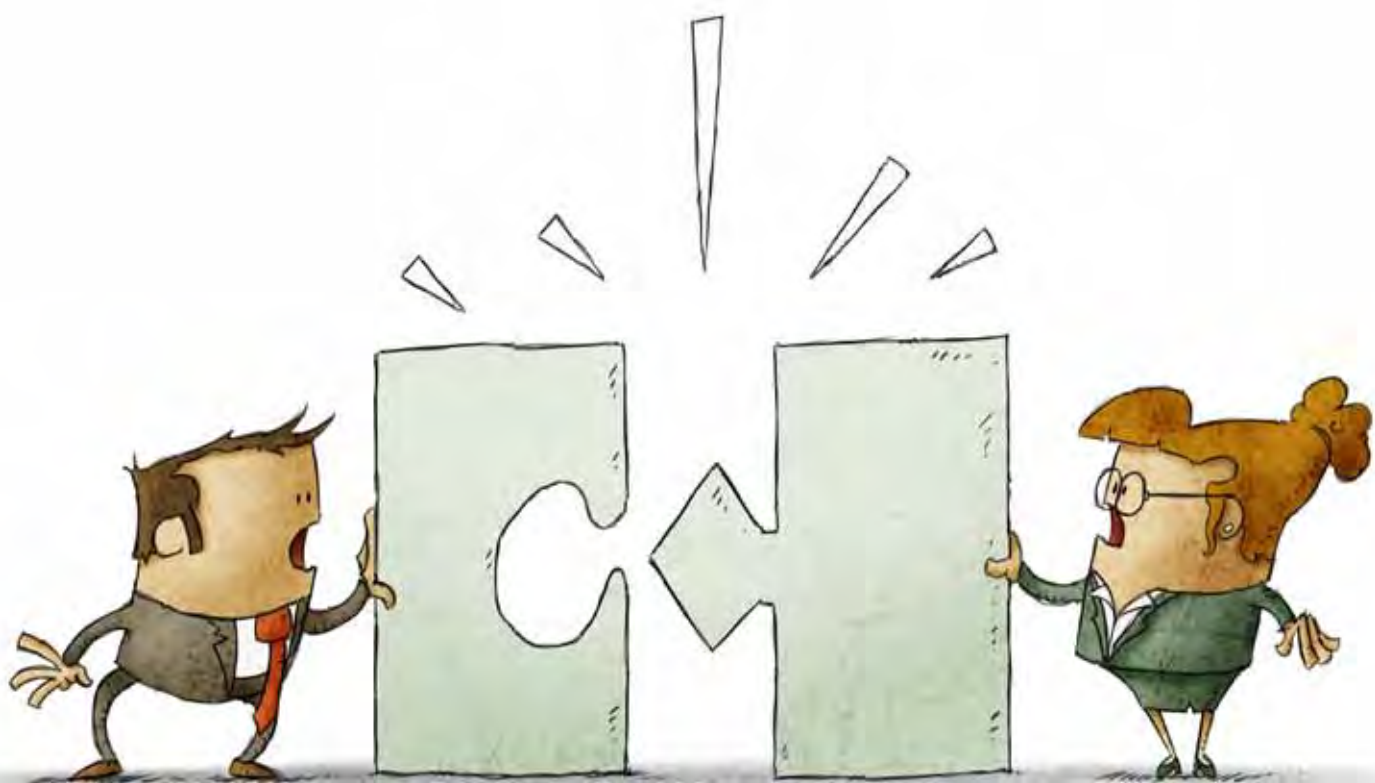


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 3/2022

Téma: IFRS



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
Mezinárodní standardy řízení kvality.....	2
Kurzarbeit (příspěvek v době částečné práce)...	2
Často kladené otázky týkající se ověřování informací o udržitelnosti.....	3
Materialita – profesní úsudek auditorů, poznatky z workshopu.....	4
Doporučení Komory auditorů ČR pro auditory při vydávání zpráv auditora k účetním závěrkám v souvislosti se současnou situací v Ruské federaci, na Ukrajině a v dalších dotčených zemích.....	5

TÉMA ČÍSLA – IFRS

Editorial.....	10
Aktuální vývoj v IFRS (David Procházka).....	11
Praktické aspekty a problematické oblasti implementace konceptu kontroly podle standardu IFRS 10 (Tereza Gluzová).....	16
Reverzní faktoring v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví (Jan Karban, Šimon Kolář).....	19
Audit účetní závěrky sestavené podle IFRS (Miroslav Šmíd, Milan Zelený).....	23
Rozhovor s Petrem Koblíčem Jak funguje pražská burza a role účetního výkaznictví na kapitálových trzích.....	27
Test: IFRS.....	29

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu Ověřování zprávy o vztazích po novele ZOK.....	30
Hugo a Sally se baví o změnách v AML.....	14, 18, 21, 24–25, 31

Toto číslo vyšlo **5. 4. 2022**

Práce výboru pro SME/SMP



Karel Hampel

Poslední období dvou až tří let je poznamenáno poměrně dramatickými událostmi, které významně ovlivňují ekonomiku v celém světě. Dotýkají se samozřejmě i ekonomiky domácí, včetně její nejvýznamnější části – středních a malých podniků a společností. Události tohoto období jsou natolik dramatické a začínají dopadat na všechny sféry našeho života, že je nelze pominout.

Již více než dva roky sužuje celý svět světová pandemie, která od března 2020 velmi silně zasáhla Českou republiku, jež v některých fázích patřila k relativně nejpostiženějším zemím světa. Když jsme zhruba před rokem hodnotili důsledky pandemické krize, mohli jsme ještě konstatovat, že česká ekonomika je natolik silná, že se jako celek s těmito důsledky dokáže postupně vyrovnat. S nástupem zimních měsíců jsme však museli místo stovek a malých tisíců nemocných začít počítat desetitisíce a v práci společností a celé ekonomice se důsledky začaly projevat nejen nižším růstem HDP, ale zejména prudkým vzrůstem inflace.

Vláda na problémy tohoto období reagovala vypsáním řady dotačních programů, jejichž hlavním účelem bylo za pomoci veřejných zdrojů udržet produkční schopnost české ekonomiky, a to i za cenu významného deficitu státního i některých veřejných rozpočtů. Právě využití veřejných rozpočtů bude v následujících obdobích velmi pravděpodobně vytvářet tlak na auditorskou profesi v tom smyslu, že

budou růst požadavky na ověřování oprávněnosti a potřebnosti použití takových zdrojů. Lze očekávat, že ověřování použitých veřejných prostředků se bude týkat většího počtu firem a společností, než jsou ty, které podle platných pravidel podléhají povinnému auditu, a že jejich převážná část bude tvořena společnostmi, které řadíme do kategorie malých a středních podniků.

Ještě větší zvýraznění auditorské profese lze očekávat při řešení důsledků napadení Ukrajiny Ruskem, které zcela trhá dodavatelské vazby, mění požadavky na výstupy trhu a v důsledku velké migrační vlny ještě dále zvyšuje tlak na veřejné finance. Je zcela evidentní, že tyto skutečnosti vytvářejí a v budoucnu budou ještě více vytvářet tlak na auditorskou profesi, a to zejména v uplatnění nových pohledů a hodnocení současné situace, zejména schopnosti firem a společností adaptovat se na novou situaci, na odtržení se od dodávek ruských energetických a materiálových zdrojů a na celkovou změnu orientace naší ekonomiky. Vedle očekávaných problémů, které zcela jistě ovlivní další rozvoj auditu nejen v ČR, ale i z mezinárodního pohledu (FEE, IFAC a dalších) lze současnou situaci chápat i jako určitou výzvu spočívající v poskytnutí nezávislých pohledů a hodnocení změn v pohybu celospolečenských zdrojů uskutečňovaných mj. prostřednictvím malých a středních podniků, které jsou páteří české ekonomiky.

Karel Hampel
předseda výboru pro SME

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo on-line 21. února 2022, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze o postupu a časovém harmonogramu implementace ISQM 1 a 2.

Výkonný výbor schválil:

- plán činnosti výboru SME/SMP (malé a střední auditorské praxe),
- odpověď třem statutárním auditorům v souvislosti s odložením jejich podnětu na auditorskou společnost.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup a časový harmonogram implementace ISQM 1 a 2,
- a schválil zamítavou odpověď na žádost Policie ČR o zproštění mlčenlivosti jedné auditorské společnosti,
- a schválil převod zisku za rok 2020 ve výši 1 560 669,58 Kč na účet „nerozdělený zisk, neuhrazená ztráta minulých let“

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–prosinec 2021,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,

- informace o přípravě jednání auditorských komor zemí Visegradské čtyřky v květnu 2022,
- informace o harmonogramu přípravy XXVIII. sněmu KA ČR, který se uskuteční dne 14. listopadu 2022,
- dokument Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise KA ČR za II. pololetí 2021,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Mezinárodní standardy řízení kvality

Na webových stránkách proběhla aktualizace v sekci Předpisy – Auditorské předpisy – Aktuální auditorské standardy. Byly zveřejněny překlady nových standardů řízení kvality ISQM 1 Řízení kvality u firem provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby a ISQM 2 Kontroly kvality zakázky společně s novelou standardu ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky vyplývající z nových standardů. Standard ISQM 1 je účinný od 15. prosince 2022, standard ISQM 2 je účinný pro

audity a prověrky účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu a pro ostatní ověřovací zakázky a zakázky na související služby začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu. Revidovaný standard ISA 220 je též účinný pro auditu účetních závěrek sestavených za období začínající 15. prosince 2022 nebo po tomto datu.

oddělení metodiky KA ČR

Kurzarbeit (příspěvek v době částečné práce)

V souvislosti s novelou zákona o zaměstnanosti provedenou zákonem č. 248/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), a další související zákony, byl s účinností od 1. července 2021 do českého právního řádu zaveden institut příspěvku v době částečné práce (dále jen „PvČP“) neboli kurzarbeit.

Aktivace poskytování PvČP je možná pouze na základě nařízení vlády po projednání Radou hospodářské a sociální dohody. Vláda může PvČP aktivovat z důvodu hospodářské krize, živelní pohromy, kyberútoku, epidemie apod. Současně může omezit jeho realizaci regionálně, sektorově nebo pouze pro určitý

okruh zaměstnavatelů. Vzhledem k tomu, že PvČP je veřejnou podporou, lze ho poskytovat až po schválení Evropskou komisí. V současné chvíli se schvalovací proces (notifikace) nachází ve fázi pre-notifikace. Z tohoto důvodu není dosud poskytování této podpory možné.

Upozorňujeme auditory, že jedním z omezení, při kterých nebude možné tento příspěvek čerpat, bude případ, kdy zaměstnavatel nesplní požadavek vyplývající z ustanovení § 120e odst. 2 písm. g) bod 4 zákona o zaměstnanosti, tedy aby v kalendářním měsíci předcházejícím nabytí účinnosti nařízení vlády vydaného podle § 120b odst. 1 zákona o zaměstnanosti nevyplatily členům, společníkům nebo akcionářům nebo osobám jimi ovládaným nebo je ovládajícím nebo

členům orgánu mimořádné podíly na zisku, ani mezi ně jinak nerozdělil vlastní zdroje a ani jim neposkytl jiné mimořádné plnění včetně předčasného splácení úvěrů nebo zápůjček, a že tak neučiní ani v období poskytování příspěvku v době částečné práce a ani v době 12 kalendářních měsíců následujících po měsíci, ve kterém dojde k ukončení poskytování tohoto příspěvku.

oddělení metodiky KA ČR



Často kladené otázky týkající se ověřování informací o udržitelnosti

Evropská komise (dále jen „EK“) přijala návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU), kterou se mění Směrnice 2013/34/EU, Směrnice 2004/109/EC, Směrnice 2006/43/EC a Nařízení (EU) č. 537/2014 o podávání zpráv o udržitelnosti (Corporate Sustainability Reporting Directive – „CSRD“), která má zajistit dostatečné zveřejnění informací o udržitelnosti společnostmi. Tento návrh má za cíl, aby společnosti vykazovaly kvalitnější a snadno dostupné informace o svých aktivitách v oblasti udržitelnosti.

Problematickou udržitelnosti se pro tyto účely rozumí:

- ochrana životního prostředí,
- odpovědnost v oblasti lidských zdrojů a zaměstnanosti,
- dodržování lidských práv,
- podnikatelská etika a podniková kultura včetně prevence korupce a úplatkářství a
- zajištění diversity v rámci personálního obsazení orgánů společnosti s ohledem na věk, pohlaví, vzdělání a profesní zkušenosti.

V současnosti nejsou informace obsažené ve zprávách o nefinančních informacích ve většině členských zemí EU (včetně ČR) ověřovány. Směrnice vyžaduje pouze ověření, že zpráva byla společností zveřejněna.

Návrh směrnice rovněž zavádí požadavek na ověření těchto informací poskytující omezenou jistotu, který má zvýšit jejich důvěryhodnost.

V této souvislosti zveřejnila Accountancy Europe na svých webových stránkách pro potřeby vedení společností přehled odpovědí na nejčastěji se opakující otázky (FAQ), které se vztahují k ověřování informací týkajících se udržitelnosti. Tyto odpovědi jsou relevantní také pro auditory, kteří budou tyto informace v praxi ověřovat.

Co tedy pro auditory z tohoto dokumentu vyplývá:

- Jedná se o ověření poskytující omezenou jistotu. O přiměřené jistotě uvažuje EK až do budoucna.

- Ověření může dle návrhu směrnice provádět auditor nebo jiný nezávislý odborník, který podléhá dohledu a řídí se relevantními standardy kvality a etiky.
- Auditor nebo nezávislý odborník by měl postupovat podle ISAE 3000, popř. pro vybrané oblasti ISAE 3410, včetně požadavků na obsah zprávy.
- Základní podmínkou pro provedení této ověřovací zakázky bude, že společností zveřejněné informace musí být ověřitelné. Zatím není jasné, zda se ověření bude vztahovat na celou zprávu o udržitelnosti, nebo pouze na její části, či jen na klíčové ukazatele výkonnosti (finanční nebo nefinanční) nebo na proces sestavení této zprávy.

Kompletní znění tohoto dokumentu je k dispozici v anglickém jazyce pro vaši potřebu i potřebu vašich klientů na webových stránkách Accountancy Europe¹.

oddělení metodiky KA ČR



¹ http://accountancyeurope.eu/publications/faqs-on-sustainability-information-assurance/?mc_cid=d34c26c71b&mc_eid=858b258be1

Materialita – profesní úsudek auditorů, poznatky z workshopu

Na konci roku 2021 jsme kvůli pandemii covidu-19 museli workshopy ke školení Spis auditora přenést z prezenční formy do podoby webinářů. Nebyl to úkol úplně jednoduchý. Poměrně dlouho jsem jako lektorka přemýšlela, jak zajistit v online prostředí podobnou míru interakce mezi auditory a lektorem, jaká je při prezenčním školení. Nakonec jsem přistoupila k netradičnímu řešení. Abych zjistila názory auditorů na klíčové otázky (stanovení materiality a identifikace a vyhodnocení rizik), zadala jsem domácí úkol. Účastníci online workshopu dostali předem materiály v podobě případové studie (účetní výkazy, popis činnosti společnosti, shrnutí informací z předchozího auditu) a byli požádáni o zaslání odpovědi na následující otázky:

1. V jaké výši by měla být dle vašeho názoru pro tuto auditní zakázku stanovena celková materialita a z jaké základny v účetních výkazech jste při jejím stanovení vycházeli?
2. Která přirozená rizika byste na základě poskytnutých informací o klientovi identifikovali a vyhodnotili jako střední nebo vysoká?

