstupujících do konsolidace a také zapojení expertů zejména v oblasti stanovení reálné hodnoty a testování znehodnocení. Spolupracujeme s několika auditorskými společnostmi – od společností velké čtyřky přes střední a menší auditorské společnosti až po auditory OSVČ. V letošním roce jsme pro auditory uspořádali školení, na kterém jsme se zaměřili na problematické oblasti konsolidačních balíčků, které přineslo velmi pozitivní efekt na průběh konsolidačního procesu. V některých obdobích se s auditory scházíme i několikrát týdně, abychom prodiskutovali jejich nálezy či doporučení a posunuli konsolidační proces dál. Dá se říci, že spolupráce s auditorem nikdy nekončí. Jen co dokončíme konsolidovanou účetní závěrku za jedno účetní období, už jsme „až po uši“ v plánování procesu přípravy konsolidované účetní závěrky za další období.

Rozhovor vedla Lenka Růckerová

Test: Konsolidace a skupinový audit



Zvolte, zda správná odpověď zní ano či ne.

1. Auditor skupiny je odpovědný za audit celé konsolidované účetní závěrky, i když audit některých složek prováděl jiný auditor.
2. Složka, která není samostatně finančně významná, může být stále významná, pokud by z důvodu specifických podmínek a okolností mohla obsahovat významná rizika významné (materiální) nesprávnosti.
3. Zpráva auditora ke konsolidované účetní závěrce uvádí, jakou část konsolidované účetní závěrky ověřovali jiní auditoři.
4. Jestliže finanční informace týkající se jednotlivých složek budou ověřovat jiní auditoři, auditor skupiny je povinen posoudit, zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na jejich práci způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací.
5. Jestliže ověření finančních informací složky pro účely auditu skupiny provádí jiný auditor, je auditor skupiny povinen zjistit, zda auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci.
6. Významnost (materialita) pro jednotlivé složky musí být nižší než skupinová materialita, a to v poměru finanční velikosti složky vůči finanční velikosti skupiny.
7. Pokud je složka významná, je auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení povinen provést prověrku nebo audit finančních informací týkajících se této složky.
8. U některých významných složek může postačovat provedení auditu jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, případně provedení specifických auditních postupů.
9. V případě složek, které nejsou významné, může postačovat provedení analytických postupů na úrovni skupiny.
10. Při ověřování finančních informací složek je auditorský tým skupiny nebo auditor složky povinen provést postupy zaměřené na identifikaci následných událostí, které u těchto složek nastaly pouze do data vydání zprávy auditora složky k finančním informacím složky.
11. Auditorský tým skupiny musí po auditorovi složky požadovat sdělení všech zjištěných a neopravených nesprávností ve finančních informacích složky.
12. Auditorský tým skupiny je povinen prověřit dokumentaci, kterou auditor složky vede k identifikovaným významným rizikům významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny, včetně reakcí na tato rizika.

Test připravil Michal Štěpán



SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE AUDITORŮ A DAŇOVÝCH PORADCŮ

Evidujete a vyhodnocujete Vaše výkony?
Zajímá Vás, jak lze ukládat a třídit dokumenty?
Řešíte, jak mít rychle přehled o komunikaci s klientem?

BMDCONSULT

- evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru



- synchronizace s MS Outlook
- automatická/manuální archivace e-mailů z MS Outlook do BMD
- projektové řešení
- workflow pro firemní procesy
- hromadná korespondence
- ... a mnoho dalších praktických funkcí!

Rádi Vám řešení BMD nezávazně
představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

BMD SYSTEMHAUS GmbH | KIT s.r.o.
Ing. Lenka Hamerníková
Tel.: +420 731 654 361
hamernikova@kit.cz

Z květnového kongresu Evropské účetní asociace ve španělské Valencii

Ve dnech 10.–12. května 2017 se uskutečnil již 40. výroční kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association). Kongres se konal ve španělské Valencii, města ležícího na Costa del Azahar, což je průmyslová oblast při Valencijském zálivu. Počtem obyvatel je Valencia třetím největším městem ve Španělsku se 790 tis. obyvatel.

