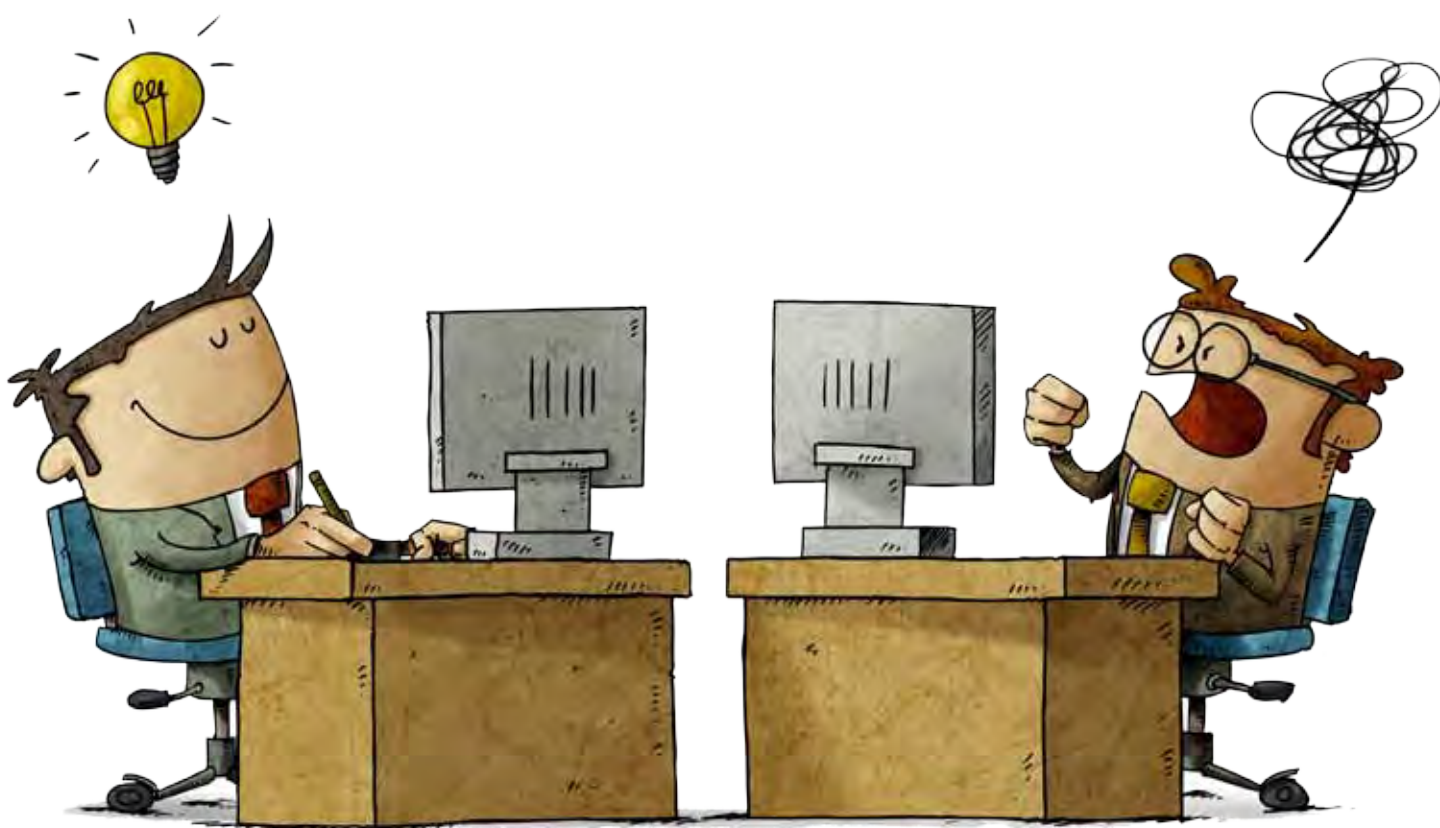


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 10/2022

Téma: Následné události



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

Obsah

AKTUALITY

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2023	2
Prokazování účasti na KPV za rok 2022	2
Noví auditoři složili v prosinci slib	2
Představitel italské konfederace svobodných profesí na jednání v Praze	3
13. ročník semináře Národní účetní rady	4

TÉMA ČÍSLA – NÁSLEDNÉ UDÁLOSTI

Editorial	6
Následné události z pohledu účetnictví (Jiří Pelák)	7
Následné události z pohledu auditora aneb musím něco udělat? (Jana Sabadášová)	11
Následné události a princip nepřetržitého trvání (Michal Štěpán)	15
Následné události v dotazech a odpovědích	19
Nesprávnosti a jejich dopady do zpráv auditora následujících období (Michal Štěpán)	24
Následky nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy nebo jejich zveřejnění v jiném znění, než v jakém byly ověřeny auditorem (Klára Zikmundová)	29

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti	8–9, 13, 16, 20, 22–23, 28
---	----------------------------

Toto číslo vyšlo **3.1. 2023**

Výbor pro veřejný sektor v dobách neklidných



Vladimír Zelenka

Uplynul rok od posledního úvodu, ve kterém shrnuji činnost výboru pro veřejný sektor. Mnohé se od té doby změnilo. Polevila doba „covidová“, a tak jsme se už konečně mohli setkávat osobně, což nám umožnilo střídat obě formy, prezenční i online. Zároveň jsme se ale nechtíc ocitli v době, kdy se nedařilo od našich hranic odehrávat krutá válka. Obě tyto skutečnosti bezpochyby ovlivňují a budou v blízké době ovlivňovat veřejný sektor mnoha zemí, nás nevyjímaje. Nicméně zatím jsme, snad až na „covidové“ dotace, zmíněné neblahé okolnosti v účetnictví a v ověřování ve veřejném sektoru nepocítili.

Čím jsme se tedy zabývali a co máme na agendě právě teď? Hlavním bodem našich jednání se stalo (už poněkoli káté) přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Spolu s pracovníky Ministerstva financí ČR jsme navázali na tradici setkávání nad touto problematikou. Předmětem jednání byla především diskuse nad zjištěními ministerstva financí z dozoru nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávných celků. Diskuse byla věcná, na řadu věcí panuje shoda, nicméně existují oblasti, o nichž je třeba i nadále jednat. Jde zejména o problematiku výčtu nedostatků uváděných/neuváděných ve zprávě o výsledku přezkoumání, které byly územním samosprávným celkem do konce roku napraveny nebo odstraněny, a také o problematiku uvádění dokladů ve zprávě, které byly při přezkoumání

využity. Užší pracovní skupina členů našeho výboru, která se zabývá přezkoumáním, aktuálně připravuje podklady pro další jednání s ministerstvem financí, které bychom rádi uskutečnili počátkem roku 2023.

V současné době se stejně jako další výbory zabýváme náměty k připomínkám návrhu nového zákona o účetnictví. V této souvislosti si za sebe dovoluji klást otázku, do jaké míry se tvůrcům návrhu podařilo do něj dostatečně promítnout specifika veřejného sektoru a nestátních neziskových organizací? Patrně nám více napoví až to, jak v intencích nového zákona budou zpracovány příslušné prováděcí vyhlášky...

V roce 2023 se chystáme na program jednání výboru pro veřejný sektor větší měrou zařazovat novinky z Rady pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB). Od posledního vydání českého překladu příručky IPSAS už uplynulo několik roků a diskusi nad nejnovějšími kroky v mezinárodní standardizaci považují za inspirativní a užitečnou. Rovněž budeme se zájmem sledovat další pokroky (budou-li) projektu EPSAS (Evropské účetní standardy pro veřejný sektor).

Kromě již uvedeného se náš výbor věnuje a i nadále bude věnovat rovněž dalším tématům, jako například účetnictví a ověřování u nestátních neziskových organizací, dotacím, veřejným sbírkám.

Závěrem přeji v novém roce hodně zdraví, lásky, osobních i profesních úspěchů vám i vašim blízkým.

Vladimír Zelenka
předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2023

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2023 jsou splatné ke dni 31. ledna 2023. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. za auditora ve výši 3 500 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. Variabilní symbol tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail pagacova@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Prokazování účasti na KPV za rok 2022

Pro rok 2022 platí povinnost vykázat účast na KPV v minimálním rozsahu 40 hodin pro auditory, pro asistenty auditora 20 hodin, a to vyplněním a odesláním online Přehledu účasti na KPV.

Termín pro doručení přehledu komoře je 31. ledna 2023.

Upozornění na některé detaily, příp. výjimky, vycházející z vnitřního předpisu pro KPV statutárních auditorů, jsou auditorům k dispozici na webových stránkách komory v části Pro členy / Plnění KPV, které jsou veřejně přístupné. Není proto třeba se přihlašovat. Mohou se s nimi tedy seznámit i zaměstnanci auditorských společ-

ností, kteří auditorům s přípravou prokázání hodin KPV pomáhají.

Dotazy k plnění KPV mohou auditoři posílat na e-mail vzdelavani@kacr.cz nebo se obrátit přímo na referentky profesního vzdělávání členů KA ČR – kontakty jsou k dispozici na webových stránkách KA ČR v části O komoře / Kontakty / Kontakty na pracovníky úřadu KA ČR.

Iva Julišová
oddělení metodiky auditu, účetnictví
a profesního vzdělávání KA ČR

Noví auditoři složili v prosinci slib

Dne 12. prosince 2022 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ladislava Mejzlíka, jak stanoví zákon.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
GRMELOVÁ Kristýna	2563	Ernst & Young Audit, s.r.o.
SULDOVSKÝ Pavel	2564	OSVČ

Novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR



Představitelé italské konfederace svobodných profesí na jednání v Praze

Při příležitosti českého předsednictví Evropské unii navštívili na přelomu listopadu a prosince Prahu členové italské organizace Confprofessioni (Konfederace svobodných profesí) v čele se svým prezidentem Gaetanem Stellou, který v současné době předsedá Evropské radě liberálních profesí (dále jen „CEPLIS“). Během několikadenního pobytu v Praze se členové této organizace setkali se zástupci několika profesních komor a bankovních institucí a ve čtvrtek 1. prosince se v sídle KA ČR setkali s prvním viceprezidentem Milanem Bláhou a viceprezidentkou Hanou Mužátkovou.

Confprofessioni je zastřešující asociace zastupující svobodné profese v Itálii, založena byla v roce 1966. Prostřednictvím dobrovolného členství v 21 sdruženích zastupuje více než jeden a půl milionu nezávislých pracovníků, kteří jsou součástí ekonomických sektorů se čtyřmi miliony pracovníků, kteří tvoří 12,5 % národního HDP. Confprofessioni je součástí Národní rady hospodářství a práce (CNEL), je registrována v Registru transparentnosti EU a akreditována u jejích institucí. Způsob spolupráce zástupců svobodných profesí a koordinace jejich aktivit navenek může být dobrou inspirací i pro české profesní komory v jejich případném budoucím postupu. Confprofessioni je také součástí CEPLIS, která provádí lobbistické aktivity v EU

s cílem ovlivnit vývoj evropské legislativy v oblastech majících konkrétní dopad do odborné činnosti těchto profesí.

Během jednání v sídle KA ČR seznámili Hana Mužátková a Milan Bláha devět zástupců této organizace se základními principy fungování auditorské profese v ČR. Představili komoru, auditorský trh, podmínky členství v komoře, standardy a etické požadavky, dále strukturu komory včetně kontroly a principů kárných postihů a roli RVDA coby orgánu veřejného dohledu.

Někteří členové delegace se o činnost auditorské profese aktivně zajímali a v průběhu celého jednání probíhala živá diskuze. Vzhledem k tomu, že italská organizace zastřešuje všechny svobodné profese, tedy i takové, které s auditory nemají nic společného, objasňovali oba členové prezidia svým italským kolegům další detaily auditorské profese a upřesňovali nejasnosti. Členové Confprofessioni ocenili profesionalitu, s jakou je auditorská profese v ČR organizována, a potvrdili snahu hledat styčné plochy pro navázání a rozvoj další spolupráce.

Vladimíra Karlová
oddělení vnějších vztahů KA ČR



13. ročník semináře Národní účetní rady

Seminář se uskutečnil 2. prosince 2022 ve Vencovského aule Vysoké školy ekonomické v Praze. Zahájil jej Petr Dvořák, rektor VŠE v Praze, který přivítal všechny účastníky a přednášející a zdůraznil význam propojení vysokých škol s praxí, jehož dobrým příkladem je právě Národní účetní rada. Na něj krátce navázal úřadující předseda Národní účetní rady Ladislav Mejzlík, představil program semináře zaměřený na přípravu nového zákona

o účetnictví, který se nacházel v připomínkovém řízení. Dále informoval o tom, že v průběhu semináře budou předány ceny za nejlepší diplomové práce s daňovou problematikou, které jsou výsledkem každoroční soutěže vyhlašované Komorou daňových poradců ČR, a také o tradičním spojení semináře NÚR s Nadací Jedličkova ústavu, které mohli účastníci semináře poskytnout dary přímo u jejich stánku v předsálosti Vencovského auly.

Program 13. ročníku semináře NÚR:

Téma vystoupení	Přednášející
Představení nového zákona o účetnictví a novinky v daních	Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D. <i>náměstek ministra financí pro daně a cla</i>
Funkční měna a cizí měna	Ing. Libor Vašek, Ph.D. <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze</i>
Dotace a leasingy v novém pojetí	Ing. Jiří Pelák, Ph.D. <i>katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze</i>
Účetní zobrazení přeměn v novém zákoně o účetnictví	doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. <i>auditorka a daňová poradkyně, členka prezidia KDP ČR, partner TPA</i>
Nové pojetí účetnictví pro neziskový sektor	Ing. Simona Pacáková <i>auditor, daňový poradce a soudní znalec, ADU.CZ s.r.o.</i>
Kompenzace v účetnictví	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. <i>prezident Komory auditorů ČR, proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze</i>
Účetní zobrazení stavebních zakázek v judikatuře NSS	doc. Ing. David Procházka, Ph.D. <i>vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze</i>
Evropské standardy vykazování udržitelnosti (CSRD) – změny požadavků na nefinanční výkaznictví	Ing. Petr Vácha, Ph.D. <i>auditor, vedoucí partner oddělení auditu, účetních a forenzních služeb, EY</i>



Seminář se obdobně jako v minulém ročníku konal kombinovanou (hybridní) formou, tedy jak prezenčně ve Vencovského aule VŠE v Praze, tak on-line prostřednictvím živého přenosu z auly. Přestože je tato forma obtížnější z hlediska organizace a technického zajištění, fungovala bez větších obtíží včetně on-line dotazů obou částí publika a jednoznačně měla pozitivní vliv na počet účastníků semináře, který byl v tomto roce nejvyšší v celé historii konání seminářů ÚŘ. V tabulce můžete vidět, že nejpočetnější skupinu tvořili tradičně účetní, daňoví poradci a auditoři, ale přístup na seminář využili za zvýhodněných podmínek i vysokoškolští studenti, které problematika zajímá a již v uvedených profesích pracují nebo se na vstup do nich připravují.