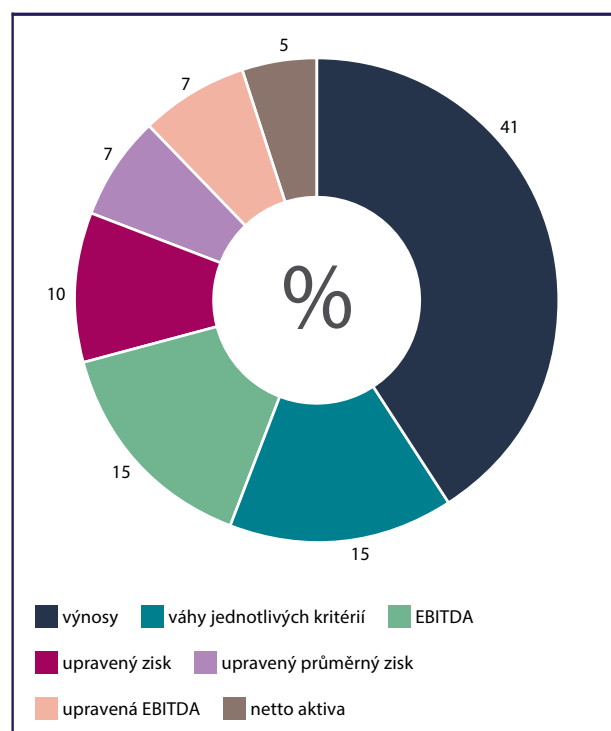
Odpověď zaslalo 41 auditorů, tedy více než polovina těch, kteří se workshopu účastnili. Byla to jedinečná příležitost porovnat uplatnění profesního úsudku různých auditorů na jednu a tu samou situaci. Ukázalo se, že zatímco v případě určení oblastí s vysokým přirozeným rizikem se většina auditorů shodla, u materiality tomu bylo jinak.

Myslím, že je velmi zajímavé se o výsledky takového průzkumu (i když zcela jistě neprovedeného na reprezentativním vzorku) podělit. Stanovení materiality je jedním z nejdůležitějších úsudků auditora. Materialita by měla reflektovat potřeby uživatelů účetní závěrky, což vyplývá z její definice – materiální je vše, co v případě neuvedení nebo nesprávného uvedení v účetní závěrce ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky činěná na jejím základě. Materialita má tak své kvantitativní, ale i kvalitativní charakteristiky. Pro plánování a provedení auditu je zcela zásadní ta kvantitativní. Auditor stanovuje hodnotu, podle které nejen posuzuje, zda případná neopravená nesprávnost má nebo nemá vliv na výrok o tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, ale zejména stanovuje objem nutných auditních postupů k tomu, aby získal dostatečné důkazní informace jako základ k vydání svého výroku.

Na školení se často setkávám s otázkou, jaká výše materiality je správná. U materiality se jen obtížně určuje, co je a co není správné, právě proto, že je to věcí profesního úsudku. Snadněji se hovoří v termínech vhodný či méně vhodný. Závěr, že materialita auditní zakázky byla stanovena nesprávně (rozumějte jako příliš vysoká) a to vedlo k vydání nesprávného výroku, by

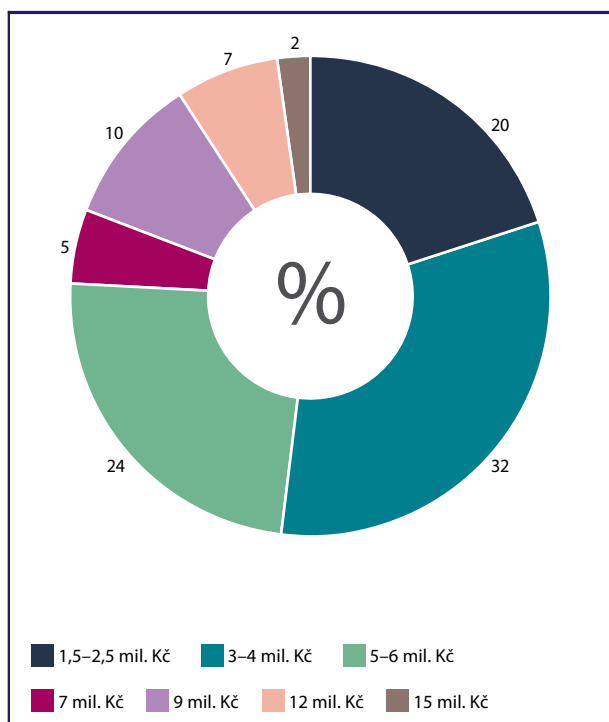
mohl učinit pouze soud. Další častou otázkou je, jakou základnu pro stanovení materiality je nejlepší použít. Zisk, tržby, EBITDA nebo snad celková aktiva? Ani tady nelze dát jednoznačnou odpověď. Základna je jen jakési pomocné vodítko pro definování absolutní hodnoty materiality. Obecně se předpokládá, že u společností, jejichž klíčovým ukazatelem výkonnosti je zisk, by základnou pro stanovení materiality měl být právě zisk. Ale fakticky i s použitím hodnoty tržeb lze dospět k obdobnému výsledku. Výsledná hodnota totiž závisí na tom, jaké procento se při stanovení materiality použije na danou základnu.

Následující graf ukazuje, jakou základnu auditoři volili v případě výrobního podniku prodávajícího svou produkci třetím stranám (tržby jsou historicky v objemu 500–600 mil. korun), jehož výsledky nejsou významně ovlivněny transakcemi ve skupině a který historicky dosahuje zisku před zdaněním v rozmezí 25–50 mil. korun. Pro úplnost doplňuji, že výsledkem běžného období byl zisk před zdaněním ve výši 9 mil. korun, který byl ovlivněn celou řadou jednorázových vlivů.



Vidíme, že zúčastnění auditoři se rozdělili do tří skupin: 41 % volilo tržby, 39 % volilo zisk před zdaněním nebo EBITDA a zbylých 20 % zohledňovalo více základen včetně čistých aktiv.

Jaký měla takto rozdílná volba základny vliv na výslednou materialitu? Pojdme se podívat do grafu na následující straně.



Při stanovování materiality se názory podstatně lišily. Na opačných stranách stojí auditoři, kteří volili materialitu kolem 2 mil. korun (20 %) a přes 12 mil. korun (9 %). Většinový názor byl, že materialita by měla být v rozmezí 3–6 mil. korun (56 %). Pokud byste chtěli znát můj názor, tak s ohledem na vyšší vykazovaného zisku 9 mil. korun mi materialita nad 12 mil. korun přijde nepřiměřeně vysoká. Vzhledem k objemu tržeb 600 mil. korun mi materialita kolem 2 mil. korun přijde naopak příliš nízká. Souhlasím tedy s většinovým názorem auditorů, ale vzhledem ke své vrozené opatrnosti bych volila materialitu v rozmezí 3–4 mil. korun.

Jak již bylo uvedeno, materialita je věcí čistě profesního úsudku auditora a závěr o tom, zda byla vhodně či nevhodně zvolena, bude vždy záležet nejen na prostém výpočtu, ale zejména na vhodné argumentaci doplňující tento výpočet, která bude zdokumentována ve spise auditora.

Martina Křížová Chrámecká

lektorka workshopu ke spisu auditora

Doporučení Komory auditorů České republiky pro auditory při vydávání zpráv auditora k účetním závěrkám v souvislosti se současnou situací v Ruské federaci, na Ukrajině a v dalších dotčených zemích

V souvislosti s aktuálními sankčními opatřeními vůči Ruské federaci a jejím představitelům z důvodu invaze ruských vojsk na Ukrajinu, které budou v různé míře dopadat na některé účetní jednotky či vybrané obory podnikání, by tyto účetní jednotky měly významné dopady a nejistoty reflektovat ve svých účetních závěrkách. Obdobné situaci čelí také účetní jednotky, které mají investice nebo obchodní vztahy s dotčenými zeměmi.

Předpokládané dopady dosud známých sankčních opatření vůči Ruské federaci a rizika poškození investic na Ukrajině a v dalších dotčených zemích dopadajících na účetní jednotku a její fungování mohou zahrnovat například:

- pokles hodnoty finančních či nefinančních aktiv z důvodu sankčních opatření vůči Ruské federaci,
- riziko znehodnocení investic,
- přerušení dodavatelských a odběratelských vztahů či jiné narušení podnikatelské činnosti,
- narušení současných či budoucích peněžních toků s dopadem na likviditu a finanční situaci účetní jednotky (např. z důvodu finančních těžkostí dotčených finančních institucí),
- porušení smluvních povinností, nemožnost plnění smluvních podmínek či ukončení obchodních smluv apod.,
- nedostatek pracovních sil,
- dopad do stability konsolidačních celků, které ve své vlastnické struktuře mají také účetní jednotky zejména z Ruské federace a z Ukrajiny, nebo jejichž skutečným majitelem je osoba uvedená na sankčních listinách.

Výše uvedené skutečnosti mohou mít významné dopady, které by za určitých podmínek (dále v článku vyjmenovaných) měly být zohledněny v účetní závěrce, jako například:

- vhodnost použití stávajících metod účtování a oceňování,
- znehodnocení hmotných aktiv či otázky ohledně jejich ekonomické životnosti či jejich případného prodeje,
- ocenění goodwillu či dalších nehmotných aktiv,
- prodejnost a související ocenění zásob,
- návratnost a související ocenění pohledávek,
- ocenění a dosažitelnost peněžních prostředků depozitovaných u situací dotčených finančních institucí,
- smluvní pokuty v důsledku neplnění smluvních podmínek,

- možné ohrožení principu nepřetržitého trvání.

Auditoři vydávající zprávy k účetním závěrkám musí reagovat na aktuální a dostupné informace o vlivu aktuální situace na účetní jednotku a na to, jak byly tyto informace uvedené či neuvedené v její účetní závěrce.

Při posuzování dopadu aktuální situace na účetní závěrku je zásadní datum, ke kterému je účetní závěrka sestavená (rozvahový den). Domníváme se, že:

- U účetních závěrek sestavených za období končící před 24. únorem 2022¹ bude současná situace chápána jako neupravující událost, která by neměla mít vliv na ocenění majetku a závazků vykazovaných v účetní závěrce (s výjimkou situace, kdy v důsledku neupravující události není splněn předpoklad nepřetržitého trvání). To znamená, že účetní jednotka nepřehodnocuje např. výši opravných položek nebo rezerv s ohledem na změny v podnikatelském prostředí.

Dle našeho názoru musí účetní jednotka, která je touto situací dotčena, udělat analýzu a vyhodnocení možných dopadů a měla by v příloze ve své účetní závěrce k 31. prosinci 2021 v části *Následné události* popsat veškeré významné dopady do ocenění majetku a závazků po rozvahovém dni, a to se zohledněním informací, které jsou k dispozici do data sestavení účetní závěrky, tj. podpisu účetní závěrky příslušným orgánem podle § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Auditor musí dostatečnost tohoto zveřejnění posoudit.

Jednou z klíčových otázek je tak posouzení vlivu následných událostí na schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Toto posouzení je zásadním úkolem jak pro vedení účetní jednotky, tak pro auditora, protože pokud by ve světle aktuální situace vedení účetní jednotky dospělo k závěru, že předpoklad nepřetržitého trvání není splněn, a tedy již není pro sestavení účetní závěrky vhodný, byla by úprava hodnot vykázaných v závěrce nezbytná, protože by se zásadně změnila účetní postupy pro sestavení účetní závěrky.

- V případě účetních závěrek sestavených za období končící 24. únorem 2022 či později bude nutné zohlednit dopady jako upravující událost, která má přímý dopad na ocenění majetku a závazků v účetních závěrkách dotčených účetních jednotek. Současný stav se tak promítne například do stanovení výše opravných položek u dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek a peněžních prostředků nebo do vykázaní a ocenění rezerv. Zároveň pro některé účetní jednotky může současná situace

představovat ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání. Informace o významné nejistotě ohledně naplnění tohoto předpokladu musí být nedílnou součástí přílohy v účetní závěrce.

Je naprosto jasné, že aktuální situace je velmi proměnlivá a pro všechny zúčastněné je skutečně obtížné odhadovat budoucí dopady nejen na samotnou účetní jednotku, lokální trhy, ale také na globální obchodní vztahy. V praxi může existovat celá řada důvodů, proč může být účetní jednotka ohrožena ve své existenci, jako je např. dlouhodobé zastavení výroby nebo činnosti, nedostatek budoucích peněžních zdrojů pro krytí svých současných i budoucích dluhů, neplnění smluvních ujednání úvěrových a jiných smluv, výpadky dodávek materiálu a zboží nebo významný nárůst jejich cen, zhroucení dodavatelských i odběratelských trhů, nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců, porušení smluvních vztahů, znehodnocení aktiv, zhroucení odvětví. Všechny tyto a celá řada dalších aspektů mohou významně ovlivnit celkovou finanční a ekonomickou situaci účetní jednotky a jejich vliv na fungování účetní jednotky se také může ve velmi krátkém časovém horizontu významně měnit.

Z toho důvodu si dovoluujeme dále nastínit strukturu úvah, které musí provést jak účetní jednotka, resp. její vedení a ostatní osoby pověřené správou a řízením, při sestavování účetní závěrky, tak následně auditor při posuzování, zda byl dopad aktuální situace v účetní závěrce adekvátně zohledněn.

Pro úplnost je však třeba připomenout, že dopady této situace by měly být vedením účetní jednotky také popsány ve výroční zprávě minimálně v části týkající se skutečností, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou povinnou náležitostí výroční zprávy podle § 21 odst. 2 písm. a) ZoU. Takovýto popis ve výroční zprávě nicméně nemůže sloužit jako obhajoba neuvedení významných informací v příloze v účetní závěrce.

A) Doporučení vztahující se k účetním závěrkám sestaveným za účetní období končící před 24. únorem 2022

Domníváme se, že ve většině případů by se mělo jednat o situaci, kdy by nemělo docházet k úpravě ocenění vykázaného v účetní závěrce (neupravující událost), a to za předpokladu, že není porušen princip nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Ačkoli § 25 odst. 3 ZoU stanoví, že je potřeba „brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou účetní jednotce známy do okamžiku sestavení účetní závěrky“, ne

¹ Dne 24. února 2022 došlo k zahájení invaze ruských ozbrojených sil na Ukrajinu. Domníváme se, že toto byla klíčová událost, která zásadním způsobem iniciovala procesy a reakce vedoucí k současným podstatným nejistotám. Jakkoliv lze spekulovat, že již před tímto datem existovaly indikátory určitých nejistot, lze se oprávněně domnívat, že tyto dřívější indikátory nelze obecně interpretovat jako události bezprostředně vedoucí k současným nejistotám. To samozřejmě nevylučuje, že ve specifickém případě mohla účetní jednotka čelit určitým událostem před 24. únorem 2022, které přímo ovlivnily její konkrétní situaci tak, že by měly být považovány za události rozhodné pro její účetní závěrku. Domníváme se nicméně, že takové případy budou velmi výjimečné, a nejsou tímto doporučením předpokládány.

každá negativní událost po rozvahovém dni je automaticky upravující událostí. Uvedené ustanovení je nutné číst v kontextu ustanovení § 19 odst. 2 ZoU, které vyžaduje „uvádění informací podle stavu ke konci rozvahového dne“. Pokud se negativní událost vztahuje ke stavu majetku a závazků existujícímu až po rozvahovém dni (invaze ruských ozbrojených sil na Ukrajinu k 24. únoru 2022), není možné takovou událost označit jako upravující a nelze ji promítnout do účetní závěrky sestavené k rozvahovému dni. Pokud by byla taková úprava provedena, účetní závěrky sestavené do 24. února 2022 a po tomto datu by nebyly srovnatelné, což by uživatele účetních závěrek uvedlo v omyl.

Náš názor je mimo jiné také podpořen interpretací NÚR I-24 – *Události po rozvahovém dni*.

Zároveň se také domníváme, že by v případě, kdy je účetní jednotka touto situací dotčena, tato neupravující událost měla být v příloze v účetní závěrce řádně popsána.

Doporučený postup pro dotčené účetní jednotky

1. Vedení účetní jednotky ve spolupráci s ostatními osobami pověřenými správou a řízením (pravděpodobně i na úrovni skupiny) musí vyhodnotit, zda není zpochybněn předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, tj. zda je dotčená účetní jednotka schopna pokračovat ve své činnosti i v blízké budoucnosti.

a) *Předpoklad nepřetržitého trvání není vhodný*

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že v důsledku dopadu aktuálních událostí a podmínek na účetní jednotku předpoklad nepřetržitého trvání neplatí, a tudíž není pro sestavení účetní závěrky vhodný, je účetní jednotka povinna postupovat podle požadavku § 7 odst. 3 poslední věty ZoU a použít při sestavování účetní závěrky k 31. prosinci 2021² alternativní metody účtování a oceňování (zejména jiný způsob ocenění aktiv a rozeznání závazků). Tyto skutečnosti a použité metody je povinna uvést v příloze v účetní závěrce.

b) *Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota*

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že předpoklad nepřetržitého trvání je pro sestavení účetní závěrky i nadále vhodný, ale zároveň existuje významná nejistota, zda účetní jednotka bude schopna pokračovat ve své činnosti (např. budoucí fungování účetní jednotky je závislé na rozsahu přijatých sankcí, vymahatelnosti peněžních prostředků deponovaných u zasažených bankovních ústavů, ceně a dostupnosti surovin a pracovních sil, schopností odběratelů splatit své závazky), je vedení účetní jednotky povinna tuto nejistotu a související skutečnosti vysvětlit a popsat v příloze v účetní

závěrce. Tato skutečnost ale nemá vliv na ocenění aktiv a závazků účetní jednotky k 31. prosinci 2021 (jak již bylo uvedeno).