Kongres se konal v moderní budově konferenčního centra a pořádala ho Ekonomická fakulta Universitat de València. Tato univerzita patří k jedné z nejstarších v Evropě, byla založená v roce 1499 a v jejích čtyřech kampusech studuje více než 40 000 studentů.

Již tradičně, tak jako před každým kongresem EAA, probíhalo 6.–9. května setkání doktorandů (Doctoral Colloquium). Španělská Valencia přilákala téměř půl druhé tisícovky delegátů z celého světa; svůj příspěvek poslalo 1 269 účastníků, z nichž 947 bylo přijato pro prezentaci. Tak jako vždy byl kongres organizován formou sympozií a paralelních pracovních skupin.

Tradičně velký zájem ze strany účastníků kongresu byl o sympozia, kterým se organizační výbor každé pořádající země snaží dát atraktivní aktuální témata a obsadit je špičkovými odborníky. Ani v tomto případě tomu nebylo jinak.

• **Sympozium 1 – ICAEW – Jsou IFRS pro SME vhodné pro SME?**

Uplatňování IFRS v malých a středních podnicích je důležité, neboť tyto podniky představují 95 % všech ve světě působících firem. Osmiletá zkušenost s uplatňováním IFRS u těchto podniků ukazuje na dva základní problémy: První problém se týká větší transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek SME, která je nezbytná pro získávání zdrojů na financování těchto firem. Druhý problém se týká nákladů spojených s uplatňováním IFRS u malých a středních podniků, jejichž výše nepříznivě působí na jejich finanční situaci.

• **Sympozium 2 – EAA – Jsme připraveni na budoucnost: co by mohli a měli manažerští účetní studovat?**

Na rozhodovací situace v organizacích má stále větší vliv uplatňování nových poznatků a inovací. V této situaci jsou důležité výhledy těchto firem do budoucna. Jakou úlohu v této situaci sehrávají účetní? Na která témata by se měli zaměřovat? Sympozium se věnovalo tomu, jak mohou účetní přispívat k rozhodování na budoucí možné směry rozvoje firem.

• **Sympozium 3 – Význam periferního výzkumu a nebezpečí silných hranic**

Dynamické změny a inovační situace firem vyžadují, aby také výzkum v oblasti účetnictví změnil přístup k centrálnímu a perifernímu výzkumu. Zkušenosti ukazují, že ostrá hranice mezi centrálním a periferním výzkumem brání

specifikaci klíčových témat, které řeší firmy a pro které také potřebují adekvátní poznatky z účetnictví.

• **Sympozium 4 – Specifické sympozium k otázkám výzkumu v oblasti účetnictví a managementu: úloha účetnictví na finančních trzích**

Sympozium se věnuje nedostatečně reflektované oblasti vztahů mezi účetnictvím a fungováním finančních trhů (zejména trhů s dluhopisy). Soustřeďuje se na úlohu zprostředkovatelů na těchto trzích a na možnosti ovlivňování jejich aktivit. V popředí stojí otázky metod, jak jsou určována rizika mezi vztahem účtování o reálné hodnotě a konzervatismem při uzavírání úvěrových smluv.

• **Sympozium 5 – Editorský panel: postupy při hodnocení článků v účetních časopisech**

Představitelé předních účetních časopisů diskutovali o problémech hodnocení kvality odborných statí a objasňovali postupy, které v této oblasti používají. Zároveň upozornili na to, jak mají odborné články vypadat a jakou by měly mít strukturu, aby měly šanci na přijetí.