Profese	Počet	Podíl
Účetní	186	35,7 %
Daňoví poradci	104	20,0 %
Auditoři	80	15,4 %
Daňoví poradci a auditoři (současně)	52	10,0 %
Přednášející a hosté	35	6,7 %
Studenti vysokých škol	31	6,0 %
Odborná veřejnost	17	3,3 %
Finanční správa a MF	16	3,1 %
Celkem	521	100 %



Veškeré prezentace ze semináře a další fotografie z jeho průběhu najdete na webu Národní účetní rady na adrese www.nur.cz, kde jsou ke stažení i další informace o činnosti NÚR a zejména její interpretace českých účetních předpisů. Jsme rádi, že program semináře a atmosféra adventního setkávání

odborníků z účetních, daňových a auditorských profesí má již třináctiletou tradici, a těšíme se na setkání na 14. ročníku semináře NÚR v roce 2023.

Ladislav Mejzlík
prezident Komory auditorů ČR

téma čísla – Následné události

Editorial

Auditor je někdy vnímán jako člověk, co žije v minulosti. Ověřuje historické informace, protože zkoumá informace za období, které již skončilo. Auditor ale samozřejmě musí zkoumat i to, co se stalo následně. A dokonce musí zvažovat, co se může stát v budoucnosti. I to, pro někoho překvapivě, může ovlivnit údaje vykázané v účetní závěrce za již uplynulé období.

Posuzování následných událostí je z podstaty věci náročné. Události nastalé po skončení roku nemusí být definitivní, neboť situace se může dále vyvíjet. A budoucí události jsou vždy jen odhadem. Dostupné informace navíc bývají omezené anebo

silně spekulativní a úsudek vedení může být neúmyslně či úmyslně předpojatý. Auditor proto musí být ostražitý a patřičně profesně skeptický.

Toto číslo časopisu pojednává o problematice následných událostí, a to jak událostí nastalých do data zprávy auditora, tak i událostí, které mohou nastat v budoucnosti. Zahrnuje pohled jak účetní, tak i auditorský. Věnujeme se problematice zohledňování jednotlivých událostí, jakož i jejich souhrnnému vyhodnocení za účelem posouzení předpokladu nepřetržitého trvání. Zabýváme se nejen dopadem následných událostí do účetní závěrky za právě uplynulé období,

ale popisujeme též úvahy a dopady případných neopravených nesprávností na zprávy auditora v dalších letech. Články obsahují množství konkrétních scénářů, jakož i odpovědi na konkrétní otázky obdržené od vás auditorů. Čtení jednotlivých článků může občas vyžadovat zvýšené soustředění, ale doufáme, že budete odměněni hlubším porozuměním dané problematiky. A třeba nastane moment, kdy zažijete ten intelektuálně slastný pocit „aha, teď tomu konečně rozumím“.

S přáním všeho nejlepšího do nového roku

Michal Štěpán
editor tohoto čísla



Následné události z pohledu účetnictví



Jiří Pelák

Válka na Ukrajině, s ní spojené výrazné zvýšení cen energií a dalších vstupů a omezení prodeje v důsledku mezinárodních sankcí dostává řadu českých společností pod tlak. V této souvislosti musí účetní jednotka i auditor věnovat zvýšenou pozornost následným událostem, které mohou objasnit finanční situaci k datu rozvahy a být i důležitým zdrojem pro vyhodnocení správnosti předpokladu trvání účetní jednotky k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Komora auditorů na svých webových stránkách v sekci Metodika v březnu 2022 zveřejnila pomůcku, která obsahuje výčet typických okolností, které by neměly být opomenuty při sestavování účetní závěrky. Jedná se o materiál určený primárně pro auditory, stejně tak ale může pomoci účetním jednotkám. Přeci jen se nejedná o zaúčtování dopadů transakcí, které účetní jednotce obvykle neuniknou, ale „událostí a podmínek“, kterých se účetní jednotka aktivně neúčastní (byť mohou být poměrně zjevné), a tudíž jejich efekty lze v účetnictví snadno opominout.

Mezi účetní důsledky událostí a podmínek se typicky řadí opravné položky, rezervy a související potřebné komentáře v příloze účetní závěrky včetně případného komentáře k předpokladu trvání podniku. Právě na tyto údaje uváděné v účetní závěrce mohou mít zásadní vliv informace získané z následných událostí.

Následné události

Za následné události se v účetnictví považují události, které nastanou mezi datem, ke kterému je účetní závěrka sestavena, a okamžikem sestavení účetní závěrky, což je její schválení a podepsání statutárním orgánem. Účetní jednotka je povinna vzít informace z těchto událostí v úvahu při sestavování účetní závěrky, protože jsou jí k okamžiku sestavení známy, a pokud mají významný vliv na její finanční situaci, musí je v účetní závěrce uvést.

Pokud se tyto (významné) události vztahují výhradně k následujícímu účetnímu období, jedná se o popis jejich dopadů v příloze účetní závěrky (tzv. neupravující události). Pokud tyto události vedou k získání informací, kterými se vyjasňují podmínky již existující k datu účetní závěrky, je nutné je zohlednit jak v příloze, tak i v samotných výkazech (jedná se o tzv. upravující události). Více vodítek k upravujícím a neupravujícím událostem lze najít v interpretaci Národní účetní rady č. I-24 *Události po rozvahovém dni*.

Příklad: Soud v období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky rozhodne spor o náhradu škody, kterou účetní jednotka způsobila v minulosti.

Řešení: Jedná se o upravující událost. Soud pouze „vyjasnil“ výši povinnosti náhrady škody, která už existovala k datu účetní závěrky. Rozhodnutí soudu nezačíná žádný nový dluh (byť může obsahovat i platební příkaz). Dluh vznikl v okamžiku způsobení škody, a to dle ustanovení občanského zákoníku, nikoli rozhodnutím soudu. Soud ho pouze potvrdil a tím odstranil jak nejistotu o jeho výši, tak i případnou nejistotu ohledně jeho existence.

Příklad: Účetní jednotce mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky vyhořel sklad zboží.

Řešení: Jde o neupravující následnou událost. Byť je díky požáru zřejmé, že účetní jednotka už zboží nikdy neprodá, tato situace nijak nemění hodnotu vykázaných zásob k datu účetní závěrky. I když opravné položky u zboží slouží k vyjádření omezení nebo nemožnosti jejich prodeje, vyjadřují toto omezení k datu účetní závěrky, tj. dle podmínek platících k rozvahovému datu. A k tomu datu bylo zboží bezvadné. Ztráta způsobená požárem bude zaúčtována až v dalším roce jako účetní případ dalšího roku. Nicméně pro svou významnost bude popsána v příloze sestavované účetní závěrky, protože uvedení či neuvedení této skutečnosti významně ovlivňuje vyznění účetní závěrky. V takové situaci je účetní jednotka povinna se „podělit“ o informace, které jí samotné jsou známy.



Já jsem si už před koncem roku myslela, že spolu chodí, ale teprve následné události začátkem nového roku ukázaly, že jsem měla pravdu.

Kresba: Ivan Svoboda

Provozní ztráty

Situace: Během sestavení účetní závěrky za rok 2022 začne být zřejmé, že v průběhu roku 2023 účetní jednotka dosáhne významných provozních ztrát.

Především je nutné zdůraznit, že tato situace nepovede v účetní závěrce za rok 2022 k vykázáni rezervy „na provozní ztráty“, a to z prostého důvodu, že taková rezerva neexistuje. Ustanovení zákona o účetnictví je nicméně v této souvislosti velmi nešťastné, protože na první pohled by k takové rezervě mohlo nabádat (viz § 26 odst. 3): *Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jisté jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání.*

Tento odstavec je nutné chápat v kontextu § 19 odst. 2: *Účetní jednotky jsou povinny uvádět v účetní závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne; to platí obdobně i pro všechny účetní záznamy, které se sestavují k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.*

Z uvedeného vyplývá, že rezerva musí reprezentovat závazek (resp. náklady na něj), který existuje k rozvahovému dni. Budoucí čas v ustanovení o rezervách je použit ve významu, že k vyčíslení rezervy je potřeba zvážit, co vše to účetní jednotku v budoucnosti bude stát, aby se s danou situací (závazkem) vypořádala. Dle ustanovení § 19 zcela jasně nelze vykazovat ani budoucí závazky, ani budoucí náklady.

Očekávané provozní ztráty v roce 2023 mohou být nicméně indikátorem znehodnocení některých aktiv (dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek) nebo ztrátových smluv, které dopad do účetní závěrky za rok 2022 mohou mít.

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti**1. Testy jako reakce na rizika**

Ahoj Sally. Chtěl bych s tebou jako s osobou odpovědnou za auditní metodologii podle našich nových firemních postupů řízení kvality vytvořených dle ISQM 1 probrat pár věcí.

Jasně, povídej.



Napadlo mě, že bychom mohli zvýšit kvalitu našich auditů zavedením jednotné sady testů věcné správnosti pro každé tvrzení u jednotlivých položek výkazů.

Myslíš? Tak to pojďme vyzkoušet. Jakými testy bys pokrýval tvrzení ocenění dlouhodobého majetku třeba u strojů?

Vybral bych vzorek položek z registru a fyzicky se přesvědčil, v jakém jsou ty stroje stavu a zdali se používají. Zjistil bych tak, zda není důvod tvořit opravnou položku.

Rozumím. Nemůže ale nastat situace, kdy ocenění stroje není správné, i když je aktuálně plně využíván a v dobrém stavu?

No, ocenění by mohlo být nadhodnocené, pokud by se chystali stroj v blízké budoucnosti vyřadit, třeba z důvodu nákupu nového zařízení, nebo by se technologie stala zastaralou.

Souhlasím. To ale fyzickou prohlídkou nezjistíme.

Znehodnocení aktiv

V případě vytváření opravných položek se následné události zdají být ideálním zdrojem informací. Pokud v dalším roce dramaticky klesne využití investic, zboží lze prodat jen se slevou a pohledávky jsou čím dál obtížněji vymahatelné, vypadá to na jasnou zprávu: v účetní závěrce budou potřeba odpovídající opravné položky.

Toto bude pravděpodobně často pravda, protože se neočekává, že s rokem 2023 přijdou nové, unikátní hospodářské problémy. Spíše vykrystalizuje situace, která existovala v závěru roku 2022.

Příklad s vyhořelým skladem zboží nás nicméně varuje, že je nutné pečlivě rozlišovat, zda znehodnocení aktiv již existovalo k datu účetní závěrky, a jen nebylo tak patrné, nebo nastalo až v důsledku vývoje v dalším roce. Tak například u opravných položek k pohledávkám je třeba vyhodnotit, zda obchodní partner již měl problémy na konci roku 2022 (a pohledávka by se dala tedy označit za pochybnou již v tento okamžik), nebo zda schopnost odběratele platit byla prokazatelně ovlivněna až nějakou zásadní událostí, která nastala až v roce 2023 (a tudíž se pohledávka stala pochybnou až po konci roku 2022).

Následné události lze obecně považovat za velmi dobrou indicii (pokud ne rovnou důkaz), že návratnost aktiv není v pořádku již k rozvahovému dni.

Rezervy na ztrátové smlouvy

Pokud v účetní jednotce existují k rozvahovému datu uzavřené smlouvy, které budou plněny v následujících obdobích, je nutné zabývat se tím, zda jejich plnění nebude ztrátové, tj. zda náklady na plnění smlouvy nepřevýší výnosy z těchto smluv.

Jak již bylo uvedeno, v případě ztrátového provozu se ztráta vykazuje v období, kdy je takový provoz uskutečňován. Důvodem je to, že až v takovém období vzniká „břímě“ ztráty, kterou musí účetní jednotka nést (např. se jí nedaří prodávat výrobky alespoň za výrobní náklady). Účetní jednotka se takové ztrátě dokáže případně vyhnout i tak, že ztrátovou část provozu ukončí. V případě ztrátové smlouvy je však „břímě“ ztráty způsobeno samotným uzavřením smlouvy (např. závazek dodat elektřinu za cenu menší než nákupní). Takto vzniklé ztrátě se účetní jednotka nedokáže vyhnout, protože smlouvu musí dodržet (samozřejmě předpokládáme trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti). Jinými slovy, ztráta není budoucí, tedy

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

To ne. Museli bychom udělat úplně jiný test. Pobavit se s vedením a techniky o jejich investičních plánech, pročíst zápisy vedení, nakouknout do rozpočtu na příští období apod.

Ano. Takže máme u strojů dva různé testy, oba zaměřené na tvrzení ocenění. A určitě bychom vymysleli ještě další. Který test tedy dát do té navrhované jednotné sady pro dlouhodobý majetek?

Hm, to je dobrá otázka. Dělat pokaždé oba testy nedává smysl. Někdy bude rizikem aktuální fyzický stav, jindy zase budoucí výměna technologie.

Teď jsi to vystihl přesně. Zvolené testy musí vždy reagovat na identifikovaná rizika. To říkají auditorské standardy.

Takže univerzálně použitelná sada testů je nesmysl. Maximálně si můžeme připravit popisy často používaných testů. Ale výběr vhodných testů musíme udělat pro každý audit zvlášť.

Přesně tak. A ve spise musíme ukázat vazbu každého provedeného testu na identifikovaná rizika.

důsledkem budoucího provozu, nýbrž okamžitá jako důsledek existence stávajícího nevýhodného závazku.

Pokud tomu tak je, ztrátu je nutné vykázat v účetním období, ve kterém byla taková smlouva uzavřena, nebo v období, kdy se dříve uzavřená smlouva stala ztrátovou. Tak dojde také k vykázání rezervy na ztrátovou smlouvu.

Lze očekávat, že s tímto problémem se bude potýkat mnohem více účetních jednotek než dříve, a to zejména v případech, kdy je účetní jednotka na základě uzavřených smluv povinna dodávat za předem sjednané ceny, ale její vstupy díky růstu cen energií a inflaci vzrostou tak, že sjednané výnosy nebudou stačit na jejich pokrytí. Jiným důvodem může být zastropování cen dodávaných energií a (zatím) nejasné kompenzační schéma. Pokud někdo obchoduje s energiemi nebo třeba jen pronajímá část svého areálu s dohodnutou cenou elektřiny a plynu, velmi snadno se může ocitnout ve ztrátě z dodávek těchto energií. Následné události mohou na tyto situace upozornit a pomoci s jejich vyčíslením, které bude potřebné pro ocenění uvedených rezerv.

Předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti

Především je potřeba zdůraznit, že tento předpoklad se vyhodnocuje k okamžiku sestavení účetní závěrky, nikoli k datu účetní závěrky. Jedná se tedy o aktuální názor statutárního orgánu, když účetní závěrku schvaluje a podepisuje. Jinými slovy, je nutné vzít v úvahu veškeré následné události.