Popis v příloze v účetní závěrce by měl obsahovat zejména informace:

- o hlavních událostech nebo podmínkách, které dosud nastaly, a jejich finančním dopadu na účetní jednotku,
- o tom, jakým způsobem vedení účetní jednotky vyhodnotilo důležitost těchto událostí nebo podmínek pro schopnost účetní jednotky dostát svým závazkům,
- o plánech vedení účetní jednotky na opatření, která mají zmírnit dopady těchto událostí nebo podmínek,
- o významných úsudcích, které vedení účetní jednotky provedlo při vyhodnocování schopnosti účetní jednotky adaptovat se na aktuální situaci a zajistit tak její nepřetržité trvání, a souvisejících nejistotách,
- jasné vyjádření, že existuje významná (materiální) nejistota související s událostmi nebo podmínkami, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, a že účetní jednotka proto nemusí být schopna v rámci své běžné činnosti realizovat svá aktiva nebo dostát svým závazkům.

c) *Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný a neexistuje významná nejistota*

Pokud vedení účetní jednotky vyhodnotí, že předpoklad nepřetržitého trvání dotčené účetní jednotky zpochybněn není, pak je účetní závěrka sestavena obvyklým způsobem. Jak již bylo uvedeno a vzhledem k tomu, že se jedná o neupravující událost, nemění se ocenění majetku a závazků v účetní závěrce. Pokud ale v důsledku současné situace dojde v ocenění aktiv a závazků účetní jednotky rozeznáných k 31. prosinci 2021 k významným změnám či existuje významné riziko poklesu jejich hodnoty v dohledné budoucnosti, pak je třeba tuto informaci zveřejnit v příloze v účetní závěrce k 31. prosinci 2021 jako součást části týkající se následných událostí. Příkladem může být rozeznaná nedokončená výroba z titulu dodávky do Ruské federace nebo peněžní prostředky deponované u dotčených finančních institucí.

2. Vedení dotčené účetní jednotky vždy musí předložit auditorovi podklady, na jejichž základě ke svému závěru ohledně naplnění předpokladu nepřetržitého trvání dospělo. Vedení dotčené účetní jednotky by mělo připravit zejména:

- aktuální plány týkající se odhadu budoucí hospodářské situace účetní jednotky, a to případně i se

² Pro zjednodušení se v následujícím textu předpokládá, že účetní závěrka je sestavována za období končící 31. prosincem 2021. Popisovaná vodítka platí analogicky pro závěrky sestavované k jinému datu před 24. únorem 2022.

- zohledněním různých scénářů tak, aby byly zřejmé případné faktory způsobující významnou nejistotu,
- vyčíslení dopadu současné situace na ocenění aktiv a závazků účetní jednotky rozeznávaných k 31. prosinci 2021 pro účely zveřejnění v příloze v účetní závěrce k 31. prosinci 2021.

3. Mohou nastat situace, kdy účetní závěrka k 31. prosinci 2021 byla vedením sestavena (a případně i statutárním orgánem schválena) před 24. únorem 2022, avšak dosud nebyla vydána. Typickým případem může být, že účetní jednotka ještě pracuje na dokončení výroční zprávy, jejíž součástí daná účetní závěrka má být. V takovém případě je nutno vyhodnotit, zdali je dříve sestavená účetní závěrka i nadále vhodná. Pokud tato účetní závěrka neobsahuje dostatečný popis následných událostí nastalých po 24. únoru 2022, pak taková účetní závěrka obvykle přestává být nadále vhodnou a správnou (pro zařazení do výroční zprávy, která bude vydávána až k datu po 24. únoru 2022). Vedení účetní jednotky by mělo příslušnou účetní závěrku přepracovat tak, aby zohledňovala všechny významné následné události nastalé do okamžiku jejího vydání třetím stranám. Uvedení následných událostí pouze ve výroční zprávě (avšak nikoliv v samotné účetní závěrce) nelze považovat za přijatelné řešení, pokud se jedná o informaci významnou pro správné pochopení účetní závěrky, jež musí být uvedena přímo v účetní závěrce.

Doporučený postup pro auditora

1. Auditor si musí od vedení dotčené účetní jednotky zajistit podklady, na jejichž základě vedení účetní jednotky ve spolupráci s ostatními osobami pověřenými správou a řízením (a případně ve spolupráci s mateřskou společností) vyhodnotilo předpoklad nepřetržitého trvání. Auditor při jejich posuzování postupuje podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 570 – *Nepřetržité trvání podniku*. Auditor zároveň posoudí důkazní informace předložené vedením účetní jednotky a informace uvedené v příloze v účetní závěrce v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 560 – *Následné události*.

a) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný a neexistuje významná nejistota ohledně tohoto předpokladu, ale ocenění aktiv a závazků je současnou situací významně ovlivněno či existuje významné riziko poklesu jejich hodnoty v dohledné budoucnosti

Auditor může dospět k názoru, že důkazní informace předložené vedením dotčené účetní jednotky dokládají, že účetní jednotka je schopna situaci zvládnout vlastními silami a neexistuje významná nejistota ohledně její schopnosti pokračovat v činnosti. Účetní závěrka zároveň obsahuje dostatečný popis všech významných relevantních informací ke stávající situaci. Auditor

pak obvykle nemusí ve své zprávě na tuto situaci reagovat.

Pokud však auditor považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnosti v souvislosti se současnou situací vysvětlené a popsané v příloze v účetní závěrce, které jsou podle jeho úsudku natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky jako celku, uvede ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 706 – *Odstavec zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti* (upozorňující na významnou následnou událost uvedenou v příloze v účetní závěrce). Domníváme se, že odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti vztahující se k současné situaci by měl být používán pouze tam, kde mají zveřejněné informace zásadní význam pro pochopení účetní závěrky jejími uživateli. Tento postup je vhodné aplikovat např. v situaci, kdy následná změna či nejistota ocenění aktiv a závazků dotčené účetní jednotky je velmi významná. Současná vysoká míra nejistoty ohledně budoucího vývoje je faktorem, který může zesilovat vhodnost a zvyšovat frekvenci používání odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti.

V případě kotovaných společností a subjektů veřejného zájmu může auditor dospět k názoru, že posouzení předpokladu nepřetržitého trvání a/nebo uvedení informací o dopadu současné situace v příloze představují jednu z Hlavních záležitostí auditu. V takovém případě bude daná záležitost, včetně odkazu na příslušné části přílohy v účetní závěrce, popsána v sekci Hlavní záležitosti auditu a odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebude použit.

Pokud na základě účetní jednotkou předložených důkazních informací auditor dojde k závěru, že se neztotožňuje se stanoviskem vedení účetní jednotky, že neexistuje významná nejistota ohledně dopadů této situace na budoucí fungování dotčené účetní jednotky s ohledem na nepřetržité trvání, pak není možné použít odstavec zdůraznění skutečnosti, ale je nezbytné modifikovat výrok auditora – viz následující bod c).

V situaci, kdy dotčená účetní jednotka v příloze v účetní závěrce nezveřejní informace o následné významné změně či nejistotě ocenění aktiv a závazků jako důsledku současné situace, pak se jedná z pohledu auditora o neopravenou nesprávnost a auditor by měl posoudit dopad této skutečnosti na svůj výrok.

b) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota, která je v příloze v účetní závěrce adekvátně popsána

Auditor může dospět k názoru, že důkazní informace předložené vedením účetní jednotky dokládají, že existuje významná nejistota ohledně schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti.

Například účetní jednotka předpokládá, že získá dodatečné zdroje financování, zajistí dodávky potřebných surovin z jiných zdrojů nebo provede změnu ve způsobu své činnosti, aby situaci zvládla, ale v současnosti není nikdo schopen poskytnout spolehlivé informace prokazující s dostatečnou jistotou, že výše uvedené kroky budou realizovatelné. Za předpokladu, že příloha v účetní závěrce obsahuje adekvátní popis těchto skutečností včetně jasného uvedení existence materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání, musí auditor ve své zprávě uvést zvláštní odstavce týkající se této materiální nejistoty.

V případě, kdy současná situace (vedle vzniku materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání) má též významný (aktuální či potenciální) dopad do ocenění aktiva závazků dotčené účetní jednotky, bude auditor postupovat obdobně jako v situaci popsané v písm. a). Nicméně pokud dospěje k závěru, že informaci ohledně ocenění je též vhodné ve zprávě zdůraznit, bude tato informace (resp. odkaz na příslušnou pasáž přílohy v účetní závěrce) obvykle součástí odstavce týkajícího se materiální nejistoty ohledně předpokladu nepřetržitého trvání a nebude uváděna v samostatném odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti.

c) Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale existuje významná nejistota, která není v příloze v účetní závěrce adekvátně popsána

Důkazní informace předložené vedením účetní jednotky mohou dokládat, že účetní jednotka bude potřebovat např. zajistit dodatečné zdroje financování, zajistit dodávky surovin z jiných zdrojů nebo významně přehodnotit způsob své činnosti, aby situaci zvládla, tzn., že existuje materiální nejistota ohledně naplnění předpokladů vedení účetní jednotky nepřetržitě trvat. Pokud informace prezentované v příloze v účetní závěrce vztahující se k této záležitosti nejsou dostatečné, musí auditor tuto skutečnost reflektovat ve své zprávě (minimálně) formou výroku s výhradou.

Pokud by chybějící informace měly rozsáhlý (pervazivní) dopad, případně nejsou vedením dotčené účetní jednotky prezentovány žádné informace vztahující se k této záležitosti v příloze v účetní závěrce, pak auditor musí tuto skutečnost reflektovat ve své zprávě formou záporného výroku.

d) Předpoklad nepřetržitého trvání dotčené účetní jednotky není splněn

Pokud důkazní informace dokládají, že dotčená účetní jednotka není schopna naplnit předpoklad nepřetržitého trvání a účetní závěrka:

- je sestavena na předpokladu nepřetržitého trvání, pak je auditor nucen vyjádřit k takové účetní závěrce záporný výrok v souladu s ISA 570, nebo

- je sestavena s použitím jiných metod v souladu s § 7 odst. 3 poslední věty ZoU a tato situace je vedením dotčené účetní jednotky vysvětlena a popsána v příloze v účetní závěrce, pak auditor ve své zprávě popíše v oddíle zdůraznění skutečnosti tuto situaci s odkazem na popis těchto jiných použitých metod vedením účetní jednotky v účetní závěrce.

2. Auditor by měl zahrnout do požadovaného prohlášení vedení k auditu specifický bod týkající se současné situace. Je vhodné, aby součástí tohoto bodu bylo prohlášení vedení, že informace uvedené v příloze v účetní závěrce v souvislosti s dopadem konfliktu na činnost účetní jednotky a ocenění jejího majetku a závazků představují nejlepší možný a přiměřeně opatrný odhad vedení za dané situace (či obdobné prohlášení).

B) Doporučení pro účetní závěrky sestavené za účetní období končící 24. únorem 2022 nebo později

U účetních závěrek sestavených za účetní období končící 24. únorem 2022 nebo později zastáváme názor, že by se mělo jednat o upravující událost s dopadem do ocenění majetku a závazků zohledněným přímo v účetní závěrce dotčené účetní jednotky, to znamená zohlednění současného stavu při stanovení výše opravných položek a rezerv. Vzhledem k velké míře nejistoty je třeba zvážit, zda by dotčená účetní jednotka neměla zveřejnit detailnější informace o způsobu ocenění aktiva a závazků účetní jednotky, ačkoliv je české účetní předpisy explicitně nevyžadují. Je třeba také doplnit, že povinnosti vedení účetní jednotky a auditora vyplývající z doložení plnění předpokladu trvání účetní jednotky jsou totožné s již uvedeným bodem A).

UPOZORNĚNÍ

Dovolujeme si také upozornit, že toto doporučení KA ČR postihuje pouze základní situace a neřeší specifické případy, které mohou u účetních jednotek nastat. Je tedy třeba vždy vycházet z konkrétní situace konkrétní účetní jednotky. KA ČR nevydává žádné závazné stanovisko a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v tomto doporučení.

Toto doporučení vydala KA ČR dne 4. března 2022. Vztahuje se na zprávy auditora a související účetní závěrky vydané po jeho zveřejnění. Na zprávy auditora a účetní závěrky vydané před tímto datem nelze toto doporučení vztahovat.

Toto doporučení vychází z aktuální situace a vzhledem k rychlému a obtížně predikovatelnému vývoji může být následně upravováno.

Editorial

Vážené čtenářky a vážení čtenáři, toto číslo časopisu Auditor se opětovně vrací k problematice Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Jednotlivé články představí nedávné změny v IFRS i očekávané novinky. Obsah čísla je koncipován tak, aby poskytl zajímavé pohledy ze strany uživatelů, účetních jednotek i auditorů.

IFRS jsou globálními standardy (v určitém rozsahu je používá více než 140 zemí světa) a byť se míra jejich využívání neustále rozšiřuje i mimo původní záběr, jsou i nadále primárně zaměřeny na poskytování relevantních informací pro potřeby rozhodování investorů na kapitálových trzích. Z uvedeného důvodu jsme proto požádali generálního ředitele Burzy cenných papírů Praha Petra Koblice o krátký rozhovor, ve kterém nás seznamuje s očekávanými investory, specifiky získávání kapitálu na kapitálovém trhu a roli účetnictví.

Další článek stručně seznamuje s projekty, které Rada pro mezinárodní účetní standardy

(IASB) úspěšně dokončila v letech 2019–2021, mj. s novým standardem na pojistné smlouvy IFRS 17 a s dílčími úpravami vybraných standardů. Dále článek shrnuje hlavní projekty, kterým se IASB plánuje věnovat v období 2022–2026. Krátkou zmínku věnujeme i aktuálnímu vývoji v nefinančním reportingu.

Jedním z hlavních témat, kterými se IASB bude zabývat v dohledné době, je i po-implimentační revize konsolidačních standardů IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12. Mezi nejkomplikovanější problémy v praxi, které jsou na seznamu témat pro případnou revizi IFRS 10, patří základní princip tohoto standardu, tj. koncept kontroly, který je určující pro správnou identifikaci konsolidačního celku. Zkušenosti z pohledu připravovatelů účetních závěrek prezentuje ve svém článku Tereza Gluzová.

V podnikové praxi se neustále objevují nové finanční produkty, které mají usnadnit financování obchodní činnosti. Jednou z novinek je reverzní faktoring

(též označovaný jako financování dodavatelských řetězců – supply chain financing). Reverzní faktoring vyvolává i otázky, které nejsou aktuálními IFRS plně pokryty. Šimon Kolář a Jan Karban se zamýšlejí nad možným řešením v kontextu aktuálních požadavků IFRS i změn, které v rámci vydaného Exposure Draft navrhuje IASB.

Sestavení účetní závěrky podle IFRS je komplexním a komplikovaným procesem, který vyžaduje potřebné znalosti a zvýšenou pozornost ze strany účetních jednotek. Obdobně jsou kladeny zvýšené nároky i na auditory. Milan Zelený a Miroslav Šmíd ve svém článku upozorňují na některá specifika, se kterými se auditoři musejí vypořádat.

Doufám, že vám předložené číslo přinese zajímavé informace, které využijete při své auditorské či jiné činnosti.

Příjemné čtení přeje

David Procházka
editor tohoto čísla



Aktuální vývoj v IFRS



Dokončené projekty IASB v letech 2019–2021

Nedávná činnost IASB se nesla převážně ve znamení dílčích změn Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zaměření se na menší úpravy IFRS mělo dva zásadní důvody. Prvním faktorem bylo částečné zvolnění tempa po vydání tří významných standardů, jejichž účinnost nastala k 1. lednu 2018 (IFRS 9, IFRS 15), resp. k 1. lednu 2019 (IFRS 16), a dokončení novelizace Koncepčního rámce¹. Přesun pozornosti k udržovacím projektům a dílčím vylepšením měl tak účetním jednotkám zajistit potřebný čas i zdroje k úspěšné implementaci těchto zásadních standardů. Druhým, neplánovým, faktorem zvolnění byla pandemie covid-19, která v prvotní fázi zásadně ovlivnila činnost IASB i jejich stakeholderů. Nutnost reakce na aktuální vývoj vedla mj. i k prodloužení termínů veřejných konzultací tak, aby byl poskytnut dostatečný prostor pro připomínkování neurgentních projektů v souladu s pravidly tzv. due process. Zvýšené úsilí bylo naopak věnováno časově citlivým projektům

(IFRS 17 a účetní dopady bankovní reformy referenčních úrokových měr).