• **Sympozium 6 – EAR – Analýza textů v účetnictví**

Sympozium bylo věnováno otázkám analýzy textů v odborných časopisech, které jsou spojeny s finančním výkaznictvím. Sleduje vztah mezi kvantitativními a kvalitativními přístupy a poukazuje na význam řady oborů, jako je výpočtová lingvistika, obsahová analýza, metrika stylů apod.

• **Sympozium 7 – Analytické postupy v oblasti auditu – auditorská směrnice 2006, evropská regulátoři auditu a budoucnost auditorských zpráv – diskuze s experty**

Sympozium bylo založeno na panelové diskusi, které se zúčastnili přední odborníci z oblasti účetnictví, auditu a jejich regulátorů. Předmětem diskuze byly aktuální problémy spojené s intenzifikací a transformací auditorských aktivit a standardů do národních legislativ.

• **Sympozium 8 – Účetnictví v Evropě – Výbor EAA pro standardy finančního výkaznictví (FRSC) – představení nové účetní směrnice a úloha současného stavu IFRS při přípravě evropského práva**

Diskuze byla věnována směrnici 2013/34/EU, která vyšla v červnu 2013, a zejména otázce IFRS při dokončování sblížení evropské a americké úpravy účetních standardů. Klíčovou otázkou je, jakou úlohu sehrává současné postavení IFRS v tomto harmonizačním procesu.

• **Sympozium 9 – EFRAG – Jak hodnotíme širší význam IFRS**

Předmětem diskuze byly aktivity EFRAG s hodnocením důsledků při uplatňování IFRS, zejména na chování ekonomických aktérů a důsledků na regulativní úlohu účetních standardů. Pozornost byla také věnována projektu EFRAG zaměřenému na problematiku veřejných

statků. V metodickém pohledu byly diskutovány možnosti využití analýzy důsledků (ex-post přístup) k formulování závazných směrnic (ex-ante přístup).

Příspěvky účastníků byly pak prezentovány v tématicky zaměřených pracovních skupinách. Příspěvky v každé skupině jsou vždy obsahově velmi rozmanité a zpravidla prezentují výsledky výzkumu v domácím prostředí prezentujícího účastníka. Následující statistika zasláných a přijatých příspěvků do jednotlivých pracovních skupin zároveň ukazuje, jakým tématům je v současné době v oblasti ekonomického výzkumu věnována největší pozornost.

Pracovní skupina	Zasláno	Přijato
Auditing	168	137
Accounting Education	29	23
Financial Analysis	150	105
Financial Reporting	268	197
Accounting and Governance	138	94
Accounting History	21	18
Interdisciplinary/Critical	66	48
Accounting and Information Systems	12	5
Management Accounting	196	138
Public Sector Accounting	55	46
Social and Environmental Accounting	102	83
Taxation	64	53
Celkem	1 269	947

Je to především účetní výkaznictví, tradičně už manažerské účetnictví a zesilující tendenci má auditing. Poslední jmenovaná sekce byla zaměřená hlavně na zjišťování auditorského rizika, na faktory, které proces auditu ovlivňují, na oblasti etiky, konfliktu zájmů, odměny auditorů a jejich nezávislosti, na kvalitu auditu, rotaci auditorů a na další oblasti, které zajímají auditorskou obec ve všech zemích.

Kongres provázela, tak jako již tradičně, řada společenských akcí. První účastníci kongresu, kteří se



zaregistrovali již odpoledne 9. května, byli přivítáni na tzv. early bird reception v prostorách Valencijského konferenčního centra. První den kongresu uzavřel welcome reception v City of Arts and Sciences, představující kulturní komplex muzeí s nádhernou moderní architekturou, vybudovaný na přemístěném toku řeky Turia. Na stejném místě v zahradách přímořského hotelu se pak konala závěrečná tradiční gala večere.

Kongres byl stejně jako každý rok zakončen generálním shromážděním, ve kterém se jako vždy rekapitulovalo, schvaloval rozpočet a zároveň prezentoval příští, 41. ročník kongresu, který se bude konat na přelomu května a června v italském Miláně.