Na druhou stranu za dohlednou budoucnost se považuje minimálně 12 měsíců od data účetní závěrky. Pokud tedy účetní jednotka interně pracuje pouze s tímto minimálním obdobím, k okamžiku sestavení účetní závěrky může být k dispozici dostatek informací o vývoji společnosti tak, aby vyhodnocení předpokladu trvání podniku bylo dostatečně spolehlivé. Pokud však účetní jednotka pracuje s delšími horizonty plánování, za dohlednou budoucnost je potřeba považovat tento horizont.

Pokud účetní jednotka předpokládá, že v uvedeném horizontu ukončí svou činnost (ať už nuceně, nebo ne), musí tomu přizpůsobit své účetní metody. Jak, to účetní předpisy (jak české, tak IFRS) nespecifikují. V každém případě to však bude mít vliv na oceňování v podstatě všech položek v rozvaze. V tomto článku se omezím jen na jeden související komentář: prodej obchodního závodu nebo přeměna společnosti obvykle nejsou porušením předpokladu trvání podniku, neboť podnik (obchodní závod) bude nadále provozován.

Pokud účetní jednotka dospěje k závěru, že uplatnění předpokladu trvání podniku je pro sestavení účetní závěrky i nadále vhodné, nicméně situace je nejistá a může se v případě nepříznivého vývoje vyvinout i v nutnost ukončení činnosti, musí o tom informovat i v příloze účetní závěrky. Důvodem pro uvedení takové

informace v příloze je její závažnost. Bez jejího uvedení účetní závěrka jednoznačně nebude podávat věrný a poctivý obraz, na což by musel reagovat i auditor při ověření takové závěrky.

České účetní předpisy však pro tuto situaci neobsahují konkrétní vodítko. Jen mezi lety 2011 a 2015 vyhláška č. 500/2002 Sb. obsahovala toto ustanovení, kterým se lze nadále inspirovat: *Účetní jednotka, která použila účetní metody způsobem vycházejícím z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a u které zároveň existuje významná nejistota, spočívající zejména ve skutečnosti, která nasvědčuje tomu, že účetní jednotka nemusí být schopna nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a v důsledku toho například plnit své závazky, uvede v příloze v účetní závěrce tuto skutečnost. Dále popíše případná opatření nebo návrhy řešení těchto skutečností.*

Toto ustanovení z vyhlášky bohužel vypadlo při velké novele, která upravovala přílohu dle kategorizace účetních jednotek. Lze se domnívat, že důvodem bylo prosté opomenutí.

Dnes je tedy nutné, stejně jako před rokem 2011, postupovat jen na základě požadavku na věrný a poctivý obraz.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., je auditor a pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje koncepčním otázkám v oblasti účetnictví a auditu. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. V Komoře auditorů ČR je aktivní jako člen výboru pro metodiku auditu, výboru pro účetní výkaznictví a redakční rady časopisu Auditor.



Následné události z pohledu auditora aneb musím něco udělat?



Jana Sabadášová

Následné události – dvě kouzelná slova, která nám na první pohled přidávají kromě auditu samotných zůstatků ve výkazech další práci navíc nezbytnou pro zachycení kompletního obrázku správnosti účetní závěrky. Něco, co ale také často využíváme při auditu samotných hodnot vykázaných třeba v rozvaze – při vyhodnocení přesnosti dohadů nebo pro následné platby.

Co to tedy následná událost je? Následná událost je nějaká situace, transakce, událost, která nastala po datu účetní závěrky do data zprávy auditora. Jsou to ale také události, o kterých se auditor dozvěděl později po datu zprávy auditora, a to až do data zveřejnění účetní závěrky a případně i poté. Samozřejmě může jít o něco pozitivního i negativního.

Následnými událostmi se zabývá podrobně mezinárodní standard ISA 560. Obvykle se při auditech účetních závěrek setkáváme s následující posloupností událostí a činností. Účetní jednotka celý rok vede účetnictví a přibliží se konec finančního roku. Po zpracování všech podkladů, zaúčtování závěrkových operací, zpracování inventarizací začne společnost sestavovat účetní závěrku k rozvahovému dni (datum účetní závěrky), například k 31. prosinci 2021. Auditor obdrží ke své práci návrh této závěrky (například v dubnu) a po dokončení auditu, provedení všech prací a zapracování navržených úprav (nebo vyhodnocení nezohledněných úprav a jejich vlivu na výrok) účetní jednotka sestaví finální podobu účetní závěrky, kterou příslušné osoby podepíší (jednatel, představenstvo) – tedy určí datum schválení účetní závěrky v kontextu ISA (např. polovina května). Auditor určí datum zprávy auditora (dost často ve stejný den nebo blízký den tak, aby byly zohledněny všechny následné události) po dokončení svých prací. Auditovaná účetní závěrka je pak schválena na valné hromadě akcionářů nebo společníků a zveřejněna v obchodním rejstříku či poskytnuta třetím osobám (bankám).

Výše uvedený příběh obsahuje klíčové okamžiky, které jsou definované v ISA 560.5 následovně:

- datum účetní závěrky – datum posledního dne posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena. V našich podmínkách tedy asi nejčastěji 31. prosince,
- datum schválení účetní závěrky – datum, ke kterému byly sestaveny všechny výkazy, které tvoří účetní závěrku včetně přílohy účetní závěrky, a odpovědní činitelé prohlásili, že za tuto účetní závěrku převzali odpovědnost,
- datum zprávy auditora – datum, které auditor uvede ve své zprávě k účetní závěrce v souladu s ISA 700,

- datum zveřejnění účetní závěrky – datum, kdy jsou zpráva auditora a auditorem ověřená účetní závěrka zpřístupněny třetím stranám.

Mezi jednotlivými daty je poměrně podstatný rozdíl v tom, co musí auditor udělat, do jaké míry se musí následnými událostmi zabývat.

Nicméně pojďme se nejprve podívat na to, jaký typ následné události může nastat. Je potřeba rozlišit takzvané upravující a neupravující následné události a podle toho s nimi zacházet.

- **Upravující následné události** – události, které nám poskytují evidenci o stavu existujícím již k datu účetní závěrky, tzn. účetní jednotka je musí zohlednit již v závěrce za daný rok.

Jako příklad lze uvést situaci, kdy budou zásoby, které má účetní jednotka skladem k datu účetní závěrky, prodávat v následujícím roce za nižší cenu, než je ta skladová. V takovém případě lze předpokládat, že zásoby neměly tak vysokou hodnotu k datu účetní závěrky a bylo třeba tvořit opravné položky.

Dalším příkladem může být rozhodnutí soudu po datu účetní závěrky, které potvrdí/upřesní výši náhrady či pokuty, která je vykázaná v účetní závěrce, obvykle na řádku rezervy – tedy závazek vznikl již v účetním období, například porušením smluvních podmínek.

- **Neupravující následné události** – události, které svědčí o podmínkách vzniklých až po datu účetní závěrky. Tento typ událostí nemá vliv na hodnoty v účetní závěrce. Pokud jsou významné pro pochopení účetní závěrky, může být nutné je zveřejnit v příloze. Jedním z příkladů je situace, kdy v následném období zničí jednu z výrobních hal společnosti povodeň. Tato hala k datu závěrky existovala, s povodní nikdo



Výhoda situace, ve které se právě nacházíme, pane kolego, spočívá mimo jiné v tom, že se nám omezil sortiment případných následných událostí a míra jejich nejistoty.

Kresba: Ivan Svoboda

nepočítal a nemohl vědět, že nastane. Nicméně tato informace může být důležitá pro uživatele a bude nutné ji zveřejnit a popsat v příloze účetní závěrky, protože by mohla ovlivnit jejich další rozhodování. Zde je ale nutné dát pozor na potenciální vliv na nepřetržité trvání společnosti.

Samostatnou kapitolou následných událostí je nepřetržitě trvání společnosti. Při sestavování účetní závěrky musí vedení společnosti vyhodnotit, zda bude společnost schopna i nadále trvat v dohledné budoucnosti, obvykle minimálně v následujících 12 měsících. Dle tohoto vyhodnocení je závěrka sestavena na základě principu nepřetržitosti nebo na základě neschopnosti nadále trvat. Nepřetržitě trvání je tak upravující následnou událostí vždy, protože lze předpokládat, že určité indikace existovaly již k datu účetní závěrky. Zároveň má změna tohoto předpokladu vliv na účetní zachycení aktiv a závazků, které mohou být vykázány v nesprávné hodnotě.

Povinnosti auditora vztahující se k následným událostem

Povinnosti auditora je nutné rozlišit v souvislosti s obdobími do data vydání zprávy auditora a po jejím vydání. Události v každém z těchto období kladou na auditora jiné požadavky.

Události mezi datem účetní závěrky a datem zprávy auditora

Mezi datem zprávy auditora a datem účetní závěrky má auditor povinnost aktivně zjišťovat, jestli nastaly nějaké následné události. Auditor za toto období musí získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že byly zjištěny všechny události, které vyžadují úpravu účetní závěrky nebo zveřejnění v účetní závěrce, a to v souladu s příslušným účetním rámcem.

Postupy auditora v tomto období zahrnují a auditor dokumentuje ve svém spise (viz ISA 560.7):

- informace o tom, jakým způsobem vedení společnosti identifikuje události po datu účetní závěrky, jaké používá postupy, případně kontroly,
- dotazování vedení, případně osob pověřených správou a řízením, zda si jsou vědomi nějakých následných událostí, které mohou mít vliv na účetní závěrku,
- seznámení se se zápisy z jednání vedení, vlastníků a dotazování se na informace v nich obsažené – například, když vedení používá zkratky nebo „krycí jména“ pro některé akce – třeba když likvidaci jednoho závodu pojmenuje „akce blesk“. Porozumění je tedy klíčové, abychom se vyhnuli situacím, kdy informace máme, ale špatně je interpretujeme, nerozumíme jim, a přitom jsou významné,
- seznámení se s posledními mezitímními účetními výkazy sestavenými po datu závěrky, pokud byly sestaveny, případně analýzu obrátové předvahy k mezitímnímu datu, dotazování na neobvyklé

změny a doložení významných událostí (například významné změny zisku, tržeb, nákladů, aktiv, závazků a jejich zdůvodnění).

Poslední dva body jsou bezpochyby závislé na dostupnosti dat a přesnosti účetnictví v následujícím období. V případě, že budeme vydávat zprávu auditora 15. ledna následujícího roku, pravděpodobně žádné zápisy ani závěrka k dispozici nebudou. Pak lze v souladu s ISA 560 použít alternativní variantu, a to provést kontrolu dostupných knih, záznamů nebo například bankovních výpisů. Naopak procedury prováděné v květnu budou rozsáhlejší, protože uplynulo více času.

Kromě posouzení dostupných knih může auditor, pokud usoudí, že je to nezbytné, také provést dodatečné postupy jako prověření plánovaných rozpočtů, peněžních toků a dalších plánů, rozšíření dotazování se právních zástupců a aktualizace již získaných informací nebo si může vyžádat specifická písemná prohlášení.

Analýzu dokumentů je vhodné doplnit o konkrétní dotazy, které se mohou týkat (viz ISA 560. A9):

- významných změn závazků, půjček a úvěrů, poskytnutí záruk nebo zástav,
- významných prodejů nebo nákupů majetku, finančních investic, části závodu,
- nových emisí dluhopisů, akcií,
- přeměn (např. fúze),
- zničení majetku (např. požárem, povodní),
- mimořádných transakcí, neobvyklých účetních zápisů,
- událostí, které by měly vliv na odhady, rezervy nebo podmíněné závazky,
- významných změn ve vedení společnosti, ve statutárních orgánech,
- událostí, které se vztahují k předpokladu ekonomické návratnosti majetku,
- událostí, které by zpochybnilly vhodnost účetních postupů použitých při sestavování účetní závěrky. Takovými událostmi by byly např. události zpochybňující předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky.

V rámci auditních procedur si auditor také musí vyžádat písemné prohlášení. Standardním bodem prohlášení vedení k účetní závěrce je bod shrnující kompletnost poskytnutých informací a zveřejnění veškerých následných událostí tak, jak to účetní předpisy vyžadují.

V případě, že auditor identifikuje následnou událost, která je ať už upravující, nebo neupravující, a která nebyla správně zohledněna v účetní závěrce, musí zvážit její významnost s ohledem na stanovenou materialitu. Pokud daná následná událost nebude správně zohledněna v účetní závěrce, musí na zjištěnou nesprávnost reagovat. V případě drobných nesprávností nebo některých chybějících zveřejnění bude reakcí auditora zahrnutí přehledu neopravených nesprávností do prohlášení vedení. V případě, kdy bude nesprávnost významná,

může vést například k výhradě k účetní závěrce. Pokud by společnost sestavila závěrku na základě principu nepřetržitého trvání a tento předpoklad by se ukázal jako nesprávný, povede to k zápornému výroku.

Vždy je ale potřeba posoudit každý případ individuálně s profesním skepticismem, nezávisle a s využitím auditorského úsudku. Samozřejmostí je získání dostatečných a vhodných důkazů a dokumentace ve spisu auditora dokládající auditorský úsudek tak, aby i auditor, který nebyl součástí auditního týmu, pochopil, jaké závěry byly přijaty a proč.

Události, se kterými je auditor seznámen po datu zprávy auditora před jejím zveřejněním

Na začátek je nutné poznamenat, že po datu zprávy auditora již nemá auditor povinnost sám aktivně zjišťovat, zda se nějaká událost stala. Nicméně se může stát, že se dozví o nějaké významné události, která by vyžadovala úpravu zprávy auditora, kdyby o ní k datu vydané zprávy věděl. V tom případě auditor musí (viz ISA 560.10 a následující):

- projednat zjištěné záležitosti s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými správou a řízením,

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

2. Vazba na tvrzení



Díval jsem se do auditorských standardů. Říkají, že postupy mají vycházet z vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Chápu to správně, že pro každé tvrzení zvažuji, zda existuje riziko materiální nesprávnosti?

Přesně tak.



Takže u toho našeho majetku mám riziko nesprávného ocenění dlouhodobého majetku?

A jak bys u takto obecně formulovaného rizika vybíral potřebný test? Pokud bys zvolil fyzickou prohlídku, nepokryješ riziko budoucího nahrazení. Když půjdeš vyzpovídat vedení ohledně jejich budoucích plánů, nepokryješ riziko, že nějaký stroj už dnes nemusí být používán.

To je pravda. Potřebuji mít riziko popsáno konkrétně. Pak teprve budu vědět, jaký test zvolit.

A jsme zpět u té základní myšlenky o vazbě postupů na rizika.

Ale co ta tvrzení? K čemu je potřebuji, když stejně každý test svazuji přímo s příslušným rizikem?