Jediným zcela novým standardem je IFRS 17, který upravuje pojistné smlouvy. IASB vydala IFRS 17 sice již v květnu 2017, ale ještě před začátkem své účinnosti ho doplnila poměrně rozsáhlým dodatkem zveřejněným v červnu 2020. Nový standard IFRS 17 nahrazuje původní standard IFRS 4. Ten byl dlouhodobě kritizován pro nejednoznačná ustanovení, která umožňovala souběh různorodých účetních metod (často na bázi národních zvyklostí), což ztěžovalo mezinárodní srovnatelnost účetních závěrek pojišťoven.

Během formálního procesu přejímání IFRS 17 do evropského práva se ukázal problematickým požadavek na vymezení jednotky účtování (tzv. unit-of-account) u dvou typů pojistných smluv. IFRS 17 obsahuje obecný požadavek, že portfolio stejného druhu pojistných smluv musí být rozděleno do tzv. ročních skupin (annual cohorts), kdy jednu skupinu (jednotku účtování) mohou tvořit smlouvy uzavřené maximálně v odstupu jednoho roku. Roční skupiny přispívají ke snížení administrativní náročnosti účetního zobrazení pojistných smluv (jednotky nemusí řešit každou smlouvu individuálně). Současné

Tab. 1: Všechny projekty IASB dokončené v letech 2019–2021

Projekt	Ovlivněné standardy	Vydáno IASB
Interest Rate Benchmark Reform (Fáze 1)	IAS 39 / IFRS 9, IFRS 7	09/2019
Classification of Liabilities as Current and Non-current*	IAS 1	01/2020
Annual Improvements 2018–2020	IAS 41, IFRS 1, IFRS 9, IFRS 16	05/2020
Property, Plant and Equipment: Proceeds before Intended Use	IAS 16	05/2020
Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract	IAS 37	05/2020
Reference to the Conceptual Framework	IFRS 3	05/2020
Covid-19-Related Rent Concessions	IFRS 16	05/2020
Amendments to IFRS 17**	IFRS 17	06/2020
Extension of the Temporary Exemption from Applying IFRS 9	IFRS 4	06/2020
Interest Rate Benchmark Reform (Fáze 2)	IAS 39 / IFRS 9, IFRS 7, IFRS 4 / IFRS 17	08/2020
Disclosure of Accounting Policies*	IAS 1, IFRS Practice Statement 2	02/2021
Definition of Accounting Estimates*	IAS 08	02/2021
Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021	IFRS 16	03/2021
Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction*	IAS 12	05/2021
Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9 – Comparative Information*	IFRS 17	12/2021

* Proces přijetí do práva EU (endorsement) zatím neukončen; všechny úpravy mají datum účinnosti v textu IASB stanovené na 1. ledna 2023; předpokládá se schválení před datem účinnosti.

** V rámci EU schvalováno současně s výchozí verzí standardu IFRS 17; standard přijat s časově omezenou výjimkou.

¹ Připomínám, že Koncepční rámec není do práva EU přejímán.

zabraňují skrývání trendu ve výkonnosti smluv při aplikaci portfoliového přístupu, kdy všechny smlouvy jednoho typu jsou řešeny jako jeden celek (což byl běžný přístup v IFRS 4, který umožňoval kompenzovat ziskové a ztrátové smlouvy a vyhlazovat vykazovanou výkonnost v čase).

Podle vyjádření významné skupiny stakeholderů při veřejných konzultacích European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) rozdělení celkového portfolia pojistných smluv typu „intergenerationally-mutualised contracts“ a „cash flow matched contracts“ do ročních skupin ne vždy odráží obchodní model pojišťovny či právní a smluvní charakteristiky daných smluv. Protože uvedené smlouvy tvoří přibližně 70 % smluv neživotního pojištění v EU, významná část pojišťoven dovozovala, že uvedený postup může vést k účetním závěrkám neposkytující věrný a poctivý obraz. Protože se nepodařilo v této otázce nalézt konsensus ani v rámci Accounting Regulatory Committee, rozhodla Evropská komise, že účetní jednotky mohou u uvedených dvou typů pojistných smluv aplikovat výjimku a rozdělení do ročních skupin neprovádět (s náležitým zveřejněním relevantních skutečností v komentáři). EK si je vědoma negativního dopadu přijaté výjimky pro mezinárodní srovnatelnost účetnictví. Součástí povolení výjimky je proto povinnost, že nejpozději do konce roku 2027 se přezkoumá, zda je výjimka i nadále potřebná.²

Projekt „Interest Rate Benchmark Reform“ reagoval na reformu mezibankovních referenčních sazeb (tzv. IBOR reform), kdy nahrazení původních referenčních sazeb v existujících smlouvách v důsledku nových bankovních regulatorních požadavků může vést k porušení podmínek zajišťovacího účetnictví (pravděpodobnost, výše a načasování peněžních toků). Případné rozsáhlé rušení aplikovaného zajišťovacího účetnictví by z pohledu IASB snížila užitečnost účetních závěrek a IFRS 9 (resp. IAS 39) byly doplněny o výjimky z aplikace pravidel zajišťovacího účetnictví u těch zajišťovacích vztahů, u kterých nejistota ohledně IBOR reformy přímo ovlivňuje daný vztah. Pokud účetní jednotka posoudí, že po úpravě smluvních podmínek přímo vyplývajících z reformy zůstane zachován charakter vysoce pravděpodobných peněžních toků založených na referenční sazbě, tak i nadále aplikuje u dotčených smluv zajišťovací účetnictví.

Dílčí úprava IAS 16 (projekt „Property, Plant and

Equipment: Proceeds before Intended Use“) řeší nekonzistenci praxe při určování pořizovací ceny dlouhodobých hmotných aktiv v situacích, kdy při testování vznikají produkty, které jsou následně prodány. Podle původní úpravy IAS 16 se výnosy z prodeje produktů vzniklých v testovací fázi odečítaly od pořizovací ceny. Podle průzkumu IASB se ale v praxi poměrně často lišilo vymezení testovací fáze, zejména jejího konce (některé jednotky odečítaly pouze ty výnosy, které vznikly během interně určené „technické“ fáze testování; jiné jednotky odečítaly všechny výnosy vzniklé až do okamžiku zařazení aktiva do používání). IASB na tuto nekonzistenci, která snižovala srovnatelnost účetních závěrek, zareagovala změnou IAS16.17e, který stanovuje složky pořizovací ceny ve fázi testování. Z tohoto odstavce byl vypuštěn požadavek na odečítání výnosů z testovací fáze. Dle nově doplněného odstavce 20A jsou tyto výnosy vykázány výsledkově, společně s odpovídajícími náklady určenými dle IAS 2 pro oceňování zásob. V této souvislosti je vhodné upozornit na to, že uvedená úprava sice řeší jednu implementační nekonzistenci, ale současně vytváří zdroj možných nových problémů. Konkrétně jak určit úplné výrobní náklady prodaných výkonů z testovací fáze v souladu s požadavky IAS 2, když příslušné dlouhodobé aktivum ještě není zařazeno do používání a není tedy známá částka odpovídajících odpisů.³

Změna IAS 37 – *Nevýhodné smlouvy – náklady na plnění* se zaměřuje na chybějící specifikaci relevantních nákladů, které účetní jednotka musí zohlednit při identifikaci nevýhodných (ztrátových) smluv. Úprava reaguje na skutečnost, že po vydání IFRS 15, který mj. zrušil i IAS 11, chyběla v IFRS přesná úprava, jak určit náklady na splnění smlouvy. Hlavním předmětem sporu bylo, zda při porovnávání očekávaných výnosů ze smlouvy a očekávaných nákladů na splnění smlouvy zohlednit pouze přírůstkové náklady (např. přímý materiál a přímé mzdy), nebo zda započíst i veškeré přímo přiřaditelné náklady, včetně alokace výrobních režii (např. odpisy strojního zařízení a ostatní režie). Doplněný odstavec IAS37.68A určuje, že náklady na splnění smlouvy musí obsahovat veškeré náklady, které se přímo vztahují ke splnění smlouvy (tj. včetně alokace režii), mj. i s odkazem na konzistenci s ostatními požadavky IAS 37, resp. jiných standardů.

² Pro úplnost doplňuji, že v souvislosti s vydáním IFRS 17 se řešily i některé implementační konsekvence. S ohledem na covid-19 bylo posunuto datum účinnosti standardu; s tím též souvisí prodloužení výjimky pro pojišťovny týkající se data přechodu z IAS 39 na IFRS 9. V neposlední řadě musela IASB urychleně vyřešit problém se zajištěním srovnatelných informací k datu přechodu na IFRS 17. Jestliže pojišťovny využijí výjimku a spojí přechod na IFRS 9 s přechodem na IFRS 17, budou čelit odlišným požadavkům na zveřejnění srovnatelných informací. Zatímco přechodná ustanovení IFRS 9 se aplikují k datu prvotní aplikace, tak přechodná ustanovení IFRS 17 se aplikují k datu přechodu (tj. přechází-li jednotka na IFRS 17 v roce 2023, tak IFRS 17 implementuje k 1. lednu 2022, ale IFRS 9 až k 1. lednu 2023). Může tak vzniknout jednorázový klasifikační nesoulad ve srovnávacích informacích (za rok 2022), který IASB umožňuje potlačit tzv. *classification overlay*.

³ Bohužel tento případ dílčího vylepšení standardu se jeví jako nepříliš vhodný, protože aplikační nekonzistenci neřeší vysvětlujícími materiály či přesnější specifikací původního požadavku (tj. jasným vymezením podmínek pro určení testovací fáze), nýbrž přistupuje ke zrušení požadavku, který ale vytváří novou systémovou nekonzistenci mezi dvěma standardy. Ostatně stejný problém se vyskytuje v případě českých účetních předpisů, konkrétně ustanovení § 47 odst. 1 písm. j) vyhlášky č. 500/2002.

Částečná aktualizace byla provedena i v IAS 8, který upravuje účetní metody, účetní odhady a opravy chyb. Původní standard obsahoval definice všech základních pojmů s výjimkou definice účetního odhadu (byly stanoveny pouze podmínky, kdy má účetní jednotka provést změnu účetního odhadu). Chybějící definice účetního odhadu způsobovala v praxi komplikace při určení, zda určitá komplexnější situace konstituuje změnu účetního odhadu či změnu účetní metody. Odstavec IAS8.5 byl proto doplněn o definici účetních odhadů, kterými se rozumí peněžní částky v účetních výkazech, které jsou předmětem oceňovací nejistoty. Doplnění definice si vyžádalo i aktualizaci textu některých dalších odstavců IAS 8.

V návaznosti na úpravu definice materiality (viz změna IAS 1 a IAS 8 vydaná v říjnu 2018) a reakci respondentů na Discussion Paper „Disclosure Initiative – Principles of Disclosure“, kteří upozornili na praktické obtíže s vyhodnocením, jaké účetní metody jsou podstatné (significant)⁴, přistoupila IASB k reformulaci požadavků na zveřejnění informací o použitých účetních metodách v komentáři k účetním výkazům. Podle nového textu IAS1.10e již účetní jednotky nezveřejňují podstatné (significant), nýbrž významné (material) účetní metody. Detailní požadavky na zveřejnění jsou specifikovány v odstavcích IAS1.117–122.

Implementace nového standardu pro leasingové smlouvy IFRS 16 vyvolala v praxi řadu otázek, mj. i s ohledem na to, zda prvotní vykazování práva užití a leasingového závazku zakládá povinnost vykázat odloženou daň. IASB zareagovala úpravou IAS12.15, který vyžaduje vykazování odloženého daňového závazku ze všech zdanitelných přechodných rozdílů doplněním dodatečné podmínky, která musí být splněna pro aplikaci výjimky z této povinnosti. Odložený daňový závazek se nemusí vykazovat u individuálních transakcí s aktivy či závazky (tj. takových transakcí, které nejsou podnikovou kombinací), které v okamžiku transakce neovlivňují ani účetní, ani daňový zisk a současně nevedou ke stejným zdanitelným a odčitatelným přechodným rozdílům. Analogicky byla doplněna podmínka „nikoliv stejné zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly“ i v odstavci IAS12.24, který řeší uznání odložené daňové pohledávky. Pro snazší aplikaci byl doplněn i nový ilustrativní příklad č. 8 na leasing. Nicméně je potřeba upozornit, že změna je obecná a týká se nejen leasingových smluv u nájemce, ale i dalších typů transakcí, např. rezerv na vyřazení a likvidaci dlouhodobých aktiv.

V rámci dílčích úprav standardů byla provedena i změna podmínek pro klasifikaci oběžných, resp. neoběžných závazků v IAS 1. Konkrétně je reformulován

odstavec IAS1.69d s cílem odstranit rozpor mezi tímto odstavcem, který pro možnost klasifikovat závazek jako neoběžný vyžadoval jako jednu z možných podmínek existenci nepodmíněného práva posunout splatnost závazku alespoň na 12 měsíců po rozvahovém dni, a specifickými požadavky v odstavcích IAS1.73–76, které odkazovaly na očekávání účetní jednotky ohledně možnosti posunutí splatnosti (tj. nikoliv tedy nepodmíněné právo). Úpravou dotčených odstavců byl uvedený rozpor odstraněn, nicméně přetrvávají určité výkladové nejasnosti ohledně určení časového okamžiku, ke kterému případné splnění podmínky prokazovat. Jedná se o relevantní problém zejména u závazků, které obsahují úvěrové a obdobné kovenanty. Tyto otázky jsou předmětem řešení jednoho z aktuálních projektů.

Vybrané aktuální projekty IASB

IASB pracuje v současnosti na mnoha projektech různých typů.⁵ Mezi projekty, jejichž cílem je příprava nových standardů a které se již nacházejí v dílčích fázích textace standardů, lze zmínit:

- Primary Financial Statements (cíl projektu: nové požadavky na prezentaci a zveřejnění položek účetních výkazů; nahrazení IAS 1).
- Disclosure Initiative: Targeted Standards-level Review of Disclosures (cíl projektu: změna přístupu k definování požadavků na zveřejnění informací v komentáři; větší důraz na investory a relevantní doplňující informace místo všeobecných „checklistů“).
- Disclosure Initiative: Subsidiaries without Public Accountability (cíl projektu: zjednodušit požadavky na komentář u jednotek, které jsou dceřinými společnostmi bez „veřejné zodpovědnosti“⁶ v IFRS konsolidačním celku).



Jsem šťastná, Karle, že ses rozhodl přejít v našem vztahu od spoluovládání k podnikové kombinaci.

Kresba: Ivan Svoboda

⁴ Navíc termín significant nebyl v IAS 1 definován, přestože byl poměrně rozsáhle užíván.

⁵ Detailní seznam a bližší informace na <https://www.ifrs.org/projects/work-plan>

⁶ V české terminologii by se týkalo dceřiných společností, které nejsou subjektem veřejného zájmu. Nicméně mezi subjektem veřejného zájmu a společností bez veřejné zodpovědnosti nelze dát rovnítko, obě skupiny jsou definovány odlišně.

- Financial Instruments with Characteristics of Equity (cíl projektu: upravit definice IAS 32 pro komplexní transakce, u kterých je obtížné rozhodnout, zda je finanční nástroj finančním závazkem, nebo nástrojem vlastního kapitálu).
 - Rate-regulated Activities (cíl projektu: určit účetní řešení regulatorních aktiv či závazků, které vyplývají z rozporu mezi cenovou regulací některých odvětví a obecnými účetními principy na uznání aktiv a závazků; nahrazení IFRS 14⁷).
- Několik dalších velkých projektů je aktuálně ve výzkumné fázi, mj.:
- Business Combinations under Common Control (cíl projektu: navrhnout dosud chybějící specifickou úpravu podnikových kombinací pod společnou kontrolou).
 - Dynamic Risk Management (cíl projektu: uzpůsobit podmínky zajišťovacího účetnictví i na tzv. dynamický hedging).

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

6. Další povinnosti při kontrole klienta



Vypadá to, že se při ověřování skutečných majitelů opravdu zapotíme, obzvláště pokud bude klient součástí nadnárodních struktur.

Ano, to se může stát. To ale není z kontroly klienta všechno.



Vím. Zjistím a ověřím, že klient není politicky exponovanou osobou (nebo, jak říkáme, PEP) nebo osobou na sankčních seznamech. Dále klient nesmí být napojen na vysoce rizikovou třetí zemi.

Výborně. Tady k žádné změně nedošlo.

Aspoň že tak. Přístup do evidence skutečných majitelů už jsme si zřídili a k identifikaci PEP využíváme čestné prohlášení klienta a veřejně dostupné informace. Co s tím zbytkem?

KA ČR připravila aktualizaci metodické pomůcky „Postup auditora při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu“, ve které jsou k jednotlivým tématům doplněny odkazy na další informační zdroje, jako třeba FAÚ, FATF nebo MONEYVAL.

Proč tam nejsou přímo seznamy, abych to nemusel pořád dohledávat?

Protože seznamy se průběžně aktualizují a hodnocení rizikových zemí se v čase mění. FAÚ také zveřejňuje metodické pokyny, které mohou posloužit jako návod při řešení specifických situací a jsou aktualizovány v návaznosti na vývoj legislativy.

To je tedy mazec. Vidím, že identifikace a kontrola klienta opravdu nejsou jen o kopii občanky.

-Lib-

⁷ Upozorňuji, že IFRS 14 není do práva EU implementován.

- Goodwill and Impairment (cíl projektu: posoudit, zda a jak vylepšit informace o goodwillu a jeho znehodnocení; případně zvážít znovuzavedení odpisování goodwillu).
- Equity Method (cíl projektu: vyřešit opakující se dotazy týkající se použití ekvivalenční metody).
- Extractive Activities (cíl projektu: nahradit dočasný IFRS 6 plnohodnotným standardem).
- Post-implementation Review IFRS 9.
- Post-implementation Review IFRS 10 & IFRS 11 & IFRS 12.

V pokročilé fázi jsou i některé dílčí úpravy standardů. Projekt „Lack of Exchangeability“ doplní IAS 21 o postup, jak určit směnný kurz v případech, kdy měna není dlouhodobě směnitelná. Úpravu lze též očekávat u IFRS 16, a to v případě určení ocenění práva užití a leasingového závazku u prodeje a zpětného leasingu aktiv (projekt „Lease Liability in a Sale and Leaseback“). Klíčovou změnou je, že do ocenění by se měly promítnout i všechny variabilní leasingové platby.⁸ Zásadní dopad na účetní závěrky lze očekávat též od projektu „Supplier Finance Arrangements“, který se zabývá otázkou správné klasifikace závazků (provozní vs. finanční) u tzv. reverzního faktoringu. Jak již bylo zmíněno u dokončených projektů, IASB nadále pracuje na zpřesnění klasifikace krátkodobých a dlouhodobých závazků, a to s ohledem na existenci kovenantů (projekt „Non-current Liabilities with Covenants“).

Závěr

Článek seznámil s hlavními změnami v IFRS, které byly IASB schváleny v posledních třech letech. Většina z nich již prošla schvalovacím mechanismem EU; u zbývajících změn se předpokládá jejich schválení v průběhu tohoto roku tak, aby účinnost v EU byla shodná s datem účinnosti uvedeným v oficiálním textu IASB (tj. k 1. lednu 2023). Po období relativního klidu, kdy IASB vydala pouze jeden nový standard (a navíc spíše s omezeným dopadem na pojištný sektor), lze v následujících letech očekávat zvýšenou aktivitu, včetně několika nových standardů. Dotáhne-li IASB své plány do úspěšného konce, lze mj. očekávat zásadně novelizovanou koncepci účetní závěrky, ať již ve vztahu ke struktuře účetních výkazů, tak i k požadavkům na doplňující informace v komentáři.

Přestože se tento článek primárně zaměřil na novinky v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví, zaslouží si alespoň krátkou zmínku i aktuální vývoj v oblasti nefinančního reportingu. V listopadu 2021 oznámila Nadace IFRS zřízení nové Rady pro mezinárodní standardy udržitelnosti (International Sustainability Standards Board – ISSB). Jejím cílem je reagovat na poptávku investorů po kvalitních, transparentních, spolehlivých a srovnatelných informacích o dopadu činnosti účetních jednotek na klima a obecně na životní prostředí a společnost (Environment, Society, Governance – ESG).⁹ Výsledkem činnosti ISSB by měly být mezinárodní standardy nefinančního reportingu. Nicméně lze předpokládat, že v agendě nefinančního reportingu bude ISSB předběhnuta Evropskou unií. Komplexní strategie zaměřená na udržitelný rozvoj a konkrétně na udržitelné finance (sustainable finance) se neobejde bez kvalitní datové základny jak na agregátní (makroekonomické), tak i na podnikové (mikroekonomické) úrovni. Potřeba jednotných evropských standardů mj. vyvolala reformu EFRAG, jejíž původní pilíř zaměřený na IFRS a účetní výkaznictví je nově doplněn o druhý pilíř zaměřený na nefinanční reporting.¹⁰ Z hlediska personálního i financování fungují oba pilíře odděleně. Práce na standardech nefinančního reportingu již započaly a první sada standardů by měla být zveřejněna na podzim 2022 a usnadnit tak implementaci požadavků navrhované CSR směrnice.¹¹

David Procházka

David Procházka je vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Profesně se zaměřuje na problematiku reportingu účetních informací v nadnárodních koncernech a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Dále se zabývá výkaznictvím profesionálních sportovních klubů. Podílel se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Je členem Evropské účetní asociace (od roku 2007) a členem EFRAG Technical Expert Group (od dubna 2020).

⁸ IFRS16.27b uvádí, že do ocenění leasingového závazku se mohou zahrnout pouze variabilní platby odkazující na index či sazbu (např. inflační doložka), nikoliv ovšem jiné variabilní platby (např. výše výnosů, počet prodaných kusů apod.). Restrikce na pouze některé variabilní platby ovšem u zpětného leasingu velmi často vede k situaci, že z prodeje aktiva jsou vykazovány významné zisky. Smluvní podmínky bývají v praxi nastaveny tak, že podstatná část plateb je variabilní a navázána na míru využití aktiva, kterou lze díky předchozímu používání aktiva jednotkou lépe odhadnout. Díky lepšímu odhadu míry využití aktiva nepředstavují variabilní platby takové riziko jako u nového aktiva a správné načasování prodeje a nastavení podmínek zpětného leasingu umožňuje nájemci v kontextu požadavků IFRS 16 (a IFRS 15) vykazovat jednorázové zisky.

⁹ Bližší informace viz <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>

¹⁰ Bližší informace viz <https://efrag.org/Activities/2112131342032304/EFRAG-Governance-Reform->

¹¹ Bližší informace viz https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

Praktické aspekty a problematické oblasti implementace konceptu kontroly podle standardu IFRS 10



Tereza Gluzová

Dne 1. ledna 2022 uplynulo devět let od doby, kdy vstoupil v platnost nový konsolidační standard IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* a s ním úzce související standardy IFRS 11 *Společná ujednání* a IFRS 12 *Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách*.¹ Uběhl tak již dostatečně dlouhý časový úsek na to, aby bylo možné vyhodnotit, zda tyto standardy splnily účel a cíle, které si od nich Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB, dále jen „Rada“) při přípravě slibovala. Cílem bylo zejména zavedení jednotného principu kontroly nad jinou účetní jednotkou, a tím i jednotných pravidel, kterými se společnosti řídí při vymezení konsolidačních celků. Zveřejnění informací o účasti v dceřiných, přidružených i jinak propojených společnostech se věnuje IFRS 12, zatímco typy společných ujednání řeší IFRS 11.

Pokud chceme hodnotit dopady výše uvedených standardů na konsolidované účetní závěrky, zajímají nás primárně dopady standardu IFRS 10, který můžeme považovat za hlavní konsolidační standard. Jako většina změn, i IFRS 10 s sebou přinesl vylepšení i nové problematické oblasti, se kterými se zpracovatelé konsolidovaných účetních závěrek musí vypořádat.

To si uvědomuje i Rada, která v dubnu 2019 zahájila post-implemenční revizi konsolidačních standardů. Do procesu byli zapojeni uživatelé a zpracovatelé účetních závěrek, kterých se IASB mimo jiné dotazovala, v čem spatřují největší výzvy, rozpory a nekonzistentní požadavky standardů. Rada obdržela do května 2021 celkem 83 reakcí, mezi respondenty převažovali zpracovatelé, tvůrci pravidel a účetní organizace.

Většina problematických oblastí úzce souvisí s definicí kontroly dle IFRS 10, podle které investor ovládá jednotku, pokud má nad ní moc, je vystaven variabilním výnosům ze své účasti a může využívat moc nad jednotkou k ovlivnění svých výnosů. V následujících odstavcích jsou shrnuty hlavní problematické oblasti, které z post-implemenční revize vyplývají a jsou doplněny o další problematické oblasti z pohledu zpracovatele konsolidované účetní závěrky.

Relevantní činnosti a řízení relevantních činností

Moc nad jednotkou je dána řízením provozních, investičních i finančních aktivit. Samotná identifikace aktivit, které jsou hlavním zdrojem výnosů, většinou komplikovaná není. Komplikace však mohou nastat v situaci, kdy má jednotka dva a více významných investorů, z nichž každý má podle společenské dohody právo řídit část těchto relevantních aktivit.² Řekněme, že jednomu investorovi je svěřeno financování, řízení personální politiky, marketingu a distribuce a druhý investor řídí celý výrobní proces. Standard pro takové situace stanoví, že moc nad jednotkou má ten, kdo řídí aktivity, které mají největší vliv na výkonnost společnosti. Záleží však na úsudku každého investora, zda se domnívá, že právě on řídí tu nejdůležitější část aktivit.

Práva, která dávají investorovi moc nad společností

Součástí společenských smluv bývají ustanovení, která pro rozhodování o vybraných otázkách vyžadují souhlas všech nebo kvalifikované většiny nebo přiřazují investorům právo veta. Cílem takovýchto ustanovení je hlavně ochrana akcionářů a sama o sobě tato práva moc nad jednotkou nezakládají. Představme si ale situaci, kdy jeden investor řídí aktivity společnosti a druhý investor může všechny návrhy vetovat. Zda jsou práva veta v takové situaci ochranná nebo podstatná ze standardu nevyplývá a opět záleží na interpretaci každého investora, jak vyhodnotí sílu svých práv a sílu práv dalších investorů.

V obou uvedených oblastech lze jen doporučit, aby investoři vyhodnocení kontroly navzájem koordinovali. Jinak by mohlo dojít k situaci, kdy buď oba investoři vyhodnotí, že jednotku kontrolují, a budou ji konsolidovat, nebo naopak ani jeden investor jednotku nekontroluje a z konsolidace tak zcela vypadne. Obě situace mohou dle aktuálního znění standardu nastat, ačkoliv logicky není kontrola dvěma investory najednou možná (jednalo by se o společnou kontrolu, tedy standard IFRS 11) a vynechání z konsolidace je v rozporu s jedním z hlavních cílů IFRS 10 (tj. omezení výjimek, kdy jednotka není konsolidovaná).

¹ Připomeňme, že v Evropské unii jsou tyto standardy povinné platné o rok kratší dobu, pro účetní období počínající 1. ledna 2014 a později.

² Společenská dohoda (tzv. shareholder's agreement, do češtiny překládáno jako akcionářská nebo obecněji společenská dohoda) upravuje vztahy mezi investory, které se týkají obchodního směřování, financování a mnoha dalších oblastí důležitých pro řízení jednotky. Rozdělení řízení různých oblastí mezi investory je ve společenských dohodách běžné. Při vyhodnocení kontroly nad jednotkou je nezbytné pečlivě prostudovat a vyhodnotit znění společenské dohody a podmínky, které z ní pro investora vyplývají.

Kontrola bez většiny hlasovacích práv

Kontrolovat společnost lze i s menším než padesáti-procentním podílem na hlasovacích právech na základě smlouvy s ostatními investory (management control) nebo na základě de facto kontroly, při které jsou práva ostatních investorů natolik rozptýlená, že i menší než 50% (ale stále poměrem k ostatním investorům výrazně vyšší) podíl na hlasovacích právech znamená ve skutečnosti kontrolu. Pokud je de facto kontrola mimosmluvní, bývá v praxi nicméně složitě prokázat její (ne)existenci. Mezi problematické oblasti patří:

- získání informací o podílech ostatních investorů a o změnách v jejich podílech;
- pokud se jedná o nově založenou společnost, neexistují žádné záznamy o předchozích hlasováních investorů ani o jejich účasti na hlasováních;
- zda může existovat kontrola v případě, kdy investor sice drží poměrně nejvyšší procentuální podíl, ale vlastnictví zbývajících částí je rozděleno mezi několik zbývajících investorů (např. investor drží 40% a zbývajících 60% je rozděleno mezi pět dalších investorů).³

Samostatnou oblast představují opce investora na budoucí pořízení či navýšení majetkové účasti ve společnosti. Standard je skrývá pod pojmem „potenciální hlasovací práva“. Pokud je opce pro držitele výhodná a je prakticky schopen ji uplatnit, znamená to moc nad jednotkou, i když aktuálně investor žádný podíl v jednotce nevlastní. Vzhledem ke složitosti problematiky oceňování opcí je zde velká závislost na zvoleném modelu a parametrech v něm použitých i následné interpretaci investora. Opce na budoucí podíly bývají často dobře skryty v právních dokumentech a problematická je proto i jejich samotná identifikace.

Delegovaná moc

IFRS 10 se vcelku podrobně věnuje delegované moci, tedy situacím, kdy investor sice jednotku řídí a je vystaven proměnlivým výnosům, ale má omezenou schopnost svým řízením výnosy ovlivnit. Příklady, které aplikační část IFRS 10 nabízí, se věnují výhradně finančnímu sektoru (oblastem fund managementu a asset managementu) a opomíjí, že přenesené řízení se může vyskytovat i v nefinančním sektoru. Respondenti v post-implemenční revizi upozornili na další nedostatek. Pokud investiční společnost vyhodnocuje, zda kontroluje jednotlivé jí řízené fondy, může se jednat o zkoumání kontroly nad desítkami až stovkami různých fondů s rozdílnými parametry (podíl manažera nebo správce fondu na zisku nebo ztrátě, odměňování manažera fondu, odvolání manažera fondu a statut fondu jako takový). Časová náročnost takového vyhodnocení je vysoká, proto se v praxi často využívá zjednodušené – pokud podíl manažera fondu na zisku nebo ztrátě

dosahuje určitého procenta, považuje se manažer fondu za kontrolující jednotku. Toto procentuální hodnocení však nemá přímou oporu ve standardu a vyhodnocení se může různit investor od investora.

Další oblast, které je věnována spíše nedostatečná pozornost, je výskyt de facto agentů. Standard jednoduše konstatuje, že investor při hodnocení kontroly bere v úvahu také zapojení ostatních stran, které jednají jako jeho prodloužená ruka a čistě v jeho prospěch (např. spřízněné strany investora, obchodní partneři, kteří mají s investorem úzký obchodní vztah nebo na něm závisí, jednotka, která má stejné členy managementu). Počet stran, které mohou být v postavení de facto agentů, je tedy velmi široký, a pokud bychom detailně hodnotili vztah s každou z nich, můžeme dospět k překvapivým závěrům. Dovolím si uvést jeden krajní příklad:

Společnost B je emitentem dluhopisů veřejně obchodovaných v EU a ovládá 100% vlastněnou dceřinou společností C. Přímou mateřskou společností je společnost A, která vlastní ve společnosti B 100% podíl. Společnost B vyhodnotí, že je v postavení de facto agenta a pouze zprostředkovává své mateřské společnosti A kontrolu nad společností C. Společnost B proto nemá žádnou kontrolovanou dceřinou společnost a sestaví konsolidovanou účetní závěrku.

Taková extrémní interpretace de facto agenta samozřejmě není uznávaná. Přesto se domnívám, že aplikační část IFRS 10 by v oblasti přeneseného řízení zasluhovala větší propracovanost.

Další problematické oblasti IFRS 10

Kromě vyhodnocení kontroly nad společností se nabízí i další oblasti, v nichž neposkytuje IFRS 10 dostatečnou oporu. Uvedme například koncept investičních jednotek (které mají výjimku z povinnosti konsolidovat investice v jednotkách, u kterých se výkonnost měří



Když jsem včera připravoval zprávu o vztazích mezi spřízněnými stranami, tak mě napadlo, jestli byste se mnou nešla dnes do divadla.

Kresba: Ivan Svoboda

³ Rozptýlené vlastnictví je časté u veřejně obchodovaných společností. Situaci dále komplikují institucionální investoři, kteří investují jménem třetích osob do různých fondů, investice drží často pasivně a v řízení společnosti, do kterých investovali, se nijak neangažují. Za takové situace je otázka, zda jednotku kontroluje investor s např. 40% (nebo i nižším) podílem, zcela na místě.

v reálné hodnotě; výjimka se netýká dceřiných společností servisního typu), vykazování změn ve vztahu investora k jednotce (zejména přechod mezi ovládním a společným ovládním), výpočet kapitálového dopadu při změně nekontrolního podílu ve společnosti nebo získání částečné kontroly nad společností, která nesplňuje definici podniku a nespadá tak pod IFRS 3 *Podnikové kombinace*. Tyto oblasti nebudou, vzhledem ke svému rozsahu, dalším předmětem článku, autorka však považuje za vhodné na ně upozornit.

Závěrečné hodnocení

Navzdory výše uvedeným problémovým oblastem závěry post-implementační revize IFRS 10 vyznívají pro standard převážně pozitivně. Hlavní cíl, tedy jednotný koncept kontroly, se podařilo uvést do praxe. Zároveň Rada identifikovala body s nejasnou aplikací, kterým se

bude věnovat na příštích zasedáních. Z nich se konceptu kontroly týkají body k ochranným a podstatným právkům, změnám v relevantních aktivitách společnosti a mimosmluvnímu přenesenému řízení. Věřme, že se do budoucna dočkáme zpřesnění požadavků a jednoznačnější interpretace konceptu kontroly i v těchto oblastech.

Tereza Gluzová

Ing. Tereza Gluzová vystudovala magisterský obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V pracovní praxi se zaměřuje na oblast konsolidované účetní závěrky a akvizičního účetnictví podle IFRS a metodiky IFRS. Od roku 2012 pracuje jako specialista a později manažerka konsolidace ve společnostech ve finančním a energetickém sektoru a působí také jako zkušební komisařka Komory auditorů ČR.

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

7. Postup při zjištění nesrovnalosti



Předpokládám, že při ověřování skutečného majitele nepoběží vše jako na drátku. Určitě najdeme nějaké nesrovnalosti. Například mě napadá typický rozpor mezi evidencí skutečných majitelů, tedy ESM, a mnou zjištěnou skutečností na základě jiných informací.

V případě, že zjistíš rozpor s ESM, máš povinnost na tuto skutečnost klienta upozornit a požádat o jeho vyjádření. Cílem je rozpor vyvrátit, nebo aby ho klient odstranil.



A co když klient rozpor nevyvrátí ani neodstraní?

I na tuto situaci zákon pamatuje. Pokud nedojde bez zbytečného odkladu, což bývá zpravidla třicet dní, k vyřešení, oznámíš nesrovnalost příslušnému soudu.

To budu řešit a oznamovat každou drobnost, kterou zjistím?

Ano, tvou povinností je oznámit každou nesrovnalost, pokud ji klient neodstraní. Rozhodnutí o tom, zda bude zahájeno řízení o nesrovnalosti, je na uvážení soudu, nikoliv auditora.

Hrozí klientovi za porušení povinností zveřejnění v ESM nějaká pokuta?

Ano, hrozí podle zákona o ESM. Je vhodné na to klienta upozornit. Hlavně nezapomeň, že pokuta může hrozit i tobě coby auditorovi podle zákona AML. Až do výše sto tisíc korun za porušení povinnosti upozornit klienta na nesrovnalost a až do výše jednoho milionu za porušení povinnosti oznámit nesrovnalost soudu.

Reverzní faktoring v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví



Jan Karban

Reverzní faktoring je finančním produktem, který podle názvu má cosi společného s tradičním faktoringem, tj. financováním pohledávek, ve skutečnosti je ale něčím vlastně docela odlišným. Tento článek si klade za cíl obecně představit jak samotný koncept reverzního faktoringu, tak zejména nedávný vývoj diskuze v oblasti jeho zachycení v rámci Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (dále „IFRS“).



Šimon Kolář

Reverzní faktoring v kostce

Jak tradiční faktoring, tak reverzní faktoring (někdy nazývaný též supply chain financing¹ – financování dodavatelského řetězce), jsou metody financování dodavatelско-odběratelských vztahů. Na rozdíl od klasického faktoringu,

který je zpravidla iniciován dodavatelem, který na základě smluvního vztahu s faktorem prodává své pohledávky před splatností faktorovi, v hodnotě ponížené o diskont,² je u reverzního faktoringu iniciátorem naopak zpravidla odběratel, popřípadě jsou stranami smluvního ujednání všechny tři strany, tedy odběratel, dodavatel i faktor (jímž je často finanční instituce).

Na schématu je celé ujednání znázorněno (bez ambicí prezentovat konkrétní produkt, pouze nastínit základní koncept). V prvním kroku dodavatel dodá odběrateli zboží a vystaví fakturu. Faktura je potvrzena odběratelem a předána faktorovi. Faktor uhradí závazek odběratele vůči dodavateli místo odběratele, buď v termínu splatnosti, nebo i dříve (dle podmínek

konkrétního produktu). Následně odběratel zaplatí faktorovi v prodloužené splatnosti oproti původnímu ujednání s dodavatelem nebo v původním datu splatnosti (dle podmínek konkrétního produktu – viz schéma).

Zatímco běžný faktoring je zpravidla dvoustranným smluvním vztahem mezi dodavatelem a faktorem, a jeho benefitem je rychlejší inkaso, respektive financování pohledávek pro dodavatele či přenesení úvěrového rizika, v případě reverzního faktoringu je benefit obvykle na straně odběratele, který si často splatnost prodlouží. Dalším prezentovaným benefitem je často i obecné zlepšení platebních vztahů a usnadnění platebního styku, a zvýšení komfortu dodavatele vzhledem k participaci faktora, jež dodavateli může umožnit například zlepšit stávající platební podmínky.

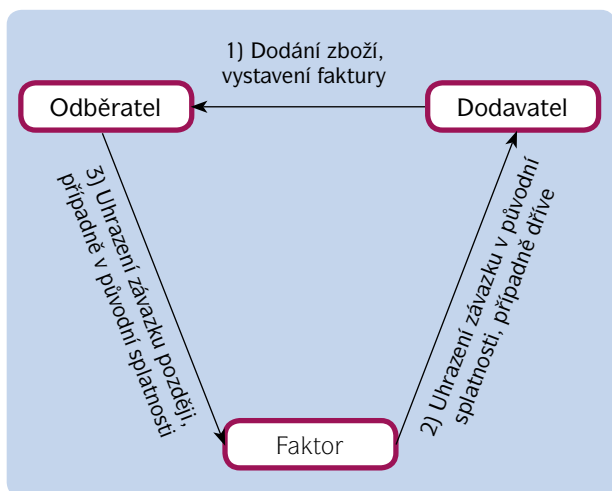
Účetní zachycení

Mezi hlavní body k zamyšlení při účetním zachycení využití služeb reverzního faktoringu dle IFRS patří (přičemž se pro účely tohoto článku zaměřujeme pouze na zachycení na straně odběratele):

- prezentace závazku z obchodního styku, jenž je předmětem reverzního faktoringu, jako obchodního závazku, nebo finančního závazku, v rámci Výkazu o finanční situaci;
- prezentace souvisejících peněžních toků jako peněžních toků z provozní činnosti, nebo z financování, v rámci Výkazu peněžních toků;
- jaká zveřejnění ohledně takových ujednání mohou být potřebná.

Zvolený přístup má následně dopad na interpretaci účetních výkazů, například některé ukazatele finanční analýzy – prezentace závazku jako financování například zkrátí dobu obratu provozních závazků, ale zvýší zadluženost. Právě zvýšení zadluženosti může mít následně vliv na plnění dluhových kovenantů. Účetní jednotky by tak při prezentaci závazků, jež jsou předmětem reverzního faktoringu, měly postupovat pečlivě.

Reverznímu faktoringu, podobně jako „klasickému“ faktoringu, není (zatím) v IFRS věnováno explicitně žádné ustanovení, a je tedy nutné se řídit obecnými principy vycházejícími z jednotlivých standardů, např. standardem IFRS 9 – *Finanční nástroje* pro účely klasifikace a ocenění a standardy IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, IAS 7 – *Výkaz o peněžních tocích* a IFRS 7 – *Finanční nástroje – zveřejňování* pro prezentaci těchto nástrojů ve finančních výkazech a zveřejnění v příloze účetní závěrky.



¹ ASB používá označení „Supplier Finance Arrangements“ – viz dále v textu.

² Aniž bychom chtěli zabíhat do podrobností různých forem faktoringu, které byly diskutovány i na stránkách tohoto časopisu – viz Auditor č. 4/2019.

Interpretace IFRIC

Toto téma se dostalo na agendu Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) v červnu 2020³ v podobě dotazu, jak má účetní jednotka prezentovat závazky související s reverzním faktoringem a jaké informace o takových ujednáních má účetní jednotka uvádět v účetní závěrce. Odpověď IFRIC se zabývá několika oblastmi: prezentace ve výkazu o finanční situaci, odúčtování finančního závazku, prezentace ve výkazu peněžních toků a komentář k účetním výkazům. Výsledná interpretace IFRIC byla zveřejněna v prosinci 2020.

IFRIC poukazuje na to, že dle paragrafu 54 IAS 1 mají účetní jednotky povinnost vykazat obchodní a jiné závazky odděleně od ostatních finančních závazků, protože jejich povaha nebo funkce jsou odlišné. Ve spojení s popisem závazku z obchodního styku z paragrafu 11 (a) ve standardu IAS 37 IFRIC tedy došel k závěru, že účetní jednotka má finanční závazek prezentovat jako obchodní závazek pouze tehdy, když tento závazek:

- představuje závazek zaplatit za zboží nebo služby,
- je fakturován nebo formálně dohodnut s dodavatelem, a
- je součástí pracovního kapitálu používaného v běžném provozním cyklu účetní jednotky.

Dále se IFRIC odvolává na paragraf 29 IAS 1, který uvádí, že „*položky rozdílné povahy nebo funkce vykazuje účetní jednotka samostatně, pokud nejsou nevýznamné*“, a paragraf 57 stejného standardu, dle kterého jsou (ve výkazech, pozn. aut.) „*zahrnutý řádky, pokud velikost, povaha nebo funkce položky (nebo agregace podobných položek) jsou takové, že samostatné vykazání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky.*“ Na základě těchto odstavců došel IFRIC k závěru, že pokud jsou závazky vycházející z reverzního faktoringu a obchodní závazky rozdílné povahy nebo na základě jejich velikosti a jejich oddělené vykazání je relevantní pro pochopení finanční situace účetní jednotky, pak je účetní jednotka musí prezentovat odděleně. Při tomto posouzení má účetní jednotka zohlednit faktory jako objem, charakter a časování těchto závazků, a může zohlednit dodatečné faktory, jako je existence dodatečného zajištění či zda jsou smluvní podmínky závazků v rámci reverzního faktoringu odlišné od jiných závazků.

Pro rozhodnutí o odúčtování finančního závazku IFRIC pouze potvrdil, že účetní jednotka musí vyhodnotit požadavky na odúčtování uvedené v IFRS 9. Pokud dojde k odúčtování obchodního závazku a následného zaúčtování finančního závazku, pak se musí účetní jednotka řídit pravidly IAS 1 ohledně prezentace tohoto nově vzniklého finančního závazku (dle principů uvedených výše). Co se týče výkazu o peněžních tocích, IFRIC připomíná že účetní jednotka posoudí povahu závazků, které jsou předmětem reverzního faktoringu. Pokud

usoudí, že tyto závazky jsou součástí pracovního kapitálu používaného při hlavních činnostech účetní jednotky vytvářejících výnosy, pak účetní jednotka vykazuje peněžní výdaje na vypořádání takového závazku jako vyplývající z provozní činnosti. V opačném případě, pokud účetní jednotka vyhodnotí, že charakterem závazku je přijaté financování, prezentuje související peněžní toky jako peněžní toky z financování.

Účetní jednotka dále musí posoudit relevanci dalších zveřejnění. IFRIC zde zmiňuje, že:

- posouzení, jakým způsobem prezentovat závazky a peněžní toky spojené s reverzním faktoringem může zahrnovat úsudek (judgment); mohou být tedy vyžadována zveřejnění dle odstavce 122 IAS 1 (zveřejnění úsudků přijatých vedením v procesu aplikace účetních pravidel účetní jednotky, které mají nejvýznamnější vliv na částky vykázané v účetní závěrce);
- účetní jednotka zváží, zda je relevantní zveřejnění informací o reverzním faktoringu na základě odstavce 112 IAS 1.

Exposure Draft a navrhované změny ve standardech

Zpětná vazba na rozhodnutí IFRIC však naznačovala, že poskytované informace nejsou pro uživatele dostatečné. V listopadu 2021 tak IASB zveřejnil návrh úprav standardů IAS 7 a IFRS 7 (Exposure Draft: Supplier Finance Arrangements – Proposed amendments to IAS 7 and IFRS 7). Navržené úpravy jsou v okamžiku vzniku tohoto textu stále ve formě návrhu, s konzultačním obdobím běžícím do 28. března 2022.

Exposure Draft doplňuje část předchozí interpretace IFRIC. Nově navrhované odstavce IAS 7 popisují „Ujednání o financování dodavatelů“ (v originále „Supplier finance arrangements“) jako ujednání, do kterých je zapojen jeden nebo více finančních zprostředkovatelů nabízejících zaplacení dlužné částky účetní jednotky jejím dodavatelům s tím, že účetní jednotka zaplatí finančnímu zprostředkovateli ve stejný den nebo později. Návrh konstatuje, že tato ujednání mohou zahrnovat jak prodloužení splatnosti pro odběratele, tak zkrácení splatnosti pro dodavatele. Dle návrhu bude mít účetní jednotka povinnost zveřejnit informace (kvalitativní i kvantitativní) o všech ujednáních, která splní výše uvedené podmínky. Účetní jednotka by měla uvést tyto podmínky (např. informace o prodloužených platebních podmínkách nebo poskytnutých zárukách či zajištění) v příloze účetní závěrky zároveň s účetní hodnotou finančních závazků vykázaných na základě ujednání o financování dodavatelů včetně dodatečných informací u těch ujednání, pro něž dodavatel již obdržel platbu od finančního zprostředkovatele, a informacemi o očekávaných datech splatnosti.

Navrhované změny IFRS 7 jsou menšího rozsahu oproti změnám v IAS 7, týkají se pouze jednoho paragrafu,

³ IFRIC Update June 2020.

a to paragrafu B11F. Faktory, které účetní jednotka vezme v potaz při zveřejňování informací o řízení rizika likvidity, jsou obohaceny o nový bod j), že účetní jednotka je součástí nějakých ujednání o financování odběratele, které této účetní jednotce prodlužují splatnost, nebo

dodavateli splatnost zkracují. Současně bod a) tohoto odstavce, který jako jiný příklad ke zvážení dodatečných zveřejnění uvádí existenci úvěrových linek, je navržen k rozšíření o příklad Ujednání o financování dodavatelů, jak jsou popsány v navržené změně IAS 7.

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

8. Metodický pokyn



Ahoj Hugo, chtěla bych navázat na naše diskuze ohledně novely AML zákona. Ještě je v ní jedna zajímavá novinka.

Nějaká další povinnost? Neděš mě!

Ne. Týká se již existujících povinností uložené auditorovi, aby si vytvořil strategie a postupy vnitřní kontroly v oblasti AML.

Jak?

Profesní komory mají povinnost vytvořit metodický pokyn k zavedení a uplatňování strategií a postupů v této oblasti pro činnost svých členů včetně hodnocení rizik praní špinavých peněz a financování terorismu, kterým říkáme ML/FT rizika. Naše komora ji také připravila, je dostupná na webu KA ČR.

Prostě jen další pomůcka. Co je v ní klíčového?

Na jejím základě a na základě vlastního hodnocení ML/FT rizik může auditor dělit své auditní zakázky a klienty podle ML/FT rizik, což se následně projeví v rozsahu prováděné identifikace a kontroly klienta.

Proč pak musím řešit hodnocení ML/FT rizik i já, když už to připravila komora? Příručku vezmu a vložím do svých interních postupů.

Jenže hodnocení rizik provedené komorou musí být aplikovatelné pro všechny auditory, takže nemůže zohledňovat oborová specifika klientů ani jejich individuální posouzení auditorem. To musíš doplnit sám.

A co ten rozsah identifikace a kontroly?

Podle toho, jestli se jedná o klienta s nízkým, středním nebo vysokým rizikem, se identifikace a kontrola klienta bude provádět jako zjednodušená, standardní nebo zesílená. Zákon pak stanoví požadavky na jednotlivé typy identifikace a kontroly klienta.

Takže bez interního postupu, který definuje, do jaké kategorie klienta zařadit, nemůžu provádět zjednodušené postupy. To raději naše postupy hned doplním.

Závěr

Jak účetní jednotka, tak auditor by měli pečlivě zvážit existující ujednání o reverzním faktoringu či obdobných produktech při volbě vhodné prezentace závazků, jež jsou předmětem těchto ujednání, v účetní závěrce dle IFRS. Vzhledem ke stále probíhající debatě je třeba rovněž sledovat další vývoj výše uvedeného návrhu a případné změny v relevantních standardech, nad rámec již platných ustanovení. V neposlední řadě je dobré upozornit, že návrh tohoto Exposure Draftu reflektuje část širší problematiky struktury účetních výkazů, které IASB aktuálně řeší v rámci komplexního projektu „Primary Financial Statements“, jehož cílem má být vydání nového standardu upravujícího obecné požadavky na prezentaci položek v účetních výkazech a zveřejnění doplňujících informací v komentáři.

Jan Karban
Šimon Kolář

Ing. Jan Karban vystudoval obor *Master in Finance and Accounting* na *Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze*. Po ukončení studia nastoupil do oddělení *Risk Consulting* ve společnosti *KPMG Česká republika*, kde se zaměřuje na *IFRS* a jeho aplikaci ve finančním sektoru.

Ing. Šimon Kolář, MIM, FRM je manažerem v oddělení *Risk Consulting* ve společnosti *KPMG Česká republika*. Zaměřuje se na poradenství v oblasti účetnictví a oceňování finančních nástrojů dle *IFRS* i českých účetních standardů a jiné poradenské služby, zejména pro finanční sektor v oblasti regulace a řízení rizik. Je absolventem oboru *Master in International Management* na *Vysoké škole ekonomické v Praze* a držitelem certifikace *Financial Risk Manager* při *Global Association of Risk Professionals*.

inzerce



Sophia Solutions

**Trápí Vás
ESEF?**

**Máme pro
Vás řešení...**

Kontaktujte nás:
info@sophias.cz
+420 226 517 800



Audit účetní závěrky sestavené podle IFRS



Miroslav Šmíd

IFRS jako vykazovací rámec klade velký důraz na transparentnost, v jehož důsledku požaduje nesrovnatelně větší množství zveřejňovaných informací než například české účetní předpisy. Účetní závěrka sestavená podle IFRS bývá také co do počtu stránek násobně delší, má běžně rozsah 60 stran a více. A dá se říct, že IFRS závěrka menšího rozsahu je spíše výjimkou.

Auditů předchází proces sestavení účetní závěrky. Tento proces zahrnuje mimo jiné:

- vymezení účetní jednotky a v případě přípravy konsolidované účetní závěrky vymezení konsolidačního celku;
- výběr účetních pravidel a v případě konsolidované účetní závěrky jejich sjednocení, jestliže jednotlivé komponenty konsolidačního celku používají různé účetní metody;

identifikaci a zohlednění událostí po rozvahovém dni;

- stanovení struktury účetních výkazů i přílohy (a následné zveřejnění účetní závěrky).

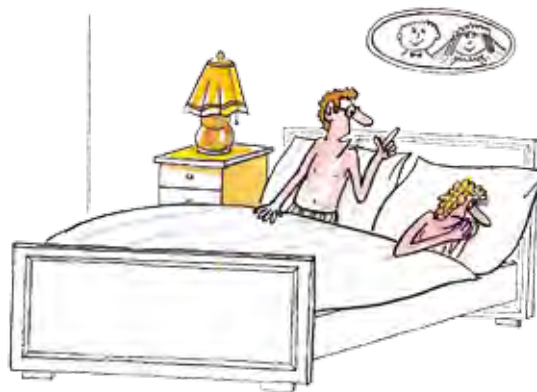
Ač by se mohlo zdát, že proces sestavení účetní závěrky podle IFRS se auditora netýká a v jeho průběhu může sedět s rukama v kapsách, opak je pravdou. Aktivní spolupráce a komunikace mezi auditorem a auditovaným subjektem v průběhu procesu sestavování účetní závěrky je klíčová. Není tomu ale tak, že by auditor měl za svého klienta závěrku sestavovat, protože s tím má více zkušeností a má k dispozici odborníky, kteří se na používání IFRS specializují. V takovém případě by totiž došlo k porušení principu nezávislosti auditora. Auditor při provádění auditorické činnosti musí být nezávislý. Etický kodex vymezuje auditorům pravidla pro nezávislost. A jedním z těchto pravidel je požadavek, že auditor nesmí kontrolovat práci po sobě samém. Skutečnost, že auditor sestavil účetní závěrku, nebo alespoň aktivně pomáhal při jejím sestavení, nedává záruku, že upozorní na případné nesprávnosti, které může účetní závěrka obsahovat, neboť se může stát, že tyto nesprávnosti sám způsobil.

V čem tedy aktivní spolupráce mezi auditorem a auditovaným subjektem v průběhu sestavení účetní závěrky spočívá? IFRS je poměrně dynamický vykazovací rámec, kde dochází celkem často ke změnám v důsledku vydání nových standardů, nových interpretací IFRIC, doplnění a změn existujících standardů a v neposlední řadě i méně nápadných změn vyvolaných publikováním rozhodnutí interpretačního výboru

IFRIC („Agenda Decisions“), které mohou podstatně měnit nebo jinak ovlivňovat v praxi používané účetní postupy. V neposlední řadě je důležité průběžně sledovat i veřejně publikované postoje regulátorů, v českém prostředí zejména České národní banky (ČNB) a ESMA¹. Je důležité o všech těchto změnách aktivně komunikovat již při přípravě účetní závěrky, protože přijít na to, že účetní jednotka změnu nezaznamenala a sestavila účetní závěrku „stejně jako loni“ až při zjištění nesprávnosti, může způsobit celkem nákladné napravování nedostatku a také nezřídka proces vydání účetní závěrky podstatně zdrží. Navíc je pro úspěšný průběh samotného ověřování prospěšné dopředu s klientem domluvit, jaké informace a v jakém formátu bude auditor ověřovat, z jakých zdrojových dat a v jakém časovém harmonogramu. Proces sestavování účetní závěrky je tedy vhodné zkoordinovat s procesem průběhu auditu, a k tomu je klíčové s auditovaným subjektem komunikovat a průběžně aktualizovat plán auditu.

Role specialisty v auditu účetní závěrky podle IFRS

Audit je specifická profesní disciplína. Auditor musí ovládat nejen profesi samotnou, tedy audit, ale musí obstojně rozumět i předmětu ověření – účetní závěrce, a tedy i vykazovacímu rámci, podle kterého je sestavena. Neznamená to nutně, že auditor ověřující účetní závěrku sestavenou podle IFRS musí být výtečným znalcem IFRS. Pokud jím není, bude spolupracovat se specialistou, který velmi dobré znalosti IFRS má. Specialista naopak nemusí být špičkovým auditorem, ale spolupráce obou je dobrým předpokladem pro úspěšný průběh auditní zakázky.



To by mě fakt nikdy nenapadlo, že se budeš stavět tak negativně k implementaci IFRS v naší firmě.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ ESMA je zkratkou pro European Securities and Markets Authority – nezávislá agentura EU pro ochranu investorů a koordinaci národních regulátorů kapitálových trhů.

IFRS je vykazovacím rámcem založeným na principech, nicméně se znalostí základních principů nelze vystačit. V současné době se vykazovací rámec sestává z Koncepčního rámce, 42 standardů, 33 interpretací, 2 IFRS praktických prohlášení (IFRS Practice Statements) a velkého počtu rozhodnutí interpretačního výboru IFRIC. Všechny tyto součásti vykazovacího rámce musí mít odborník k dispozici (alespoň jako referenční příručku), aby mohl posoudit, zda účetní jednotkou zvolené a používané postupy jsou nebo nejsou v souladu s IFRS.

Spolupráce auditora a specialisty v praxi nejčastěji probíhá tak, že auditor se seznámí s účetními postupy aplikovanými účetní jednotkou při sestavení účetní závěrky a identifikované postupy konzultuje se specialistou.

Například auditor identifikuje, že společnost dokoupila 10% podíl v dceřiné společnosti a zvýšila tak svůj podíl ze 75% na 85%. Za 10% podíl zaplatila 50 milionů korun a auditor očekával, že zaplacená částka bude v konsolidovaném výkazu peněžních toků vykázána v investičních výdajích. Účetní jednotka ji ale vykázala ve výdajích

na financování (finanční část konsolidovaného výkazu peněžních toků). Auditor zkonzultuje zvolený přístup se specialistou a dozví se, že účetní jednotka postupovala správně, protože z pohledu konsolidované účetní závěrky podle IFRS je dokoupení části menšinového podílu v dceřiné společnosti (a obecně změny ve vlastním kapitálu, při kterých nedochází ke změně v ovládnutí) transakcí mezi vlastníky a je tedy vždy vykázáno mezi finančními peněžními toky.

Naopak úkolem specialisty je upozornit auditora na poslední novinky a změny v průběžně se vyvíjejících pravidlech IFRS a na základě seznámení se se základními komerčními aktivitami účetní jednotky identifikovat očekávané účetní postupy podle IFRS a možná komplikovaná témata a oblasti vyžadující zvláštní pozornost.

Obecně mezi takové oblasti patří:

- používání odhadů;
- vykazování finančních nástrojů a aplikace pravidel zajišťovacího účetnictví;
- oceňování reálnými hodnotami;
- vykazování podnikových kombinací (akvizic) a jiných

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

9. Zesílená identifikace a kontrola



Trochu se obávám, jak bude vypadat zesílená kontrola. A kdy ji vlastně musím provést?

Pokud klient nebo obchod představují zvýšené riziko legalizace výnosů z praní peněz a financování terorismu, pak je na místě zesílená kontrola.

A jak se to pozná?

Indicií je celá řada, ale v podstatě vždy, když je klient PEP, je napojený na vysoce rizikovou třetí zemi, má nepřehlednou a často se měnící vlastnickou strukturu nebo má vysoký podíl transakcí v hotovosti.

Jasně, taky když se klient pohybuje v oboru s vysokým rizikem nebo obchoduje se zbožím, které může podléhat sankcím (např. zbraně, zboží dvojího užití).

Přesně tak. Do toho ještě vstupuje tvoje vlastní hodnocení rizik. Můžeš dojít k závěru, že provedeš zesílenou kontrolu.

Takže můj běžný postup už stačit nebude.



transakcí týkajících se změn vlastnických podílů v rámci skupiny;

- vykazování zaměstnaneckých požitků;
- vykazování výnosů včetně použití odhadů a úsudků v této oblasti;
- použití volby mezi alternativními účetními metodami tam, kde to IFRS umožňují;
- zveřejňování informací;
- pravidla pro první účetní závěrku sestavenou účetní jednotkou podle IFRS.

Výše uvedený seznam zahrnuje jen některé typické příklady a neklade si za cíl být úplným soupisem.

Specifické požadavky pro emitenty cenných papírů a subjekty veřejného zájmu

Mimo dobrovolné použití IFRS pro sestavení účetní závěrky existuje kategorie účetních jednotek, které sestavují konsolidované a individuální účetní závěrky povinně podle IFRS. Týká se to účetních jednotek, které jsou emitenty cenných papírů obchodovaných na regulovaném trhu v EU. Pro emitenty cenných papírů také platí

speciální požadavky IFRS na vykazování. Jedná se o:

- vykazování informací o provozních segmentech podle IFRS 8 a
- vykazování zisku na akcii podle IAS 33.²

Tyto informace a jejich zveřejnění v účetních závěrkách sestavených podle českých účetních předpisů vůbec neznáme. Auditor tedy nemá jinou možnost než se s těmito standardy celkem podrobně seznámit, nebo opět využít znalostí a zkušeností specialisty.

Navíc emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů patří do kategorie subjektů veřejného zájmu, na které se vztahuje celá řada dalších předpisů týkajících se auditních zakázek takových subjektů. Specifika auditu subjektu veřejného zájmu mimo jiné zahrnují:

- rozšířené požadavky na nezávislost auditora;
- dohled regulátora kapitálového trhu (u nás ČNB a v rámci EU zastřešující orgán ESMA) nad zveřejňováním informací emitentů;
- existence výboru pro audit auditovaného subjektu a povinnost průběžné komunikace s tímto výborem;

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

Rozhodně ne. Nad rámec ověření a dokumentace vyžadované v případě běžné kontroly potřebuješ další dokumenty nebo informace k ověření skutečného majitele, povaze obchodu, zdrojů peněžních prostředků a tak.

Prostě potřebuji dokumenty z dalších zdrojů, a to důvěryhodných.

V rámci zesílené kontroly máš třeba povinnost požadovat provedení první platby na náš účet z účtu vedeného na jméno klienta u banky, která podléhá povinnostem AML.

A vše samozřejmě zdokumentuji.

Přesně tak. Je třeba být ostražitý, takovou zakázku bedlivě sledovat po celou dobu obchodu nebo obchodního vztahu a v případě dalších zjištění hned jednat.

To je mi naprosto jasné. To si hodně rozmyslím, zda takovou zakázku vůbec přijmu.

Jen podotýkám, že k uzavření obchodního vztahu nebo k jeho pokračování s takto rizikovým klientem potřebuješ souhlas našeho jednatele nebo jím pověřené osoby.

-Lib-

² Platí pouze pro emitenty veřejně obchodovaných akcií.



- dohled regulátora auditů subjektů veřejného zájmu – Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA);
- povinnost subjektu veřejného zájmu dodržet požadavky na elektronický formát výroční zprávy (ESEF).

Regulace profese a speciálně auditů subjektů veřejného zájmu je rozsáhlá a vypořádání se s ní je náročný úkol a ve spojení s úkolem ověřit účetní závěrku sestavenou podle IFRS jde o opravdovou výzvu.

A co zpráva auditora?

Zpravidla jediným veřejným výstupem náročného procesu auditu účetní závěrky bývá zpráva auditora. Jedná se ve většině případů o standardizovaný dokument, který málokdy dává nahlédnout pod pokličku, co se v hrnci auditní zakázky uvařilo. Pokud je účetní závěrka sestavená podle IFRS dobrovolně (nejedná se o emitenta veřejně obchodovaných cenných papírů), ve zprávě auditora se to projeví relativně minimálně – odkazem na použitý vykazovací rámec ve výroku. Nicméně pro emitenty cenných papírů, kteří, jak již bylo zmíněno, mají použití IFRS povinné, je situace jiná. Auditor totiž musí při psaní zprávy zohlednit i požadavky standardu ISA 701 *Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*. Jak již název napovídá, taková zpráva auditora obsahuje specifické informace o některých hlavních záležitostech, které daly auditorovi v průběhu zakázky nejvíc práce, nebo které byly z jiného důvodu něčím výjimečné a pro uživatele účetní závěrky je užitečné se s nimi seznámit. Věcně správně a přitom srozumitelně formulovat na poměrně malém prostoru v řadě případů dost komplikovaná témata je další z opravdových výzev profese.

Na závěr

Témat, která jsou pro audit účetní závěrky sestavené podle IFRS nějak specifická nebo výjimečná, je téměř nekonečná řada. Nicméně se stále jedná o tutéž disciplínu – audit. Pokud má auditor zadřeno pod kůží, že zakázka musí být provedena kvalitně a podle všech

požadavků auditorských standardů, jistě se vypořádá i s nástrahami těchto specifických zakázek. Patrně nebude váhat oslovit specialistu, který mu pomůže poprat se se záležitostmi, z nichž některé zmínil tento článek. Ve vzájemné spolupráci je síla a pro audity účetních závěrek sestavených podle IFRS to platí dvojnásob.

Milan Zelený, Miroslav Šmíd

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

Ing. Miroslav Šmíd, FCCA pracuje více než 17 let ve společnosti PwC, v současné době jako Senior Manažer v oddělení účetního poradenství a kapitálových trhů. Vedle poradenství pro společnosti vstupující na kapitálové trhy se zabývá poradenstvím v oblasti nových požadavků na reportování subjektů veřejného zájmu (ESEF, ESG reporting) a auditem mezinárodních společností a jejich závěrek sestavených dle mezinárodních účetních standardů.



Kdybyste se neurazil, pane řediteli, tak bych vám rád předal naši účetní závěrku, kterou jsem si cvičně převedl z českých účetních pravidel na IFRS.

Kresba: Ivan Svoboda

Rozhovor s Petrem Koblicem, generálním ředitelem Burzy cenných papírů Praha

Jak funguje pražská burza a role účetního výkaznictví na kapitálových trzích

Co firmy získají tím, že si přijdou pro kapitál na burzu?

První veřejná nabídka akcií (Initial Public Offering, dále „IPO“) přináší firmám hned několik věcí. Zaprvé je to kapitál bez úroků, to znamená, že firma nemá žádný závazek ve formě neúprosného a nepružného splátkového kalendáře. Dále má společnost daleko větší volnost při využití tohoto kapitálu, což je značná výhoda oproti úvěrovému financování. Veřejně obchodovaná firma je plně transparentní a díky tomu má snazší přístup k dalším zdrojům financování. A v neposlední řadě každý vstup na burzu přináší velkou publicitu a zvyšuje celkové povědomí o značce a zvýší se i její prestiž. Je důležité zdůraznit, že původní vlastníci při veřejném úpisu sami rozhodnou, jaký podíl na základním kapitálu přenechají externím investorům. IPO tedy rozhodně neznamená ztrátu kontroly nad společností ani její výrazné omezení.

Co se na oplátku od nich očekává?

Základem je zajištění akcionářské shody se zvoleným postupem. Co se týká celkového procesu vstupu na burzu, nejdříve si firma musí vybrat poradce, který ji procesem IPO provede. Tento proces, zjednodušeně řečeno, zahrnuje zejména tvorbu prospektu, due diligence zprávy (což je hloubková účetní, právní i ekonomická prověrka) a analýzy společnosti, a tyto dokumenty pak předloží potenciálním investorům na tzv. roadshow. Následně proběhne samotné IPO a společnost je obchodována na burze, kde poté musí plnit informační povinnosti.

Existují v tomto ohledu nějaké podstatné rozdíly mezi emitenty akcií a emitenty dluhopisů?

Emise akcií a dluhopisů jsou zcela rozdílné produkty. Emise dluhopisů je určitě jednodušší a kratší proces, nicméně společnost musí v budoucnosti tyto dluhopisy splácet. Jak už jsem zmínil, u emise akcií získá společnost kapitál, který v budoucnosti nemusí splácet.

Jaké faktory by měla společnost zohlednit, pokud uvažuje o vstupu na burzu? V které fázi rozvoje firmy dává smysl na burzu vstoupit? Jaké možnosti v tomto směru nabízí Burza cenných papírů Praha (dále „BCPP“)?

Odpověď není úplně jednoduchá a zdaleka nesouvisí pouze s velikostí společnosti. Jedním z hlavních kritérií pro úspěch IPO je schopnost zaujmout a přesvědčit



Petr Koblík, absolvent Vysoké školy ekonomické v Praze, zahájil svou kariéru v oblasti bankovníctví v roce 1993 jako obchodník na finančním trhu. V roce 1997 byl povýšen do funkce zástupce

ředitele odboru financí v Živnostenské bance. V letech 1997–1998 pracoval v Patria Finance jako ředitel sales. V červnu 1998 přešel do společnosti CA IB Securities, kde působil jako předseda představenstva a generální ředitel.

V září roku 2004 byl P. Koblík zvolen předsedou a generálním ředitelem Burzy cenných papírů Praha. Dále je předsedou představenstva Centrálního depozitáře cenných papírů Praha. V únoru 2007 byl jmenován předsedou Power Exchange Central Europe. V roce 2012 byl zvolen členem představenstva CEE Stock Exchange Group AG. Působí v představenstvu vídeňské burzy cenných papírů. Je také členem dozorčí rady Central European Gas Hub. V roce 2018 byl zvolen prezidentem evropské federace burz FESE.

Během své kariéry byl členem představenstva AKAT, předsedou Lublaňské burzy cenných papírů a členem představenstva Burzy cenných papírů v Budapešti.

investory o tom, že jejich vložené prostředky budou náležitě zhodnocovány. Proto je důležité jasné definování cílů společnosti a jejich rozvojových plánů, jež budou investorům prezentovány v rámci již zmíněné roadshow. Klíčová je ochota sdílet informace s investory. Pak jsou zde zákonné předpoklady, což je účetnictví vycházející z mezinárodních účetních standardů.

Co se týká pražské burzy, snažíme se vycházet emitentům vstříc a co nejvíce zjednodušit jejich cestu na burzovní trh. Například náklady, které emitent zaplatí za přijetí akcií k obchodování na pražské burze, patří k nejnižším v regionu CEE, respektive v celé Evropě. Více než 90 % institucionálních investorů na pražské burze je tvořeno zahraničními subjekty. Tímto podílem se BCPP řadí mezi trhy s největším zastoupením zahraničního kapitálu, a přináší tak svým emitentům široký mezinárodní investiční potenciál.



Pro menší firmy jsme před čtyřmi lety založili trh START, jedná se o mnohem jednodušší a levnější variantu IPO než vstup na hlavní trh burzy.

Jaké jsou nejdůležitější aktuální trendy, které mají vliv na fungování kapitálových trhů?

Na trhu se objevuje spousta novinek a burzy na ně nějakým způsobem reagují. Určitě bych zmínil SPAC (Special Purpose Acquisition Company). Jedná se o společnost založenou čistě za účelem akvizice firem a slouží ke zrychlenému uvedení společnosti na burzu. Z počátku se jedná o „prázdnou“ veřejně obchodovatelnou společnost, která v okamžiku uvedení na burzu nevyvíjí žádnou vlastní aktivitu. Vydáním akcií získá taková společnost kapitál pro akvizici privátně vlastněné společnosti, kterou považuje za perspektivní. První SPAC od společnosti WOOD & Co bude již brzo na BCPP obchodován.

Jak bude podle vašeho názoru vypadat BCPP za 10 až 15 let? Jaké hlavní změny lze očekávat v oblasti investování do veřejně obchodovaných cenných papírů?

To lze těžko odhadnout. Budoucnost hodně závisí na tom, jak Evropská unie pojme regulaci kapitálových trhů. Změny trvají roky. Pokud bude dále převažovat myšlenka sjednocování kapitálových trhů, je předem potřeba sjednotit pravidla. Mohli

bychom se shodnout na jazyku, tím je určitě angličtina, dále by bylo dobré, aby v Evropě už konečně fungovaly jednotné účetní standardy. Je třeba vyřešit některé právní otázky – insolvenční a bankrotové zákony apod. Je tam ještě spousta práce.

Co se týká obchodování, čím dál více portfolií po celém světě je spravováno pouze pasivní metodou, a to znamená de facto mechanické následování indexů. Pokud tedy v tom indexu jste, pak vás investoři v zahraničí kupují a v zásadě tolik nezáleží na tom, jaká je vaše výkonnost. Když v indexu nejste, tak vás nekupují a vaše výkonnost s tím nic neudělá. To si myslím, že je velmi špatně, a doufám, že budoucnost nepatří pasivnímu investování.

Otázkou také zůstává, jak situaci na trzích ovlivní ESG (Environmental Social Governance – evropský koncept environmentální a sociální odpovědnosti při správě firem). Faktorů je hodně, je těžké předjímat.

A nakonec váš osobní pohled na účetnictví. Jakou roli hraje účetní výkaznictví ve fungování kapitálových trhů? Jak byste zhodnotil používání IFRS, které jsou pro emitenty na regulovaných trzích v EU povinné již od roku 2005?

Věc, která mě osobně velmi trápí a i z pozice prezidenta Federation of European Securities Exchanges (FESE) se na to snažím velmi upozorňovat je, že neexistují jednotné účetní standardy pro celou EU. Samozřejmě IFRS jsou z pohledu mezinárodních investorů v pořádku, ale firmy musí kvůli daním vést dvojí účetnictví. Také firmy, které nejsou na kapitálovém trhu a používají jen lokální účetní předpisy, pak před jakoukoliv transakcí musí horečně dodělat IFRS. Opravdu nechápu, že ani po 60 letech evropské hospodářské integrace nemáme nějaký EU GAAP.

Rozhovor vedl David Procházka



Promiňte, slečno, že jsem si vás troufnul oslovit, ale všiml jsem si, že si čtete v novelizovaném standardu IFRS 17, tak bych vám chtěl nabídnout životní pojištění.

Kresba: Ivan Svoboda

Test: IFRS



Vyberte odpověď, která je podle vašeho názoru nejspornější z nabízených variant.

1. Koncepční rámec k IFRS do práva EU:

- a) Není převzat
- b) Je převzat ve verzi z roku 2005
- c) Je převzat v aktuální verzi z roku 2018

2. Obsah výkazu peněžních toků je upraven standardem:

- a) IAS 1
- b) IAS 7
- c) IFRS 1

3. Informace o zisku na akcii podle IAS 33:

- a) Musí být uvedena ve všech účetních závěrkách sestavených podle IFRS
- b) Musí být uvedena v účetních závěrkách emitentů veřejně obchodovaných cenných papírů
- c) Musí být uvedena v účetních závěrkách emitentů veřejně obchodovaných akcií

4. Nadace IFRS je registrovaná:

- a) V Curychu (Švýcarsko)
- b) V Delaware (USA)
- c) V Bruselu (Belgie)

5. Zkratka ESMA označuje:

- a) Evropský orgán pro cenné papíry a trhy
- b) Evropskou asociaci finančních analytiků
- c) Evropskou agenturu pro fúze a akvizice

6. IAS 12 obsahuje účetní úpravu:

- a) Splatné daně zisku
- b) Odložené daně
- c) Splatné i odložené daně ze zisku

7. Při aplikaci přeceňovacího modelu podle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení se:

- a) Odepisovaná aktiva přestávají odepisovat
- b) Zisk z přecenění vykazuje vždy v zisku za období (profit or loss for the period)
- c) Fair value zjišťuje s dostatečnou pravidelností (nikoliv nezbytně každý rok) tak, aby se hodnota v ÚZ významně neodchylovala od tržní hodnoty

8. Při aplikaci fair value modelu podle IAS 40 Investice do nemovitostí:

- a) Se nemovitosti neodepisují (ani v případě budov)
- b) Se zisk z přecenění vykazuje v ostatním

výsledku hospodaření (other comprehensive income)

- c) Nemůže účetní jednotka rozdělovat zisk

9. Změna účetní metody se v souladu s IAS 8:

- a) Promítne prospektivně
- b) Promítne retrospektivně
- c) Promítne prospektivně či retrospektivně v souladu s vnitřní směrnici účetní jednotky

10. Úmor leasingového závazku nájemcem se v ÚZ podle IFRS vykáže jako peněžní tok:

- a) Provozní
- b) Investiční
- c) Z financování

Test připravil: David Procházka

Řešení: 1a; 2b; 3c; 4b; 5a; 6c; 7c; 8a; 9b; 10c



Představ si, že na něj spadla celá police, když na ni dával již třetí svazek knižního vydání IFRS.

Kresba: Ivan Svoboda

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanoviska Komory auditorů ČR (KA ČR) jsou založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v těchto stanoviscích, pokud bude existovat časová prodleva mezi jejich poskytnutím a praktickým využitím. KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaných názorů. Při zpracování stanovisek vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR.

Ověřování zprávy o vztazích po novele ZOK

Dotaz

Mění se od roku 2021 po novele zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“), nějakým způsobem přístup auditora k ověřování zprávy o vztazích?

Odpověď

V ustanovení § 83 odst. 4 ZOK je s účinností od 1. ledna 2021 přímo stanoveno, že zpráva o vztazích je součástí výroční zprávy a jako její součást podléhá ověření auditorem. Důvodem pro zpřesnění právní úpravy byly v praxi rozdílné názory na to, zda zpráva o vztazích

inzerce

NOVÁ VYDÁNÍ PRO ROK 2022

- Abeceda mzdové účetní** 5555, 688 stran kroužková, 729 Kč
- Exekuce srážkami ze mzdy** 5539, 600 stran brožovaná, 519 Kč
- Zákoník práce** prováděcí nařízení vlády a další související předpisy
- Zdravotní pojištění zaměstnavatelů, zaměstnanců a OSVČ** 5567, 176 stran brožovaná, 359 Kč
- Abeceda DPH** 5576, 352 stran brožovaná, 459 Kč
- Daňová evidence** komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ
- Abeceda DPH** 5577, 408 stran kroužková, 749 Kč
- 5566** 1392 stran vázaná, 999 Kč

PUBLIKACE
SEMINÁŘE
VIDEOSEMINÁŘE
on-line WEBINÁŘE

Tyto publikace si můžete zakoupit na www.anag.cz nebo ve všech dobrých knihkupectvích po celé ČR.

www.anag.cz anag@anag.cz 585 757 411

ANAG®

podléhá ověření auditorem či nikoliv. Komora auditorů ČR (KA ČR) vždy dovozovala, že zpráva o vztazích, která se dříve připojovala k výroční zprávě (a nyní je její součástí), podléhá ověření auditorem, a to v rozsahu požadavků § 2 písm. b) a § 20b zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a ISA 720 ve znění aplikační doložky KA ČR, tj. posouzení souladu zprávy o vztazích s účetní závěrkou a posouzení, zda byla zpráva o vztazích vypracována v souladu s právními předpisy. Rozsah ověření auditorem ani zpráva auditora se tedy po novele ZOK nemění.

Vzhledem ke skutečnosti, že novela ZOK jednoznačně stanoví povinnost ověření zprávy o vztazích, v případě, že obchodní korporace podléhá povinnému auditu, pak se již na obchodní korporace, které

neprovedly „opt-in“, nevztahuje původní ustanovení obchodního zákoníku a není tedy povinnost vydávat samostatnou zprávu auditora o ověření zprávy o vztazích dle AS č. 56 – *Ověřování zprávy o vztazích*.

Na základě výše uvedených skutečností výbor pro metodiku auditu aktualizoval schéma týkající se rozhodování o výroku auditora ke zprávě o vztazích, které je zveřejněno na webových stránkách KA ČR v části *Metodika/Metodické pomůcky/Audit/Zprávy auditora/Audit účetní závěrky/Příklady zpráv auditora pro auditu účetních závěrek sestavených k 15. 12. 2016 a později (schváleno Sněmem 20. 11. 2018)*.

oddělení metodiky KA ČR

Hugo a Sally se baví o změnách v AML (pokračování)

10. Zjednodušená identifikace a kontrola



Sally, to je samá komplikace. U jakých klientů mohu naopak použít zjednodušenou identifikaci a kontrolu?

Jedná se o klienty, které známe a se kterými již nějakou dobu spolupracujeme. Mají jednoduchou organizační a vlastnickou strukturu, která se významně nezměnila.



Rozumím. Prostě někdo, kdo také dlouho působí na trhu, má dobrou pověst a navíc není PEP.

Přesně tak.

Sally, to ale může být i náš nový klient. Je zodpovědný, na trhu etablovaný a s dobrým jménem.

To bohužel nemůže, protože ho pořádně neznáme. Pro zjednodušenou identifikaci a kontrolu klienta musí být všechny předpoklady, které jsme oba uvedli, splněny najednou.

Ok. Co když ale zjistím, že náš dlouholetý klient splňující všechny podmínky rozšířil podnikání do vysoce rizikového oboru?

Bez ohledu na to, jak dobře ho znáš, musíš vždycky zvažovat aktuální situaci. Pokud identifikuješ nějaké další riziko, které ho zařadí do kategorie se středním či vysokým rizikem ML/FT, nemůžeš aplikovat zjednodušený postup.

Takže jak to říkal Nick Carter ve filmu Adéla ještě nevečeřela, vždy ve střehu!

Přesně tak ☺!



Co najdete v e-příloze č. 3/2022

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 www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

OBSAH

- Věřitelský insolvenční návrh
- K výkonu povinnosti jednatele zajistit řádné vedení účetnictví
- Esenciální výdaje optikou judikatury Nejvyššího správního soudu
- Co má přinést návrh nového zákona o preventivní restrukturalizaci?
- Jaké údaje o svěřenském fondu jsou veřejně dostupné
Část II. – Evidence skutečných majitelů
- Konflikt na Ukrajině – základní informace nejen pro zaměstnavatele

-vk-



AUDITOR č. 3/2022

ročník XXIX

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Boučková

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
Ing. Jan Molín, Ph.D.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

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.
Otradovická 731/11, 142 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