Libuše Müllerová

za účastníky z katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Zákon o auditorech. Komentář. 3. vydání

Nové přepracované třetí vydání zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, provázené komentářem autora je důsledkem významné změny v regulaci auditu na úrovni EU. Novela zákona představuje zapracované ustanovení Nařízení evropského parlamentu a Rady EU

č. 537/2014 (dále jen Nařízení) o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Tímto Nařízením se docílilo oddělení regulace auditu, auditorů a auditorských společností provádějících auditu subjektů veřejného zájmu od auditu ostatních účetních jednotek. Jinak řečeno,

zatímco Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách je nástrojem regulace činnosti všech auditorů a auditorských společností, Nařízení se týká pouze těch auditorů, kteří ověřují účetní závěrky a vý-

roční zprávy subjektů veřejného zájmu. Tímto oddělením se mimo jiné výrazně zvyšuje pravomoc, ale i odpovědnost dohledových orgánů, tedy v České republice Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA). Ta podle nové legislativy vykonává dohled nad těmi statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi, které ověřují účetní závěrky a výroční zprávy subjektů veřejného zájmu.

Komentář je prováděn odděleně k jednotlivým paragrafům zákona s přesnými odkazy na související ustanovení, ostatní právní předpisy a navazující literaturu. Řada ustanovení se novelou zákona nemění, a zůstává tudíž i původní komentář, mnohá z nich se však zpřesňují či rozšiřují, zejména je doplněn komentář k novým paragrafům. S tím souvisí i významné rozšíření ustanovení týkajícího se kontroly kvality, ať už je prováděná kontrolními orgány Komory auditorů ČR nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem.

Dále zmiňme alespoň některá ustanovení, která bezprostředně souvisejí s uvedeným Nařízením. Stejně jako se rozdělují auditované společnosti na subjekty veřejného zájmu a na ostatní, dochází také k něčemu podobnému u auditorů. V první skupině budou ti, v jejichž portfoliu auditních klientů je alespoň jeden subjekt veřejného zájmu. Dohled nad kvalitou poskytování auditorských služeb u těchto klientů provádí Rada pro veřejný dohled nad auditem. Ve druhé skupině budou všichni ostatní, kde dohled nad prací auditorů provádí tak jako dosud Komora auditorů ČR. Na auditory první a druhé skupiny není v zákoně nahlíženo nikterak odlišně z pohledu znalostí, odborné praxe, kontinuálního profesního vzdělávání atp. Zásadní odlišností u auditorů subjektů veřejného zájmu je způsob jejich jmenování. Neopouští se princip, že auditora jmenuje nejvyšší orgán účetní jednotky, ale způsob předložení návrhu je přesně definován

v čl. 16 Nařízení a následně převeden do zákona. Ten vyžaduje, aby na auditora subjektů veřejného zájmu bylo uspořádáno výběrové řízení.

Nově je též do zákona zařazen paragraf a komentář k němu týkající se poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům. Poskytování „zakázaných“ neauditorských služeb je vázáno ustanovením Nařízení a tím i zákonem nejen na účetní jednotku, ale i na její mateřskou společnost a na podniky, které ovládá. Zákon dále jednoznačně vymezuje povinnost auditora informovat RVDA i Komoru auditorů o uzavření smlouvy o povinném auditu se subjektem veřejného zájmu.