Tvrzení jsou pomůcka, abychom při identifikaci rizik přemýšleli konkrétněji. Použitím jednotlivých tvrzení v podstatě zvažujeme příčiny možných nesprávností.

Jasně. Například přemýšlím, jak by se mohlo stát, že v účetnictví je neexistující položka anebo naopak tam určitá položka chybí. Anebo jak by mohlo dojít k tomu, že je zaúčtována či oceněna v nesprávné výši.

Přesně tak. Pokud máš dostatečně detailně popsána rizika, jsi schopen pro každé z nich navrhnout smysluplný test.

- vyhodnotit, zda má být závěrka upravena, nebo ne,
- vyžádat si informaci, jak se chce vedení s těmito záležitostmi v účetní závěrce vypořádat.

V případě, že se vedení rozhodne účetní závěrku upravit, pak je nutné provést dle okolností auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky.

Auditor také rozšíří procedury týkající se následných událostí až do data nové zprávy auditora a následně vydá novou zprávu auditora k upravené účetní závěrce. Nová zpráva auditora nesmí být datována dříve, než je datum schválení upravené účetní závěrky (viz ISA 560.11).

Pokud vedení odmítne účetní závěrku upravit, pak:

- v případě, že zpráva auditora ještě nebyla vedení předána, auditor modifikuje svůj výrok v souladu s ISA 705,
- pokud již byla zpráva předána, informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením, aby tuto účetní závěrku nezveřejňovali, dokud nebude upravena. Pokud vedení závěrku i tak zveřejní, je auditor povinen podniknout vhodné kroky k tomu, aby zabránil tomu, že se třetí strany budou na tuto zprávu auditora spoléhat. Pro určení správných kroků se bude muset auditor pravděpodobně poradit s právním zástupcem.

Události, se kterými je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky

Stejně jako v předchozím bodě není třeba, aby auditor činil jakékoli aktivní kroky ke zjištění následných událostí po datu zveřejnění účetní závěrky.

Nad rámec procedur popsaných v předchozím bodě nepochybně došlo k distribuci závěrky mezi třetí strany a v případě, že je nutné závěrku upravit, auditor musí ověřit kroky účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoliv, kdo již závěrku obdržel, byl o situaci informován.

Pokud účetní jednotka bude vydávat opravenou účetní závěrku, ke které bude auditor vydávat novou zprávu auditora, pak je do ní povinen zahrnout odstavec zdůraznění skutečnosti nebo odstavec jiné skutečnosti odkazující na příslušnou část účetní závěrky s popisem důvodů úpravy původně zveřejněné závěrky a na dříve vydanou zprávu auditora.

Pokud se vedení rozhodne závěrku neupravit, i když se auditor domnívá, že závěrka by upravena být měla, pak musí auditor informovat vedení a osoby pověřené správou a řízením, že hodlá podniknout kroky k tomu, aby se třetí strany na tuto závěrku nespolehaly. Pro určení správných kroků se bude muset auditor pravděpodobně poradit s právním zástupcem.

Dokumentace

Spis auditora musí obsahovat k následným událostem vhodné a dostatečné důkazy. Požadavky na dokumentaci

a procedury, které je potřeba provést, jsou uvedeny ve standardu ISA 560. Auditor si na základě standardu může připravit obecný formulář pro dokumentaci k následným událostem nebo využít formulář z *Příručky pro provádění auditu č. 202 – Následné události* (viz www.kacr.cz).

Je ale potřeba nebrat jakýkoliv formulář pouze jako odškrtačací seznam a všechny informace řádně zdokumentovat. Pokud provádíme dotazování, musíme dodržet standardy a zdokumentovat, kdy a koho jsme se dotazovali, na co jsme se ptali a jaké jsme získali informace.

Pokud provádíme posouzení posledních mezitímních účetních výkazů sestavených po datu závěrky nebo obrotové předvahy sestavené k mezitímnímu datu, pak je potřeba s ohledem na materialitu zdokumentovat významné změny. Auditor musí vyhodnotit a zdokumentovat, zdali identifikoval nějakou významnou následnou událost vyžadující úpravu účetních výkazů nebo zveřejnění v účetní závěrce. Toto vyhodnocení je následně potřeba porovnat s účetní závěrku a zdokumentovat, zda následné události byly v účetní závěrce řádně zohledněny.

V případě rozdílného názoru s vedením je pak potřeba zdokumentovat náš úsudek a dopad na auditovanou závěrku, případně na zprávu auditora.

Závěr

V dnešní turbuletní době je potřeba následným událostem věnovat značnou míru pozornosti. Během posledních pár let jsme v rámci následných událostí museli řešit vliv covidu-19, vládních omezení, konfliktu mezi Ukrajinou a Ruskem, nárůstu cen energií nebo ekonomické situace. Dopad těchto událostí měl na mnoho našich klientů velký vliv a bylo potřeba mu věnovat nejen velké auditorské úsilí, ale také bylo mnohdy nutné popsat poměrně velký rozsah informací v příloze účetní závěrky. U nejednoho klienta jsme se setkali s dopadem tak velkým, že bylo potřeba s vedením detailně diskutovat o tématu nepřetržitého trvání společnosti. Neberme proto následné události jako formalitu a věnujme jim náležitou pozornost.

Jana Sabadášová

Ing. Jana Sabadášová pracuje na pozici manažerky ve společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., kde pracuje od roku 2014. Je absolventkou Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, členkou ACCA a statutární auditorkou zapsanou v rejstříku Komory auditorů ČR. V posledních letech se věnuje auditu mezinárodních i lokálních společností různých odvětví. V rámci auditorské praxe se věnovala i interním školením asistentů a rozvíjení jejich znalostí. Je také místopředsdkyní Dozorčí komise KA ČR.

Následné události a princip nepřetržitého trvání



Michal Štěpán

Tento článek si klade za cíl vysvětlit, jak informace o skutečnostech nastalých či zjištěných po datu účetní závěrky ovlivňují vyhodnocení předpokladu nepřetržitého trvání použitého při sestavení účetní závěrky. Jinými slovy jde o vztah mezinárodních auditorských standardů ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* a ISA 570 *Nepřetržitě trvání podniku*.

Obecně jsou následné události rozlišovány na tzv. upravující a neupravující. Jak je popsáno v ISA 560, upravující jsou události, které jsou důkazem o podmínkách, jež existovaly k datu účetní závěrky. Takové události jsou v účetní závěrce reflektovány přímo v hodnotách vykazovaných v účetních výkazech k příslušnému rozvahovému datu. Neupravující jsou události, které svědčí o podmínkách vzniklých až po datu účetní závěrky. Takové události, pokud jsou významné, jsou v účetní závěrce reflektovány prostřednictvím popisu v příloze, avšak neovlivňují hodnoty vykazované v účetních výkazech.

Nyní zaměříme pozornost na ISA 570 a princip nepřetržitého trvání. V realitě je naprostá většina účetních závěrek sestavená vedením na základě předpokladu, že účetní jednotka bude schopna nepřetržitě trvat. Auditor je povinen vyhodnotit, zdali takový předpoklad je vhodný a zdali případně existuje materiální nejistota, která by mohla zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Při tomto vyhodnocení musí vedení i auditor vzít v úvahu veškeré relevantní informace, které jsou známy až do data sestavení účetní závěrky, resp. do data zprávy auditora, tedy včetně informací o následných událostech.¹ Otázka zní, jak následné události ovlivňují volbu předpokladu nepřetržitého trvání. Mají být brány v úvahu všechny následné události? Anebo mají být brány v úvahu jen ty, které ukazují na podmínky existující k datu účetní závěrky, a podmínky vzniklé až po datu účetní závěrky nemají být zohledňovány?

Odpověď je jednoznačná: pro posouzení a volbu vhodného předpokladu musí být vždy brány v úvahu všechny podmínky existující k datu sestavení účetní závěrky, ať již vznikly před, nebo po rozvahovém dni. Jinými slovy v otázce předpokladu nepřetržitého trvání neplatí rozlišování jednotlivých následných událostí na upravující a neupravující. Je to proto, že nehovoříme o zohledňování jednotlivých událostí, nýbrž o rozhodnutí o základním východisku pro účetní závěrku jako celek. Účetní závěrka může být postavena

buď na předpokladu pokračování v činnosti, anebo na předpokladu ukončení činnosti. Vedení musí zvolit jeden ze dvou již uvedených předpokladů, a to ten, který poskytuje smysluplné informace (věrný obraz) pro uživatele. Proto je nutné, aby při tomto rozhodování byly zohledněny všechny skutečnosti nastalé až do data sestavení účetní závěrky. Pojďme tento princip demonstrovat na praktických scénářích.

Zásadní událost nastalá po rozvahovém datu

Předpokládejme, že auditujeme společnost provozující činnost, která vyžaduje licenci. K rozvahovému datu společnost tuto licenci má, nicméně po skončení roku (avšak před datem sestavení účetní závěrky) je jí tato licence odebrána. Předpokládejme zároveň, že se lze oprávněně domnívat, že toto rozhodnutí nebude zvráceno. V okamžiku sestavování účetní závěrky za předchozí období je tudíž zřejmé, že společnost již nebude schopna pokračovat ve své činnosti. Jaký předpoklad má být zvolen pro sestavení účetní závěrky za právě uplynulé období? Samozřejmě předpoklad ukončení činnosti, neboť to je jediný realistický scénář budoucího vývoje. To, že ke ztrátě licence došlo až po rozvahovém datu je nepodstatné.

Obdobně si představme situaci, kdy po rozvahovém dni (opět před datem sestavení účetní závěrky za uplynulé období) rozhodne vedení mateřské společnosti o zrušení dceřiné společnosti. Na základě tohoto



Nedivte se tak, pane kolego, já se jen řídím zásadou opatrnosti a připravuji se na všechny možné nepříznivé následné události, které mohou nastat v důsledku mé odpovědnosti.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Lze dovodit z řady ustanovení, například ISA 570 odst. 11, 14, 16, 26 a další.

rozhodnutí bude zlikvidován (rozprodán či sešrotován) stávající dlouhodobý majetek, proběhne výprodej skladových zásob za ceny pod náklady pořízení apod. Jaký má být zvolen předpoklad pro sestavení závěrky této dceřiné společnosti? Na jakém předpokladu má být oceněn majetek vykázaný k rozvahovému datu? Odpověď je opět zřejmá. Není možné závěrku nadále sestavovat na principu nepřetržitého trvání a oceňovat majetek původními účetními metodami (např. oceňovat dlouhodobý majetek za předpokladu jeho dalšího mnohaletého odpisování), protože takový předpoklad již není smysluplný. Závěrka musí být postavena na principu likvidace, a pokud lze očekávat, že majetek bude rozprodán za ceny nižší než jejich dosavadní ocenění v účetnictví, musí být toto ocenění upraveno na realizovatelnou hodnotu.

Nejistota vzniklá po rozvahovém datu

Vratme se nyní k úvodnímu scénáři licencované společnosti, avšak nyní předpokládejme, že po rozvahovém dni společnost obdrží informaci o zahájení

řízení, které může vyústit v odebrání její licence. K datu sestavení závěrky není řízení ukončeno, avšak riziko ztráty licence (a tudíž ukončení činnosti) je nezanedbatelné. Předpoklad nepřetržitého trvání je i nadále vhodný, ale riziko ztráty licence vytváří materiální nejistotu ohledně schopnosti společnosti nepřetržitě trvat. Musí být tato nejistota popsána v účetní závěrce za právě uplynulé období? Odpověď zní opět ano, musí. Nelze tuto skutečnost v účetní závěrce zamlčet, neboť je to zásadní informace pro uživatele, který bude účetní závěrku používat ke svému ekonomickému rozhodování. Skutečnost, že událost způsobující nejistotu nastala po rozvahovém dni, je nepodstatná. Jakmile ji vedení zná k datu sestavení účetní závěrky, musí ji v této účetní závěrce popsat.

Ukončení činnosti s horizontem delším než 12 měsíců od data účetní závěrky

Navažme na již popsaný scénář dceřiné společnosti, kde po datu účetní závěrky padlo rozhodnutí o jejím zrušení. Tentokrát ale předpokládejme, že zrušení

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

3. Charakter, načasování a rozsah testu



Bavili jsme se o fyzické prohlídce vzorku strojů v reakci na riziko, že by nemusely být v použitelném stavu. Velikost vzorku určujeme podle výše rizika. Čím vyšší riziko, tím větší vzorek. To je ta vazba, kterou vyžadují auditorské standardy, ne?

To není zdaleka všechno. Velikost vzorku určuje rozsah testu. Ale my bychom měli přemýšlet i o charakteru a načasování testu.

Charakterem myslíš to, proč jsme se rozhodli pro detailní test, a nikoliv pro analytický test věcné správnosti?

Nejenom to. Charakter testu je o řadě dalších aspektů. Odkud budeme vzorek strojů vybírat – z účetního registru, nebo naopak z položek, které fyzicky uvidíme ve výrobní hale? Jakou metodou vzorek vybereme – náhodně, anebo s přihlédnutím k zůstatkové hodnotě, druhu majetku, jeho stáří apod.? A co budeme považovat za důkazní informaci – bude nám stačit pouhé pozorování fyzického stavu?

Rozumím. A co to načasování? Zrovna test fyzického stavu strojů bych si klidně troufl udělat třeba během podzimního předauditu. Pravděpodobnost, že by se stav strojů dramaticky změnil do konce roku, bude malá.

Načasování vždy záleží na specifických okolnostech a úsudku auditora.



je plánováno 18 měsíců od rozvahového data. Do té doby společnost bude pokračovat ve své činnosti. Lze účetní závěrku za právě uplynulé období sestavit za předpokladu pokračování činnosti (s argumentem, že společnost v období 12 měsíců od rozvahového dne bude pokračovat v činnosti) a tento předpoklad změnit teprve při sestavení účetní závěrky za následující rok (kdy bude zbývat již jen 6 měsíců do zrušení)? Odpověď zní nikoliv. Společnost bude svoji činnost končit do 18 měsíců, a účetní závěrka tudíž musí být postavena na tomto předpokladu.

Od vedení (a někdy též i auditorů) je často slyšán názor, že předpoklad nepřetržitého trvání se posuzuje pouze po období nejbližších 12 měsíců od data účetní závěrky a události po tomto horizontu nejsou relevantní. Tento názor je mylný. ISA 570 popisuje období 12 měsíců pouze jako minimální období, po které by vedení mělo aktivně vyhodnocovat schopnost pokračovat ve své činnosti. Nicméně vedení společnosti mohou být známy události nebo podmínky přesahující vyhodnocované období, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Takové skutečnosti musí vedení též vzít v úvahu, protože i ony mohou vést k tomu, že předpoklad nepřetržitého trvání není nadále vhodným předpokladem (anebo existuje materiální nejistota). A auditor má explicitní povinnost se na tyto možné události a podmínky přesahující vyhodnocované období vedení dotázat.²

Nejistota s horizontem delším než 12 měsíců od data účetní závěrky

Předpokládejme scénář, kdy společnost má k datu účetní závěrky vydané dluhopisy, jež jsou splatné za dva roky od tohoto data. Zároveň předpokládejme, že dosavadní i očekávaný budoucí vývoj finanční situace a peněžních toků ukazuje, že společnost nemusí být schopná vlastními prostředky dluhopisy splatit v okamžiku jejich splatnosti. Zároveň k datu sestavení účetní závěrky nemá zajištěno dostatečné alternativní financování. Tato situace vytváří materiální nejistotu ohledně schopnosti společnosti nepřetržitě trvat. Musí být tato nejistota popsána v účetní závěrce za právě uplynulé období? Anebo lze argumentovat, že nemusí, neboť daný okamžik zatím leží ve vzdálenější budoucnosti přesahující horizont 12 měsíců?

Správnou odpověď již asi tušíte. Výše zmíněná nejistota existuje a je známa již nyní (k datu sestavované účetní závěrky za právě uplynulé období). Že je její horizont až za dva roky, není podstatné, jak již bylo vysvětleno. Tuto nejistotu nelze v účetní závěrce zamlčet, neboť je to zásadní informace pro uživatele. Pokud by tato nejistota popsána nebyla, jedná se o materiální nesprávnost.



Ukončení činnosti versus zrušení právnické osoby

Častý omyl spočívá v tom, že princip nepřetržitého trvání je spojován s právní entitou. Opět se vrátme ke scénáři dceřiné společnosti, u které bylo rozhodnuto o ukončení její činnosti. Tentokrát předpokládejme, že toto ukončení má podobu ukončení provozu, rozprodání majetku, propuštění zaměstnanců, avšak společnost jako právnická osoba nezaniká (pouze bude prázdnou schránkou, která možná někdy v budoucnosti bude použita pro novou činnost). Je v takové situaci předpoklad nepřetržitého trvání vhodný (s argumentem, že právnická osoba nezaniká)? Jednoznačně není. Stávající činnost podniku (zobrazovaná v závěrce za právě uplynulé období) nebude pokračovat. Tudíž pro takovou závěrku není předpoklad nepřetržitého trvání vhodný. Skutečnost, že právnická osoba přetrvává, je irelevantní.

Naopak může dojít k situaci, kdy mateřská společnost rozhodne o fúzi námi auditované dceřiné společnosti s jinou společností ve skupině, řekněme v horizontu šesti měsíců od rozvahového dne. Právnická osoba zanikne, ale její činnost bude dále pokračovat v rámci nově vzniklé entity. Je pro sestavení účetní závěrky za právě uplynulé období předpoklad nepřetržitého trvání vhodný? Samozřejmě, že ano. Očekávaná fúze nemění nic na dalším pokračování činnosti stávajícího podniku, byť v jiné právní struktuře.

Účetní závěrka sestavovaná s delším než ročním odstupem po rozvahovém dni

Může se stát, že vedení společnosti sestaví její účetní závěrku s odstupem delším než 12 měsíců od rozvahového dne.³ Zároveň předpokládejme, že jde o společnost, u které dlouhodobě existuje materiální nejistota ohledně její schopnosti nepřetržitě trvat (například v důsledku opakovaných ztrát, záporného vlastního kapitálu, problémů s financováním). Vedení závěrku sestaví na základě předpokladu

² ISA 570 odst. 15

³ Právní důsledky takovéto situace nejsou předmětem tohoto článku.

nepřetržitěho trvání, avšak nejistotu (která kontinuálně existuje již několik let) v závěrce nepopíše. Na váš dotaz „Proč není nejistota popsána?“, odpoví vedení následovně: „Přežili jsme celých 12 měsíců od data účetní závěrky. To je jasný důkaz, že žádná materiální nejistota neexistuje, a proto o ní v předkládané závěrce nehovoříme“. Je takový argument správný? Samozřejmě, že není. Jak již bylo opakovaně zmiňováno, vedení má povinnost zvažovat všechny skutečnosti známé k datu sestavení závěrky a zároveň i povinnost zvažovat skutečnosti přesahující horizont jím vyhodnocovaného období. Správná otázka tedy zní: jsou k okamžiku sestavování účetní závěrky vedení známy nějaké události nebo podmínky týkající se budoucího období⁴, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat? Odpověď zní nepochybně „ano“ (viz již popsaná přetrvávající nejistota). Tudíž i nyní sestavovaná účetní závěrka musí tuto nejistotu popisovat.

Nejistota, která v následujícím období pominula

Základní princip popisovaný v tomto článku je, že posuzování vhodnosti předpokladu nepřetržitěho trvání (a případných nejistot) zohledňuje skutečnosti nastalé a známé k datu sestavení závěrky. Pokud stále nejste přesvědčeni o správnosti tohoto přístupu, možná vás přesvědčí následující scénář, který ukazuje stejný princip „v opačném gardu“.

Předpokládejme situaci, kdy k rozvahovému dni existuje materiální nejistota ohledně schopnosti společnosti nepřetržitě trvat (například nemá zajištěné financování, bez kterého hrozí, že nebude schopna pokračovat ve své činnosti). Nicméně po rozvahovém dni se společnosti podaří toto financování zajistit a k datu sestavení účetní závěrky (a datu zprávy auditora) již žádná materiální nejistota neexistuje. Co je správný přístup? Má účetní závěrka popisovat nejistotu, protože existovala k rozvahovému dni? Anebo nemá o nejistotě mluvit, protože do data sestavení závěrky pominula? Jsem si jist, že každý z vás bez váhání řekne, že druhá varianta je správně. Proč? Protože při vyhodnocení je nutno reflektovat vše, co je známo k datu sestavení závěrky, včetně následných událostí nastalých po rozvahovém dni. Jestli vám tento přístup přijde správný v tomto scénáři, musel být správný i ve všech předcházejících scénářích.

Dodatečně auditovaná závěrka

A ještě jeden scénář na závěr. Je trochu kuriózní, ale pochází ze života (obdrželi jsme na něj dotaz od auditora). Předpokládejme situaci, kdy účetní závěrka za rok 2020 byla vedením včas a řádně sestavena a zveřejněna v květnu 2021. Bohužel vedení zapomělo na audit, například se mylně domnívalo, že za rok 2020 tuto povinnost nemají. Svůj omyl si uvědomilo až v průběhu roku 2022 a požádalo o její audit. Nyní to důležité: v roce 2020 existovala nejistota ohledně nepřetržitěho trvání a přetrvávala i v okamžiku sestavení účetní závěrky v květnu 2021. Vedení společnosti tuto nejistotu v závěrce za rok 2020 patřičně popsal. Nicméně během roku 2022 tato nejistota pominula a k datu provádění auditu této závěrky již neexistuje.

Jak má auditor toto řešit ve své zprávě k účetní závěrce za rok 2020? Závěrka byla v době jejího vydání správná (popisovala existující nejistotu), avšak k datu požadované zprávy auditora již správná být přestala (protože nejistota zanikla). Auditor tudíž nemůže vydat výrok, že k datu jeho zprávy je daná závěrka správná. Měl by vydat výhradu z důvodu materiální nesprávnosti spočívající v tom (zde je ta kuriozita), že účetní závěrka hovoří o materiální nejistotě, která však již neexistuje. To se samozřejmě nemusí líbit vedení společnosti, které bude argumentovat, že závěrka k datu jejího sestavení správná byla, tudíž bychom se měli vyjadřovat z perspektivy okamžiku tehdejšího sestavení závěrky. Tento argument nelze přijmout. Auditorové standardy neznají koncept „ujistění, že něco bylo správně k nějakému minulému datu“. ISA 560 a ISA 570 požadují zvážení, zda-li auditovaná závěrka zohledňuje události do data zprávy auditora. A hlavně ISA 580 požaduje, aby vedení převzalo odpovědnost za správnost účetní závěrky k datu zprávy auditora.⁵ To znamená, že pokud vedení chce vydat auditorskou zprávu připojenou k nějaké starší závěrce, musí zajistit, že tato závěrka je správná i k aktuálnímu datu. Pokud to znamená sestavení nové závěrky za dané období reflektující skutečnosti nastalé po původním zveřejnění závěrky, musí tak vedení učinit. K takové závěrce pak může dostat zprávu auditora s výrokem bez výhrad. Pokud to vedení nedokáže či nechce zajistit (např. s argumentem, že závěrku nemůže změnit, neboť to byla statutární závěrka a již byla zveřejněna) a trvá na vydání zprávy auditora k původní závěrce, potom auditorovi nezbuďte než modifikovat výrok.

Samozřejmě, že výše uvedená situace je výjimečná. Musí se sejít chybějící audit, nejistota v okamžiku

⁴ Je důležité si uvědomit, že „budoucí období“ je vždy období po sestavení účetní závěrky. To je proto, že účetní závěrka po jejím zveřejnění má sloužit k ekonomickému rozhodování uživatelů. Toto rozhodování je z podstaty věci vždy „dopředné“. Má-li tedy účetní závěrka (být zobrazující historické finanční informace) být smysluplná pro takové rozhodování, musí zohledňovat očekávání (resp. nejistoty) v budoucím období od okamžiku, kdy je dostupná uživatelům. Nedává smysl za „budoucí období“ považovat období, které k okamžiku sestavení účetní závěrky již uplynulo (a už vůbec nedává smysl tvrdit, že celé toto budoucí období již uplynulo před sestavením závěrky a neexistuje žádné další budoucí období, které je nutno při posuzování předpokladu nepřetržitě činnosti posuzovat).

⁵ Přesněji k datu „co nejbližší datu zprávy auditora“, ale to zde nehraje podstatnou roli.

zveřejnění závěrky a následné zmizení této nejistoty k okamžiku auditu. Navíc společností, které do závěrky budou dobrovolně popisovat materiální nejistotu, aniž by jim za zády stál auditor, nebude mnoho. Ale je zajímavé si na tomto scénáři pocvičit logické myšlení. A jestli se pousmějete nad výhradou z důvodu „přebývajících informace o nejistotě“, tak to znamená, že rozumíte auditorskému vtipu.

Michal Štěpán

Ing. Michal Štěpán je ředitelem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a statutárním auditorem zapsaným v rejstříku KA ČR. Má více než

20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční rady pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.

Následné události v dotazech a odpovědích

V souvislosti s tématem čísla vám předkládáme výběr z metodických dotazů a odpovědí, které se týkají následných událostí. První část dotazů a odpovědí se týká povinnosti auditu ve specifických situacích, tj. povinnosti auditu při přeměně právní formy, povinnosti auditu účetní jednotky v konkurzu či povinnosti auditu v případě účetní jednotky, která se nachází v insolvenční. Další dotaz a odpověď se týkají datování dokumentů, tj. zda datum vyhotovení zprávy auditora musí být shodné s datem sestavení účetní závěrky a s datem podpisu prohlášení vedení. Zbylé dotazy a odpovědi řeší, jak má auditor postupovat v případě, kdy účetní jednotka odmítne převzít zprávu auditora, a jak má auditor postupovat při znovuvydání opravené účetní závěrky.

Povinnost auditu při přeměně právní formy

Dotaz

V závěru roku byl realizován proces změny právní formy akciové společnosti na společnost s ručením omezeným podle příslušných ustanovení zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přeměnách“).

Dne 31. 12. 20X0 byla změna právní formy z akciové společnosti na společnost s ručením omezeným zapsána v obchodním rejstříku. Společnost s ručením omezeným sestaví ke dni 31. 12. 20X0 roční účetní závěrku.

K 31. 12. 20X0 bude společnost s ručením omezeným splňovat jednu z podmínek podle § 20 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), (aktiva vyšší než 40 milionů Kč). Bude roční účetní

závěrka k 31. 12. 20X0 společnosti s ručením omezeným podléhat povinnému ověření auditorem?

Bude roční účetní závěrka společnosti s ručením omezeným podléhat povinnému ověření auditorem k 31. 12. 20X0, pokud bude společnost s ručením omezeným splňovat všechny podmínky podle § 20 odst. 1 písm. c) ZoÚ (aktiva vyšší než 40 milionů Kč; roční úhrn čistého obrátu více než 80 milionů Kč; průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50)?

Odpověď

V souladu s § 365 odst. 2 zákona o přeměnách musí být mezitímní, řádná nebo mimořádná účetní závěrka sestavená ke dni, k němuž byl vyhotoven projekt změny právní formy, ověřena auditorem, pokud ověření účetní závěrky auditorem vyžaduje zvláštní právní předpis.

Vycházíme z předpokladu, že se jedná o účetní jednotku, která svou velikostí spadá do kategorie malých účetních jednotek podle § 1b ZoÚ a podléhá povinnému ověření účetní závěrky auditorem na základě požadavku § 20 odst. 1 písm. d) ZoÚ. V tomto případě, pokud společnost dle účetní závěrky k 31. 12. 20X0 nedosáhne alespoň dvou definovaných kritérií v § 20 odst. 1 písm. c) ZoÚ, nebude tato závěrka podléhat povinnému ověření auditorem, s výjimkou případu, kdy by jí tato povinnost byla uložena přímo jiným právním předpisem.

Pokud budou všechny podmínky vyjmenované v ustanovení § 20 odst. 1 písm. c) ZoÚ splněny za aktuální (tj. na základě údajů z účetní závěrky společnosti s ručením omezeným sestavené k 31. 12. 20X0) i minulé účetní období, bude účetní závěrka společnosti s ručením omezeným podléhat povinnému auditu. Společnost s ručením omezeným je plným nástupcem akciové společnosti a účetní kontinuita nebyla nijak narušena.

Povinnost auditu účetní jednotky v konkurzu**Dotaz**

V ustanovení § 20 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZoÚ“) jsou uvedeny podmínky, kdy účetní jednotka není

povinna mít auditorem ověřenou účetní závěrku sestavenou v průběhu konkurzu. Tato povinnost auditu znovu nastává až po sobě jdoucích 36 měsících. Má taková účetní jednotka v konkurzu po sobě jdoucích 36 měsících povinnost auditu i v případě, že nesplňuje, popř. již nesplňuje podmínky povinnosti auditu podle § 20 odst. 1 ZoÚ?

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti**4. Reakce na významné riziko**

Přemýšlel jsem o významných rizicích. Auditorský standard říká, že test věcné správnosti má reagovat konkrétně na dané významné riziko. Co ale znamená to „konkrétně“? Chce tím snad říct, že když riziko není hodnoceno jako významné, tak související test nemusí na to riziko reagovat?

To ne. Každý test musí snižovat dané riziko, ať už je významné, nebo ne. Standard se jen snaží říct, že u významných musíš test ušít na míru tak, aby cílil co nejpřesněji na podstatu rizika.



Dobře. Vraťme se k těm strojům a oběma diskutovaným rizikům ocenění. Pro každé riziko jsem zvolil test, který ho konkrétně pokrývá. Takže jsem požadavek splnil, ne?

Souhlasím s tebou.

Znamená to, že v tomto případě by byly moje testy stejné, bez ohledu na to, jestli je riziko vyhodnoceno jako významné, nebo ne?

To ne. Vzpomeň si na naše povídání o charakteru, načasování a rozsahu testů. Klasifikace rizika jako významného ovlivní tyto aspekty směrem k zesílení testu.

Takže bychom se kromě fyzické obhlídky vybraných strojů mohli vyptávat relevantních pracovníků na bližší detaily o stavu daného stroje, případně bychom si vyžádali dokumentaci o jeho technickém stavu?

Třeba tak. Podobně bychom mohli upravit načasování testu. U významného rizika bych test prováděla až na konci roku. A samozřejmě pro významné riziko musíme obvykle zvětšit rozsah testu čili otestovat větší vzorek.

Vím, že u významných rizik se musíme seznámit s kontrolami, které je pokrývají. Předpokládám, že je budeme muset také otestovat.

Nebudeme. Na významné riziko můžeme reagovat pouze testy věcné správnosti a nemusíme provádět testy kontrol. V takovém případě ale naše postupy musí zahrnovat testy detailních údajů. Samotný analytický test by nestačil.

Odpověď

Podle našeho názoru je třeba ustanovení § 20 odst. 2 ZoÚ chápat jako určité osvobození od povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem v případě konkurzu po stanovenou dobu. Po uplynutí 36 měsíců je nutné postupovat pro aktuální účetní závěrku podle § 20 odst. 1 ZoÚ a účetní závěrku, pokud jsou splněny zákonné podmínky (pro jednotlivé kategorie účetních jednotek a typy společností), nechat ověřit auditorem.

Povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem společností v insolventci**Dotaz**

Společnost v roce 20X0 v únoru vstoupila do insolvence a v roce 20X0 jí byla povolena reorganizace. K 31.12.20X0 sestavila účetní závěrku, která byla auditorem ověřena. V dubnu 20X1 byl splněn reorganizační plán a společnost sestaví mimořádnou účetní závěrku. Jak v průběhu roku 20X0, tak i v letošním roce společnost splňuje kritéria pro povinný audit po přepočtu na celý rok. Má společnost povinnost mít auditorem ověřenou mimořádnou účetní závěrku v případě splnění reorganizačního plánu?

Odpověď

Povinnost sestavení mimořádné účetní závěrky vyplývá z ustanovení § 17 odst. 2 písm. h) a z ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZoÚ“). Kritéria pro povinnost ověření i mimořádné účetní závěrky auditorem jsou upravena v ustanovení § 20 odst. 1 ZoÚ.

Výjimku podle ustanovení § 20 odst. 2 písm. b) ZoÚ nelze v případě účetní závěrky sestavované z titulu splnění reorganizačního plánu uplatnit, protože se vztahuje pouze na účetní závěrku sestavenou ke dni předcházejícímu dni, ve kterém nastanou účinky schválení reorganizačního plánu.

Na základě výše uvedeného se domníváme, že společnost, která sestavuje mimořádnou účetní závěrku k datu splnění reorganizačního plánu a splní kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem podle ustanovení § 20 odst. 1 ZoÚ, bude podléhat povinnému ověření této mimořádné účetní závěrky auditorem.

Datování dokumentů**Dotaz**

Musí být datum vyhotovení zprávy auditora shodné s datem sestavení účetní závěrky a datem podpisu prohlášení vedení?

Odpověď

Datum sestavení účetní závěrky – za okamžik sestavení účetní závěrky je podle § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů, považován okamžik, kdy je k účetní závěrce připojen podpisový záznam, toto datum je totožné s datem schválení účetní závěrky tak, jak jej definuje mezinárodní auditorský standard ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* (dále jen „ISA 560“).

Písemné prohlášení vedení musí být, v souladu s požadavky mezinárodního auditorského standardu ISA 580 *Písemná prohlášení*, coby podstatná a nutná součást důkazních informací datováno co nejbližší datu zprávy auditora k účetní závěrce, rozhodně ale nesmí být datováno po tomto datu. Nejrozšířenější praxí je tak uvést na písemném prohlášení vedení stejné datum, jako je datum zprávy auditora.

Datum vyhotovení zprávy auditora – v souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 700 *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora* datuje auditor svou zprávu k účetní závěrce nejdříve dnem, kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace k ověřované účetní závěrce, a to včetně důkazních informací o uznání odpovědnosti osob odpovědných za účetní závěrku.

Pokud není datum sestavení účetní závěrky shodné s datem písemného prohlášení vedení a datem vyhotovení zprávy auditora, je v souladu ISA 560 auditor povinen provést dodatečné ověření následných událostí mezi datem sestavení účetní závěrky a datem vyhotovení zprávy auditora.

Nepřevzetí zprávy auditora účetní jednotkou**Dotaz**

Společnost podléhá povinnému ověření účetní závěrky. Auditor obdržel podepsanou účetní závěrku a provedl audit, jehož výsledkem je výrok s výhradou, protože společnost odmítá provést opravu zjištěné významné nesprávnosti s odůvodněním, že předběžné výsledky již byly zveřejněny (poskytnuty mateřské společnosti pro účely konsolidace). Společnost neposkytla auditorovi podepsané prohlášení vedení a odmítá převzít zprávu auditora po provedení statutárního auditu účetní závěrky. Chtěli bychom se proto dotázat na správný postup auditora.

Odpověď

Jedná se o dva relativně izolované problémy:

- (a) odmítnutí vydání prohlášení vedení,
- (b) odmítnutí převzetí zprávy auditora.

Ad a: Pokud auditor od vedení společnosti neobdrží podepsané prohlášení vedení, pak je v souladu s odst. 20 mezinárodního auditorského standardu ISA 580 *Písemná prohlášení* povinen odmítnout vydat výrok k účetní závěrce v souladu s ISA 705 *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*.

Ad b: Podle § 20 odst. 6 zákona č. 93/2009 Sb., zákona o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZoA“) auditor projednává zprávu auditora s řídicím orgánem účetní jednotky.

Obdobný požadavek obsahuje i mezinárodní auditorský standard ISA 260 *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky* odst. 16. Zákon neobsahuje ustanovení o tom, jakou formou by projednání mělo proběhnout. Auditor si musí zajistit o projednání důkazní informaci. V případě popsané situace může být vhodným postupem písemné sdělení vedení společnosti o zjištěných významných neopravených nesprávnostech spolu s návrhem výroku s výhradou, dále o dopadu nepředání podepsaného prohlášení a stanovení termínu, do něhož se vedení společnosti může k přeládaným skutečnostem písemně vyjádřit. V případě, že auditor v uvedeném termínu vyjádření vedení společnosti neobdrží, bude postupovat podle písmene (a). Auditor zašle společnosti zprávu auditora a zakázku uzavře.

Postup auditora při znovu vydání opravené účetní závěrky

Dotaz

Společnost sestavila účetní závěrku, závěrka byla podepsána jednateli a předána k ověření auditorovi. Závěrka byla auditorem ověřena a byla vydána zpráva auditora bez výhrad. Valná hromada společnosti ale účetní závěrku neschválila, protože požadovala doplnění dodatečných informací do přílohy účetní závěrky. Bylo rozhodnuto o přepracování účetní závěrky a auditor byl požádán o vydání nové zprávy. Původní účetní závěrka ani zpráva auditora nebyly zveřejněny v obchodním rejstříku. Jak má v tomto případě auditor postupovat?

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

5. Významný versus materiální účet



Sally, potřebuji pomoc. Jsem zmatený z té novinky týkající se rozlišování významných a materiálních účtů.

Chápu, je to trochu zamotané. Zkusím vysvětlit. Donedávna platné auditorské standardy používaly jediný pojem „významný (materiální) účet“¹. Bohužel k tomu pojmu neexistovala definice.



Ano, to si pamatuji. Bylo to nejasné.

Od letošního roku platí nová verze standardů². Nyní máme dva pojmy: „významný účet“ a „materiální účet“. Významný účet je takový účet, u něhož existuje alespoň jedno takzvané důležité tvrzení neboli tvrzení, u kterého bylo identifikováno riziko materiální nesprávnosti.

Takže významné účty jsou ty, pro které mám povinnost provést testy, které reagují na identifikovaná rizika?

Přesně tak.

A může existovat účet, jehož zůstatek přesahuje materialitu, ale přitom není významným účtem, protože jsem u něj neidentifikoval žádné riziko materiální nesprávnosti?

Ano, takový účet bude obvykle tím materiálním účtem.

¹ Plné znění pojmu používaného ISA standardy „skupina transakcí, zůstatek účtu nebo vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce“ je zde nahrazeno zkráceným pojmem „účet“.

² ISA 315R platné pro audity účetních závěrek za období počínající 15. prosincem 2021 nebo později.

Odpověď

V souladu se standardem ISA 560 *Události po datu účetní závěrky* (dále jen „ISA 560“) se jedná o událost, s níž je auditor seznámen po datu zveřejnění účetní závěrky. Za zveřejnění účetní závěrky je totiž možno považovat i skutečnost, že účetní závěrka byla předána třetím stranám – v tomto případě valné hromadě.

V případě, kdy vedení upravilo účetní závěrku, je auditor před vydáním nové zprávy povinen v souladu s odstavcem 15 standardu ISA 560 vykonat nezbytné auditorské postupy týkající se provedených úprav účetní závěrky a následných událostí až do data nové zprávy auditora.

V souladu s odstavcem 16 standardu ISA 560 je auditor povinen vydat novou zprávu auditora a do ní zahrnout odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, kde odkáže

na příslušnou část přílohy k účetní závěrce, která podrobněji rozvádí důvody k úpravě dříve vydané účetní závěrky, a na dříve vydanou zprávu auditora.

Dále auditor musí zahrnout odstavec jiné skutečnosti dle ISA 706 *Odstavec zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti*, ve kterém uvede, že dříve vydaná zpráva auditora pozbývá platnosti.

Upozorňujeme také na další požadavky standardu ISA 560 odst. 15, které požadují, aby auditor ověřil kroky vedení účetní jednotky k zajištění toho, aby kdokoli, kdo obdržel dříve zveřejněnou účetní závěrku se zprávou auditora k této účetní závěrce, byl o vzniklé situaci informován. V tomto ohledu doporučujeme právní konzultaci.

oddělení metodiky KA ČR

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

Materiální účet je tedy účet přesahující materialitu?

Standardy vysvětlují pojem materiální účet trošku obecněji³, ale v zásadě je rozumné vykládat to tak, že jde o účet přesahující materialitu.

Dobře. A co mám dělat s takovým účtem?

Pro každý materiální účet jsme povinni navrhnout a provést testy věcné správnosti, i když jsme u něj neidentifikovali žádné riziko materiální nesprávnosti.

Takže pro materiální účet, který není významným účtem, mám stále povinnost provést nějaký test věcné správnosti, ale ten nebude svázán s žádným konkrétním rizikem?

Přesně tak. Je zde prostor pro náš úsudek. Měli bychom se zaměřit na tvrzení, u nichž může existovat reálná možnost, že případná nesprávnost bude materiální.

Rozumím. Ale platí, že u materiálního účtu nemusím zvoleným testem pokrýt všechna tvrzení?

Ano. Ostatně to platí i pro významný účet, kde je nutné provést testy pouze pro ta tvrzení, pro která bylo identifikováno riziko.

-SpM-

³ Pro účely ISA 315R a ISA 330 odst. 18 se skupiny transakcí, zůstatky účtů a vysvětlující a popisné informace považují za materiální, pokud lze reálně předpokládat, že by vypuštění, zkrácení nebo zastírání informací o nich mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou (ISA 315R odst. A233).

Nesprávnosti a jejich dopady do zpráv auditora následujících období

„Dobrý den, pane řediteli. Končíme letošní audit vaší společnosti a máme jediné významné zjištění. Měla by být vytvořena opravná položka k nepoužívanému majetku. Navrhujeme, abyste ji vytvořili, jinak bychom museli vydat zprávu s výhradou.“

„Pane auditore, do letošní závěrky již nechci sahat, opravnou položku zaúčtujeme v příštím roce. Napište do letošní zprávy výhradu. Důležité je, že příští rok budeme mít čistou zprávu. Jak víte, chystáme se hledat nového investora...“

Také jste zažili podobný rozhovor? A jak pokračoval? Nechali jste finančního ředitele v představě, že příští rok dostane čistou zprávu auditora, ačkoliv o rok dříve v účetní závěrce vědomě ponechal významnou nesprávnost? Anebo jste se mu pokusili vysvětlit, jak se věci opravdu mají a že kvůli neopravené nesprávnosti v letošním roce hrozí, že dostane modifikovanou zprávu v příštím a dost možná i přespříštím roce?

O této problematice je následující text. Popisuje, jak se nesprávnosti či jiné problémy v jednom období přelévají do období následujících. Jak musí auditor reagovat, pokud není problém vyřešen, a jaká řešení jsou k dispozici. A že je zbytečné kvůli špatnému manažerskému rozhodnutí vedení v jednom roce skončit s několikaletou sérií zpráv s výhradou.

U všech dále popisovaných scénářů předpokládáme, že nesprávnost či problém je materiální. Zároveň pro zjednodušení abstrahujeme od daňových dopadů, které v realitě znamenají pouze to, že kromě primární záležitosti musíme vyčíslit související daňový efekt. Na principch popisovaných v tomto článku to nic nemění.

Modifikace z důvodu nesprávnosti a její vliv na zprávu auditora v následujících obdobích

Předpokládáme následující situaci: k účetní závěrce za rok 2021 jsme vydali výrok s výhradou z důvodu nedostatečné opravné položky k zásobám. Nesprávnost se týkala výhradně roku 2021 (čili zůstatek opravných položek na konci roku 2020 byl v pořádku).

Nyní provádíme audit za rok 2022. Má výše popsaná nesprávnost předchozího období dopad na naši zprávu

		2021	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	X	✓
	Výsledovka	X	✓

auditora za rok 2022? To samozřejmě záleží na tom, jak se k dané situaci postavilo vedení účetní jednotky.

Nesprávnost přetrvává

Předpokládejme, že i na konci roku 2022 je situace nezměněna. Dané zásoby jsou stále na skladě a i nadále se domníváme, že chybí opravná položka v totožné výši jako na konci roku 2021. Vedení, stejně jako v předchozím roce, odmítlo i letos provést opravu.

Tento scénář je jednoduchý. Účetní závěrka roku 2022 opět obsahuje nesprávnost, a tudíž zpráva auditora musí být s výhradou. Tato výhrada se bude týkat jak údajů běžného, tak i srovnávacího období. V běžném roce jsou chybné údaje v rozvaze – chybějící opravná položka na konci roku 2022. Ve srovnávacím období jsou pak chybné údaje v rozvaze i výsledovce – chybějící opravná položka na konci roku 2021 a špatný výsledek hospodaření (dále též „HV“) za rok 2021. Naše zpráva auditora za rok 2022 musí být modifikována ve vztahu ke všem popsáním položkám.¹

		2022	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	X	X
	Výsledovka	✓	X

Na nesprávnost vedení reagovalo zaúčtováním do běžného období

Změňme nyní scénář a předpokládejme, že vedení zaúčtovalo potřebnou opravnou položku v roce 2022. To odstraňuje nesprávnost z pohledu rozvahy k 31. prosinci 2022, a tudíž by se to mohlo jevit jako dostatečné řešení. Je však potřeba si uvědomit, že tento postup vytváří nesprávnost v HV za rok 2022. Tvorba opravné položky není nákladem běžného období 2022, nýbrž patří do období předcházejícího. Tím pádem účetní závěrka roku 2022 stále obsahuje nesprávnosti údajů jak běžného období (HV), tak i srovnávacího období (rozvaha i výsledovka shodně s předchozím scénářem). Pokud nedojde k žádné další úpravě, musí zpráva auditora i v tomto scénáři obsahovat výhradu opět ve vztahu k údajům běžného období (tentokrát jde o HV) a srovnávacího období.²

		2022	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	✓	X
	Výsledovka	X	X

¹ HV roku 2022 je v tomto scénáři správně, ale to jen proto, že částka chybějící opravné položky zůstává od loňského roku nezměněna. Pokud by částka chybějící položky na konci roku 2022 byla odlišná od částky na konci roku 2021, byl by nesprávný též HV roku 2022 (o částku rozdílu zůstatků potřebných opravných položek mezi oběma roky).

² Kromě nesprávného HV je chybně též vnitřní struktura vlastního kapitálu – podhodnocen řádek hospodářský výsledek běžného období a nadhodnocen řádek hospodářský výsledek minulých let. Protože jde pouze o klasifikační nesprávnost a celkový zůstatek vlastního kapitálu je nedotčen, nebudeme tuto nesprávnost v dalším textu explicitně zmiňovat, jakkoliv je to též součástí celkových nesprávností, jež by měly být opraveny.

Pojďme daný scénář protáhnout ještě o rok dále. Jak bude vypadat zpráva auditora za rok 2023? Závěrka roku 2023 obsahuje již správné údaje za běžné období. Ale součástí závěrky roku 2023 jsou srovnávací údaje za rok 2022 a ty budou stále obsahovat nesprávný HV. Proto by i zpráva auditora za rok 2023 měla obsahovat výhradu, nicméně tato výhrada již bude vztažena pouze ke srovnávacím údajům.

		2023	
		Běžné	Minulé
Rozvaha		✓	✓
Výsledovka		✓	✗

Tento postup vedoucí k výhradám ve zprávách auditora v dalších dvou letech od vzniku původní nesprávnosti se může (zejména z pohledu vedení účetní jednotky) jevit jako přehnaný. Najdeme pro něj oporu v auditorských standardech? Jednoznačně ano. ISA 710 odst. 11 stanoví, že pokud skutečnost, která vedla k modifikaci v předchozím období, zůstala nevyřešena (což je náš případ), auditor je povinen modifikovat svůj výrok. Auditor je přitom povinen odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje, pokud účinky nevyřešené skutečnosti na údaje běžného období jsou materiální (což je v našem scénáři případ zprávy za rok 2022). A v jiných případech (tedy když dopad na běžné údaje není materiální) je auditor povinen vysvětlit, že výrok auditora je modifikován kvůli vlivům nevyřešené skutečnosti na porovnatelnost údajů běžného období a srovnávacích údajů (což je v našem scénáři případ zprávy za rok 2023³).

Nesprávnost byla opravena

Jak by mělo tedy vedení postupovat v roce 2022, aby se vyhnulo opakování výhrady z důvodu nesprávnosti vzniklé v předchozím roce? Odpověď je jednoduchá: provést opravu tak, jak ji předepisují platné účetní předpisy. Tedy provést opravu zaúčtováním v běžném roce oproti vlastnímu kapitálu, opravit srovnávací údaje předchozího období a popsat danou opravu patřičně v účetní závěrce. Jsou-li všechny tyto tři podmínky splněny, je účetní závěrka roku 2022 správná (včetně správně provedené a popsané opravy nesprávnosti minulých let), a tudíž k ní lze vydat nemodifikovaný výrok.

Pokud by daná záležitost dle názoru auditora měla zásadní význam pro pochopení účetní závěrky uživatelem, měla by zpráva auditora obsahovat odstavec se zdůrazněním této skutečnosti (odkazující na bližší popis v příloze k účetní závěrce). Pro zamezení

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha		✓	✓
Výsledovka		✓	✓

pochybností je nutno uvést, že samotná skutečnost, že se jedná o materiální částku, nevyžaduje zdůraznění skutečnosti. Pojem „zásadní význam pro pochopení“ představuje výrazně vyšší úroveň závažnosti, než pojem „materiální“. Obecně platí, že auditor by měl se zdůrazněním skutečnosti nakládat střídavě, neboť časté používání odstavců obsahujících zdůraznění skutečnosti může snižovat účinnost informací sdělovaných auditorem.⁴

Vrátíme-li se tedy k rozhovoru s finančním ředitelem z úvodu tohoto článku, který se rozhodl neopravovat závěrku roku 2021, lze se i přesto vyhnout opakování výhrady v následujícím roce. Předpokládá to však, že účetní závěrka v roce 2022 transparentně přizná existenci nesprávnosti v minulém období a toto přiznání (včetně příslušné opravy) bude v závěrce popsáno tak, aby jej čtenář nepřehlédl. Pokud toto řešení předstřete finančnímu řediteli dopředu, tak výrazně zvýšíte šanci, že se rozhodne danou opravu provést ještě v roce 2021, kam patří a kde ji nebude muset v účetní závěrce vůbec komentovat.

Modifikace z důvodu nedostatku důkazních informací a její dopad na následující období

Předchozí text se zabýval situací, kdy máme známou materiální nesprávnost. Může však nastat situace, kdy zpráva auditora byla modifikována z důvodu nedostatku důkazních informací. Předpokládejme například, že jsme v roce 2021 identifikovali riziko nedostatečné opravné položky u zásob, ale nebyli jsme schopni získat vhodné a dostatečné důkazní informace, zdali tato opravná položka potřeba je. Proto jsme z důvodu této skutečnosti dali v roce 2021 výhradu. Jaký vliv to bude mít na naši zprávu v roce 2022?

		2021	
		Běžné	Minulé
Rozvaha		?	✓
Výsledovka		?	✓

Záležitost přetrvává

Pokud nedostatek důkazních informací přetrvává i v roce 2022 (čili ani k 31. prosinci 2022 se nejsme schopni ujistit o případné opravné položce), je nutno modifikovat zprávu auditora i pro rok 2022. A protože daná záležitost ovlivňuje údaje jak běžného, tak i předcházejícího období, musíme ve výhradě odkázat jak na údaje běžného období, tak i na srovnávací údaje.

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha		?	?
Výsledovka		?	?

³ V praxi mohou nastat situace, kdy neopravená nesprávnost ve srovnávacím období 2022 bude hodnocena z pohledu účetní závěrky roku 2023 již jako nemateriální (například pokud materialita pro rok 2023 bude výrazně zvýšená oproti předchozím obdobím). Taková situace však bude spíše výjimečná a dále se jí nezabýváme.

⁴ Viz ISA 706 odst. A6.

Na záležitost je reagováno účtováním v běžném období

Vedení účetní jednotky může provést vyhodnocení potřebné opravné položky k 31. prosinci 2022. Předpokládáme, že tak provede a jeho výsledkem je vyčíslení a zaúčtování opravné položky proti HV běžného roku. Pokud tuto částku úspěšně ověříme, získali jsme jistotu ohledně rozvahového zůstatku zásob na konci roku 2022. Ale nemáme jistotu, zdali část této opravné položky nepatří do předcházejícího období (protože stále nevíme, zdali a jak velká opravná položka měla být zaúčtována na konci roku 2021). Tudíž stále nemáme dostatek důkazních informací ohledně správnosti HV běžného období. A nadále nemáme dostatek důkazních informací o srovnávacích údajích. Proto naše zpráva auditora za rok 2022 musí obsahovat výhradu, opět ve vztahu jak k údajům běžného období (HV), tak i k údajům za předchozí období⁵.

		2022	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	✓	?
	Výsledovka	?	?

A protože HV roku 2022 bude prezentován ještě i v závěrci za rok 2023 (jako srovnávací údaj), měla by i zpráva auditora za rok 2023 obsahovat výhradu, nicméně tato výhrada již bude vztahována pouze ke srovnávacím údajům.

		2023	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	✓	✓
	Výsledovka	✓	?

Nedostatek důkazních informací byl odstraněn

Může se stát, že vyhodnocení potřebné opravné položky provedené vedením v roce 2022 poskytne dostatek informací i retrospektivně pro rok 2021. Předpokládáme, že vedení v roce 2022 provedlo dostatečnou analýzu, z níž vyplynulo, že není třeba tvořit opravnou položku (ani ke konci roku 2022, ani ke konci roku 2021), a získali jsme dostatečné důkazní informace podporující tento závěr. Tím pádem je skutečnost, která vedla k modifikaci zprávy v předchozím roce, úspěšně vyřešena. Auditorská zpráva za rok 2022 tudíž nebude obsahovat modifikaci.

		2022	
		Běžné	Minulé
Výsledovka	Rozvaha	✓	✓
	Výsledovka	✓	✓

K tomuto scénáři je vhodné poznamenat, že z pohledu uživatele zprávy auditora může být situace poněkud nejasná. Zpráva auditora za rok 2021 říkala, že se auditor nebyl schopen ujistit o ocenění zásob na konci roku 2021. Avšak zpráva auditora 2022 překvapivě není modifikována, ačkoliv příslušné zásoby za rok

2021 (k nimž zpráva auditora o rok dříve obsahovala výhradu) jsou v letošní účetní závěrce stále uvedeny v nezměněné podobě (ve sloupci srovnávací údaje). Změnil se od loňska názor auditora? Nedospěl auditor náhodou k závěru, že jeho loňský názor byl chybný? Tyto otázky by si uživatel mohl klást. Aby se předešlo nejasnosti, lze v dané situaci (zejména pokud by šlo o zásadní záležitost) doporučit použití odstavce *Jiné skutečnosti*, ve kterém vysvětlíme, proč zpráva auditora za předchozí období byla modifikována a co vedlo k tomu, že daná modifikace v letošním roce již není relevantní.

Nesprávnost minulých období zjištěná až v období následujícím

Všechny dosavadní scénáře pracovaly s premisou, že daný problém (ať již nesprávnost či nedostatek důkazních informací) byl identifikován v období, ve kterém vznikl. Může ale nastat situace, že příslušný problém je identifikován až v následujícím období. Předpokládáme, že jsme novým auditorem pro rok 2022 a zpráva předchozího auditora obsahovala výrok bez výhrad, případně předchozí rok nebyl auditován. Při provádění auditu za rok 2022 nicméně zjistíme materiální nesprávnost pocházející z předchozích období.

Nesprávnost přetrvává

Předpokládáme, že v roce 2022 zjistíme, že společnost nesprávně časově rozlišuje výnosy z určitého specifického druhu služeb. Konkrétně účtuje celou částku do výnosů v okamžiku vystavení faktury, ačkoliv část fakturované částky se týká plnění (např. dodatečné vedlejší služby), jež bude poskytnuto teprve v budoucnosti. Tento účetní postup, kdy výnosy nejsou časově rozlišovány, společnost používala i v předchozích obdobích.

Pokud vedení společnosti danou záležitost nevyřeší, je situace víceméně identická jako v předchozích scénářích. Důležité je rozlišit, zdali se jedná o materiální nesprávnost, anebo nedostatek důkazních informací. Skutečnost, že jako auditor vím o nesprávném účetním postupu (absence časového rozlišení), mi ještě nemusí s dostatečnou jistotou odpovědět na otázku, jak velká nesprávnost z daného titulu vzniká (či vzniknout může). Pokud dospějí k závěru, že jsou reálně možné obě varianty (tedy že nesprávnost může být materiální anebo materiální být nemusí), potom se obvykle jedná o výhradu z důvodu nedostatku důkazních informací, která se týká údajů běžného i srovnávacího období.

⁵ V praxi může daný scénář nabývat různých nuancí. Například z vyhodnocení provedeného vedením v roce 2022 může být s dostatečnou jistotou zřejmé, že převážná většina opravné položky tvořené v roce 2022 měla být vytvořena již v předchozím období (například se jednalo o mnoho let staré bezobrátkové zásoby náhradních dílů), a tudíž nesprávnost v HV běžného období nemůže být materiální. V takovém případě může být vhodné řešení odlišné od popisovaného scénáře, který předpokládá, že nedostatek důkazních informací ohledně ocenění zásob na konci roku 2021 přetrvává i po provedení analýzy provedené v roce 2022.

Je důležité si uvědomit, že výhrada z důvodu nedostatku důkazních informací připouští, že účetní závěrka může být správná (jinými slovy auditor takovou výhradou čtenáři implicitně sděluje, že nesprávnosti z důvodu absence časového rozlišení výnosů nemusí být materiální). Pokud dospějí k názoru, že účetní závěrka je s vysokou pravděpodobností materiálně nesprávná (byť nemusím být schopen určit konkrétní částku), pak se již jedná o výhradu z důvodu materiální nesprávnosti. Skutečnost, že nejsem schopen určit konkrétní částku (např. protože vedení neprovedlo samo dostatečnou analýzu), by mne neměla zmást. Stále musím čtenáři mé zprávy sdělit, že účetní závěrka obsahuje materiální nesprávnost, pouze jsem nebyl schopen ji kvantifikovat.

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha	?	?	?
	X	X	X
Výsledovka	?	?	?
	X	X	X

Na záležitost vedení reaguje účtováním v běžném období

Předpokládejme, že vedení provede adekvátní vyčíslení potřebného zůstatku časového rozlišení ke konci roku 2022 a celou tuto částku zaúčtuje proti HV běžného roku. Opět se opakuje stejný příběh, který již známe z předchozích částí článku. Takovéto účtování řeší problém rozvahového zůstatku na konci roku 2022, ale neřeší (resp. vytváří) problém nesprávného HV běžného roku. Budeme-li přepokládat, že daný druh služeb společnost poskytovala i v minulých letech, potom je zřejmé, že patřičné časové rozlišení mělo být účtováno i v minulých letech. Z toho vyplývá, že do HV roku 2022 patří pouze rozdíl mezi zůstatky časového rozlišení na koncích roku 2021 a 2022. Tudiž máme opět (skutečnou či možnou) nesprávnost v HV běžného období a nesprávnost ve srovnávacím období. Zvažování, zdali je nutno dát výhradu z titulu materiální nesprávnosti anebo výhradu z titulu nedostatečných důkazních informací, je obdobné, jak o tom bylo diskutováno v předchozí části).

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha	✓	✓	?
	X	X	X
Výsledovka	?	?	?
	X	X	X

A protože HV roku 2022 bude prezentován ještě i v závěrce za rok 2023 (jako srovnávací údaj), měla by i zpráva auditora za rok 2023 obvykle obsahovat výhradu, nicméně tato výhrada již bude vztažena pouze ke srovnávacím údajům.

		2023	
		Běžné	Minulé
Rozvaha	✓	✓	✓
	X	X	X
Výsledovka	✓	✓	?
	X	X	X

Vedení opraví údaje předcházejícího období

Předpokládejme, že vedení úspěšně vysvětlíme, že je nutno vypočítat potřebné časové rozlišení i za předchozí období. Vedení provede vyčíslení též ke konci roku 2021 a o danou částku opraví údaje minulého

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha	✓	✓	✓
	X	X	X
Výsledovka	✓	✓	?
	X	X	X

období (zaúčtováním oproti HV roku 2021). Je problém konečně vyřešen? Ještě ne docela. Rozvahové zůstatky ke konci obou období prezentovaných v účetní závěrce jsou v pořádku. Stejně tak i HV běžného období (je-li do něj účtována změna zůstatku časového rozlišení mezi koncem roku 2021 a 2022). Ale problém je, pokud vedení zaúčtovalo celý zůstatek časového rozlišení roku 2021 proti HV za rok 2021. Je totiž možné (či dokonce pravděpodobné), že to opět vytváří nesprávnost HV za rok 2021, protože v něm měl být jen rozdíl mezi zůstatky časového rozlišení na koncích roků 2020 a 2021. V takovém případě (pokud se lze domnívat, že nesprávnost HV za rok 2021 by mohla být materiální) bychom měli ve své zprávě auditora za rok 2022 dát výhradu na srovnávací údaje ohledně HV roku 2021.

Určit dopad opravy do HV roku 2021 vyžaduje udělat propočet časového rozlišení ještě ke konci roku 2020 a tuto částku zaúčtovat nikoliv proti HV roku 2021, nýbrž proti vlastnímu kapitálu. Teprve takto provedená oprava vede ke správným údajům v rozvaze i výsledovce za obě období vykazovaná v účetní závěrce roku 2022. A samozřejmě i zde platí nutnost tuto opravu dostatečně okomentovat v příloze k účetní závěrce a zvážit vhodnost uvedení zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora, jedná-li se o záležitost, která má zásadní význam pro pochopení účetní závěrky.

		2022	
		Běžné	Minulé
Rozvaha	✓	✓	✓
	X	X	X
Výsledovka	✓	✓	✓
	X	X	X

Závěr

Problematika nesprávností ovlivňujících následná období je komplexní. Uvedené scénáře zdaleka nevyčerpávají všechny situace, které mohou v praxi nastat. Od auditora to vyžaduje precizní a strukturované myšlení.



Z praktického pohledu doporučuji jednoduchou, ale účinnou techniku: vezměte si zprávu auditora za minulý rok nebo raději dva (abyste viděli všechny předchozí modifikace, jsou-li takové) a k tomu přehled všech letos zjištěných a neopravených nesprávností (ať se již týkají údajů běžného či předcházejících období). Potom si vezměte letošní závěrku a ve výkazech vyznačte všechny položky (v běžném i srovnávacím období), ve kterých je materiální nesprávnost či k nim nemáte dostatek důkazních informací. Tím bude okamžitě jasné, kterých částí účetní závěrky se vaše letošní zpráva musí dotknout.

A pak je naprosto zásadní popsat to srozumitelně ve zprávě. Čtenář musí pochopit, co se mu snažíte sdělit. Nejlepším testem, zdali se vám to podařilo, je před vydáním zprávy požádat kolegu (máte-li ve své praxi takového), ať podle vašeho návrhu zprávy letošní závěrku zkusí opravit či vyznačit položky, ke kterým neposkytujete ujištění. Jestli se mu to podaří správně, máte dobrou šanci, že to pochopí i další čtenáři vaší zprávy.

Michal Štěpán

Hugo a Sally se baví o provádění testů věcné správnosti

6. Významné riziko materiální nesprávnosti



Sally, teď si uvědomuji, že se mi dosud míchaly tyto pojmy: významný nebo materiální účet, významné riziko a materiální nesprávnost.

Chápu, všechno to zní podobně. Pojďme si to zrekapitulovat.



Začnu rizikem. To je pravděpodobnost, že se na daném účtu vyskytne nesprávnost.

Souhlasím. Jenom nezapomeň, že nám se jedná o rizika materiální nesprávnosti.

Máš pravdu. Cílem auditu není pokrýt případná rizika nemateriální nesprávnosti.

Správně. Rizika materiální nesprávnosti pak mají ještě zvláštní podskupinu. Tou jsou významná rizika čili rizika, u nichž pravděpodobnost výskytu vidíš jako velmi vysokou a možný dopad do účetní závěrky je velký. Za významná rizika se také považují ta, která jsou přímo vyjmenovaná v ISA.

Tak to mám asi pohromadě. O účtu, tedy vlastně o položce účetní závěrky, jsme diskutovali před chvílí. Pokud jsem na daném účtu identifikoval riziko materiální nesprávnosti, tak je to účet významný. Pokud jsem takové riziko neidentifikoval, ale zůstatek přesahuje materialitu, tak je to obvykle účet materiální. V obou případech ho musím nějak testovat.

Báječně. A pokud účet není ani významný, ani materiální, tak ho testovat nemusíme. Mohl bys to začít přednášet.

To raději ne. Ale teď chápu, že sousloví „významné riziko materiální nesprávnosti na významném účtu“ zní sice šíleně, ale dává to smysl. A každé slovíčko tam má svůj... význam.

Následky nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy nebo jejich zveřejnění v jiném znění, než v jakém byly ověřeny auditorem



Klára
Zikmundová

Účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, mají povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu jejich uložením do sbírky listin. Pokud má účetní jednotka ze zákona povinnost nechat ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditorem, musí zveřejnit tyto dokumenty v rozsahu a znění, ve kterém byly ověřeny auditorem.

Povinně auditovaná účetní jednotka má povinnost zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem (např. valnou hromadou v případě společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti) do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek. Účetní závěrka povinně auditované účetní jednotky však musí být zveřejněna nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byla ověřena auditorem a schválena příslušným orgánem. Nebyla-li účetní závěrka ověřena auditorem, nesmí vyvolávat dojem, že byla. Pokud účetní závěrka nebyla před svým zveřejněním schválena, musí taková informace být účetní jednotkou zveřejněna.

Pokud auditor při auditu zjistí, že nejsou zveřejněny ve sbírce listin požadované dokumenty za předcházející účetní období, má povinnost kontaktovat klienta a upozornit ho na to. Podle Mezinárodního auditorského standardu (ISA) 250 má auditor informovat o porušení právních předpisů vedení dané účetní jednotky a osoby pověřené její správou a řízením.

Doporučujeme komunikovat s klientem ohledně uvedených porušení právních předpisů písemně a zakládat tuto komunikaci do spisu auditora. Písemná forma je dodržena rovněž při komunikaci prostřednictvím emailu. Dále může auditor upozornit klienta na možné následky nezveřejnění nebo chybného zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, jejichž přehled uvádíme v následujících odstavcích.

Pokud účetní jednotka nezveřejní účetní závěrku a výroční zprávu v souladu s právními předpisy, hrozí jí pokuta od finančního úřadu, neboť nezveřejnění účetních dokumentů je přestupkem podle zákona o účetnictví. Pokuta hrozí jak v případě nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy ve stanovené lhůtě, tak v případě zveřejnění těchto dokumentů a jejich

příloh v jiném znění, než v jakém byly ověřeny auditorem. Výši pokuty stanovuje finanční úřad podle okolností přestupku, může se jednat až o 3 % hodnoty aktiv dané účetní jednotky.

Další možné následky nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy vyplývají ze zákona o veřejných rejstřících. Ten se vztahuje na účetní jednotky, které se zapisují do veřejného rejstříku, ať už se jedná o obchodní rejstřík, spolkový rejstřík, rejstřík ústavů nebo jiné, a to bez ohledu na povinnost auditu. Porušování povinností podle zákona o veřejných rejstřících může vést až ke zrušení daného subjektu (např. obchodní společnosti, spolku, ústavu).

Pokud subjekt opomene předložit rejstříkovému soudu účetní závěrku za nejméně dvě po sobě jdoucí účetní období k založení do sbírky listin, bude soudem vyzván k doplnění všech chybějících účetních závěrek ve lhůtě jednoho měsíce ode dne doručení výzvy. Uvedený postup vyplývá z ustanovení § 105a zákona o veřejných rejstřících, které se dle doslovného znění vztahuje jen na obchodní korporace (tj. obchodní společnosti a družstva, nikoliv však ústavy).

Výzva se doručuje obchodní korporaci do vlastních rukou s vyloučením možnosti náhradního doručení. Pokud subjekt výzvě rejstříkového soudu nevyhoví, může mu být uložena pořádková pokuta až do výše 100 tisíc Kč, a to i opakovaně. Pokud subjekt



ani přes výzvu soudu stanovené povinnosti nesplní, může rejstříkový soud zahájit řízení o zrušení takového subjektu. Tyto následky mohou postihnout i jiné subjekty než obchodní korporace, tj. např. i již zmíněný spolek, a následně při nesplnění povinnosti může dojít až k jeho zrušení.

Tato ustanovení však nelze vykládat příliš formalisticky. Pokud subjekt nezveřejní účetní závěrku samostatně, nicméně zveřejní výroční zprávu, v jejímž textu je i účetní závěrka, nebude takový subjekt rejstříkovým soudem postižen. Rovněž by nemělo dojít ke zrušení subjektu, pokud subjekt v průběhu řízení o jeho zrušení nedostatek napraví zveřejněním příslušných dokumentů ve sbírce listin. K tomuto závěru dospěl Vrchní soud v Praze v rozhodnutí sp. zn. 14 Cmo 95/2020 ze dne 22. května 2020.

Je pravdou, že v minulosti řada subjektů povinnost zveřejnit účetní výkazy neplnila. Nejvyšší kontrolní úřad provedl roku 2012 šetření, jehož cílem bylo zjistit, kolik subjektů nezveřejnilo požadované dokumenty za rok 2010. Podle zveřejněného výsledku šetření nesplnilo povinnost zveřejnit účetní závěrku nebo výroční zprávu 81 % subjektů.¹ Soudy v praxi ke zrušení subjektu obvykle nepřistupovaly, neboť se v mnohých případech jednalo o neaktivní společnosti, přičemž náklady na jejich likvidaci by přesahovaly hodnotu jejich majetku.²

Proto byl zákon o veřejných rejstřících novelizován zákonem č. 33/2020 Sb. s účinností k 1. lednu 2021. Nově bylo do zákona vloženo již zmíněné ustanovení § 105a, které umožňuje zrušit obchodní korporaci i bez likvidace, a to při splnění dvou podmínek: korporace řádně nesplní povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu nejméně dvě po sobě jdoucí účetní období a zároveň se jí nepodaří doručit do vlastních rukou již uvedenou výzvu k nápravě.

Nesplnění povinnosti zveřejnit účetní závěrku má rovněž vliv na odpovědnost členů statutárního orgánu. Ustanovení § 106 odst. 2 zákona o veřejných rejstřících zakotvuje vyvrátitelnou domněnku, že členové statutárního orgánu (např. jednatelé v případě

společnosti s ručením omezeným nebo členové představenstva v případě dualistické akciové společnosti) subjektu, který nesplní povinnost zveřejnit stanovené listiny v obchodním rejstříku, porušují péči řádného hospodáře.

Člen statutárního orgánu má pak povinnost nahradit obchodní korporaci újmu, která v důsledku porušení péče řádného hospodáře vznikla, a pokud tak neučiní, ručí věřitelům korporace za její dluhy v rozsahu, v jakém nenahradil korporaci újmu.

V určitých situacích může dojít k povinnosti subjektu nahradit újmu třetím osobám, které jednaly s důvěrou v pravdivost údajů, které byly součástí chybne zveřejněné účetní závěrky nebo výroční zprávy. Předpokladem povinnosti k náhradě újmy by byly kromě samotného porušení povinnosti zveřejnit tyto dokumenty v rozsahu a znění, ve kterém byly ověřeny auditorem, vznik újmy a příčinná souvislost mezi zaviněným protiprávním jednáním společnosti a vznikem újmy. Poškozený by musel tyto skutečnosti v případném soudním řízení prokázat.

Obecně je potřeba rozlišovat, zda je nezveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy, popř. jejich zveřejnění v jiném znění než ověřeném auditorem, pouhým administrativním pochybením subjektu, nebo zda se jedná o úmyslné jednání s cílem získat majetkový prospěch nebo obejít zákonné požadavky. V krajním případě by takové jednání mohlo zakládat trestní odpovědnost subjektu a dotčených členů jeho orgánů.

Klára Zikmundová

Klára Zikmundová je advokátní koncipientkou v advokátní kanceláři PwC Legal, kde se podílí na projektech pro české i zahraniční klienty. Zároveň je doktorandkou na katedře občanského práva Právnické fakulty UK. V roce 2021 se stala řešitelkou grantového projektu zaměřeného na právní aspekty umělé inteligence, v jehož rámci působila v Centru pro umělou inteligenci a digitální etiku zřízeném při University of Melbourne.



¹ WALDER, I. § 104. In: HAMPL, P., WALDER, I. Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob: Komentář. Wolters Kluwer, 2014. Novější údaje nejsou dostupné.

² Důvodová zpráva k zákonu č. 33/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění zákona č. 458/2016 Sb., a další související zákony.

PF 2023





Co najdete v e-příloze č. 10/2022

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

- Fenomén ESG: Proč EU tlačí na firmy, aby sdělovaly informace o udržitelnosti?
- Firmám kladoucím důraz na ESG rostou příjmy dvakrát rychleji a lépe se daří i jejich akcím
- Manažeři považují udržitelnost životního prostředí za nákladnou povinnost, nikoli za investici do budoucnosti
- Sociální dilema: Definice písmene „S“ v pojmu ESG
- Osud českého odštěpného závodu při zániku zahraničního zřizovatele formou fúze
- Senát schválil daň z mimořádných zisků i vyšší limit pro registraci k DPH
- Prezident Zeman podepsal daň z neočekávaných zisků a další daňové změny
- Bývalí zaměstnanci mohou být větší hrozbou než hackeři
- Regulace crowdfundingu: v Čechách už od příštího roku

-vk-



AUDITOR č. 10/2022

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

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

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