Poměrně podrobně upravuje novela zákona podmínky pro zřizování výboru pro audit u společnosti veřejného zájmu, který se stal jedním z klíčových pojmů zákona o auditorech. Základní funkcí výboru pro audit je sledování postupu sestavování účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, hodnocení fungování vnitřního kontrolního systému včetně fungování interního auditu (pokud je jeho funkce v účetní jednotce zřízena) a systému řízení rizik. Ve vztahu k povinnému auditu posuzuje výbor pro audit nezávislost auditora, a to včetně rozsahu poskytování doplňkových služeb účetní jednotce. V neposlední řadě je to výbor pro audit, který doporučuje kontrolnímu orgánu auditora s tím, že toto doporučení řádně odůvodní. Výbor pro audit je důležitým orgánem rovněž v tom smyslu, že je příjemcem tzv. dodatečné zprávy auditora podle čl. 11 Nařízení. Tuto zprávu je výbor pro audit bez zbytečného odkladu povinen postoupit řídicímu a kontrolnímu orgánu účetní jednotky, a dále pak při splnění určitých podmínek i České národní bance a RVDA, pokud o ni požádají. O své činnosti vyhotovuje výbor pro audit zprávu, kterou poskytne Radě pro veřejný dohled nad auditem. Podle zákona

o auditorech mají povinnost zřídit výbor pro audit i ty účetní jednotky, které nejsou subjekty veřejného zájmu, ale jsou subjekty s majetkovou účastí státu.

Autor komentáře nejenže doprovází výklad jednotlivých paragrafů odborným výkladem doplněným vlastním názorem, ale zároveň upozorňuje na další souvislosti, které s praktickou aplikací zákona souvisejí. Jeho zkušenosti jako statutárního auditora zapsaného v rejstříku auditorů vedeném Komorou auditorů jsou podpořeny vysokými teoretickými znalostmi. Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty finančního účetnictví VŠE v Praze, kde je garantem předmětů Auditing, Vnější a vnitřní kontrola a kurzu vyučovaného v angličtině s názvem Auditing and Assurance.

Libuše Müllerová

členka redakční rady
časopisu Auditor



Název: Zákon o auditorech.

Komentář. 3. vydání

Autor: Vladimír Králíček

Vydal: Wolters Kluwer

Počet stran: 192

ISBN 978-80-7552-317-4



Co najdete v e-příloze č. 6/2017

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.

Právo

- Novela zákona o dluhopisech a zavedení institutu agenta pro zajištění
- Zaknihované akcie v zákoně o zadávání veřejných zakázek – půl roku účinnosti
- Nová zákonná licence pro užití autorských děl
- Firmy, instituce i jednotlivci se musí připravit na zásadní změny v nakládání s osobními údaji
- Akademie GDPR pomůže podnikům s přípravou na nové nařízení o ochraně osobních údajů
- GDPR přinese více práv, povinností i byrokracie
- Fungování veškerých firem v ČR významně ovlivní nové nařízení z dílny EU
- Posouzení vlivu na ochranu osobních údajů podle GDPR
- Výkladová stanoviska k obecnému nařízení o ochraně osobních údajů (GDPR)
- Nařízení EU o ochraně osobních údajů – právo na přenositelnost údajů

Zaujalo nás

- Nová podoba zprávy auditora za rok 2016 a další novinky v oblasti auditu
- Auditní zprávy v novém: Řeší se soudní spory i goodwill

Zaznamenali jsme

- Navýšení limitu pro veřejně prospěšné poplatníky pro vykazování v rámci EET
- Nová metodika k EET
- Minus další miliony? Teplárenská má zase platit, dál ji šetří i policie
- Audit v teplárenské provede Ernst + Young za milion korun
- Ve výběrovém řízení na audit byly chyby, přiznalo vedení města
- Školství rozdělvalo peníze na sport netransparentně, tvrdí NKÚ
- Neverending story NKÚ pokračuje
- Někteří soudci neznají ani základy fungování firem
- Svěřenské fondy budou mít vlastní rejstřík
- Babiš: Milionový dar, který není ve výroční zprávě, ANO nepřijalo
- Po Babišových nahrávkách se na webu objevila analýza firmy Imoba
- Fotbalový manažer Dušan Svoboda propojuje Spartu s jejím auditorem

-VeL-



AUDITOR č. 6/2017

ročník XXIV

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Hráského 15, 148 00 Praha 4
tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR