

NOVELA AD ISRE 2400 - Aplikační doložka Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

k ISRE 2400 - Zakázky spočívající v prověřce účetní závěrky

Aplikační doložku mezinárodního auditorského standardu vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace Mezinárodního standardu pro prověrky vydávaného Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants - IFAC) v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Národní aplikační doložka řeší:

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu, výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována.

Úvod

Tato aplikační doložka řeší problematiku ověřování správnosti údajů o vztazích mezi propojenými osobami, které jsou uvedeny ve zprávě o vztazích, jejíž zpracování ukládá zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů v § 66a Podnikatelská seskupení. Obchodní zákoník ve svých ustanoveních uvádí, že pokud podléhá účetní závěrka zpracovatele zprávy ověření auditorem, je auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích.

Ustanovení obchodního zákoníku způsob prověření ani formu zprávy ke zprávě o vztazích neupravují. Z obsahu zprávy o vztazích však vyplývá, že se nemůže jednat o hodnocení věrného a poctivého obrazu. Proto byl pro řešení problematiky ověřování zprávy o vztazích využit standard pro prověrky ISRE 2400 „Zakázky spočívající v prověřce účetní závěrky“, jehož odstavec 2 umožňuje aplikaci tohoto standardu i na prověřování dalších informací.

Zpráva o vztazích je v případě, že ovládaná osoba zpracovává výroční zprávu, připojena k výroční zprávě. Při ověřování zprávy o vztazích jsou využívány znalosti a informace, které byly získány při auditu účetní závěrky.

A. Aplikace standardu

Nové odstavce

Odstavec 22.1.

Pro významné předpoklady a tvrzení vedení účetní jednotky v souvislosti se zprávou o vztazích mezi propojenými osobami si auditor vyžádá doložení v prohlášení vedení účetní jednotky. Příklad prohlášení je uveden v příloze č. 1 k této aplikační doložce.

Odstavec 27.1.

Auditor ve své zprávě o prověrce vyjádří negativní ujištění přiměřeně dle odstavce 27 (a) standardu v případě, že si nepovšiml ničeho, co by jej vedlo k domněnce, že prověřovaná zpráva o vztazích obsahuje významné nesprávnosti.

Odstavec 27.2.

Auditor ve své zprávě o prověrce vyjádří negativní ujištění s výhradou, pokud podle něj existují pochybnosti o přiměřenosti údajů popsaných ve zprávě o vztazích a dochází tak k významnému ovlivnění skutečností posuzovaných při prověrce zprávy o vztazích, avšak nejsou dány důvody pro nevyjádření ujištění nebo záporné ujištění.

Odstavec 27.3.

Auditor uvádí záporné ujištění, pokud podle něj existují pochybnosti o přiměřenosti údajů popsaných ve zprávě o vztazích a to tak zásadního charakteru, že negativní ujištění s výhradou by bylo, vzhledem k závažnosti zjištění, nepřiměřeně zavádějící ve vztahu ke skutečnostem posuzovaným při prověrce zprávy o vztazích.

B. Komentář k aplikaci

Podstatou aplikace standardu pro ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami je využití procedur popsaných ve standardu, které poskytují střední míru jistoty. Výstupem je pak zpráva o prověrce obsahující vyjádření formou negativního ujištění. Ustanovení standardu se použijí přiměřeně pro ověřování zprávy o vztazích. Pro tyto účely jsou relevantní zejména tyto části standardu:

Obecné zásady prověrky (odstavec 4 – 7)

Podmínky zakázky (odstavec 10 – 12)

Plánování (odstavec 13)

Dokumentace (odstavec 17)

Postupy a důkazní informace (odstavec 18, 20 a 22)

Závěry a vypracování zprávy (odstavec 23, 25 - 28)

C. Platnost a účinnost

Tato aplikační doložka nabývá účinnosti dnem schválení sněmem Komory auditorů České republiky dne 23. listopadu 2009.

Prohlášení vedení společnosti

Vážení,

jsme si vědomi toho, že musíte vyhovět požadavkům zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, zákona č. 93/2009Sb., o auditorech a Mezinárodnímu standardu pro prověrky a souvisejícím aplikačním doložkám Komory auditorů České republiky a že Vaše ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami společnosti **Jméno společnosti** ("společnost") za rok **200X** by Vám mělo umožnit vyjádření stanoviska, zda jste nezjistili žádné významné věcné nesprávnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami.

Víme, že jsme odpovědní za správnost a úplnost zprávy o vztazích dle par. 66a obchodního zákoníku a tuto zprávu jsme připravili v souladu s ustanoveními zákona.

Jsme si vědomi toho, že Vaší povinností je provést ověření v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky, a že toto ověření zahrnuje takové procedury, které jste považovali za potřebné pro vydání svého stanoviska. Jsme také srozuměni s tím, že takovéto zkoumání nemusí nutně odhalit všechny případné nedostatky a nepřesnosti.

V souvislosti s Vaším ověřením věcné správnosti údajů ve zprávě o vztazích společnosti za rok **200X** potvrzujeme, v souladu s naším nejlepším vědomím a po získání příslušných informací od ostatních pracovníků společnosti, následující prohlášení učiněná v průběhu Vašeho zkoumání:

1. Zpřístupnili jsme Vám všechny smlouvy a další podklady, které jste potřebovali za účelem provedení Vašeho ověření.
2. Předložená zpráva o vztazích obsahuje úplné a správné údaje o všech skutečnostech, jejichž zveřejnění zákon požaduje, případně o dalších skutečnostech, jsou-li tyto skutečnosti důležité ke správnému a úplnému posouzení vztahů mezi propojenými osobami.
3. Všechny naše odhady a posouzení výhod a nevýhod, případně újem vyplývajících ze vztahů s propojenými osobami byly provedeny s dostatečnou odbornou péčí a se zohledněním všech nám dostupných informací, rizik a nejistot.
4. Nevyskytly se žádné problémy ze strany propojených osob, jejich akcionářů či zaměstnanců, kteří by zpochybňovali ekonomickou výhodnost uzavřených smluv nebo učiněných právních úkonů, případně nárokovali vznik újmy a požadovali adekvátní protiplnění.
5. Společnost plnila a plní veškeré povinnosti stanovené právními předpisy v oblasti vztahů s propojenými osobami.
6. Po datu zprávy o vztazích nenastaly žádné události, které by vyžadovaly úpravu této zprávy.

Podpis statutárního orgánu společnosti

Podpis člena vedení společnosti

Datum vystavení prohlášení

Auditorské procedury

1. Auditor při prověření zprávy o vztazích provede následující procedury:
 - prostudování obsahu zprávy o vztazích a zhodnocení, zda
 - informace uvedené ve zprávě o vztazích jsou v souladu s poznatky, které auditor získal v průběhu auditu,
 - informace jsou ve zprávě o vztazích uvedeny srozumitelně a nezavádějícím způsobem.
 - dotazování vedení účetní jednotky a zhodnocení, zda
 - vedení použilo adekvátní postupy k identifikaci a popsání všech propojených osob a vztahů s nimi,
 - přístup vedení k hodnocení těchto vztahů je rozumný a nezaujatý a přihlíží ke všem aspektům těchto vztahů.
 - provedení testů souladu zprávy o vztazích s ověřovanou účetní závěrkou, kdy
 - porovná informace o vztazích s propojenými osobami uvedené v účetní závěrce s informacemi ve zprávě o vztazích.
 - provedení testů správnosti, kdy
 - vybere ze zprávy o vztazích vzorek transakcí nebo vztahů s propojenými osobami,
 - dotazováním získá dostatečné informace o podstatě těchto vztahů,
 - porovnáním se smlouvami, účetnictvím nebo jinými důkazními informacemi ověří věcnou správnost informací ve zprávě o vztazích.
2. Předmětem prověření auditora je posouzení správnosti uvedených informací o vztazích a transakcích. V tomto smyslu musí posoudit například, zda:
 - informace o zisku/ztrátě z transakce je správná,
 - vztah je popsán správně.
3. Předmětem prověření auditora však není posouzení výhodnosti, nevýhodnosti či újmy. V tomto smyslu auditor neposuzuje například:
 - v jakém rozsahu budou dosaženy očekávané ekonomické přínosy (úspora nákladů, zvýšení tržního podílu apod.) a jsou-li dostatečným protiplněním,
 - zda dojde k očekávanému efektu, zejména nefinančního charakteru (eliminace rizik apod.).
4. Pouze v případě, že by informace o očekávaných výhodách a nevýhodách či újmě byla evidentně zavádějící, je nutno tuto skutečnost považovat za věcnou nesprávnost a zvážit modifikaci zprávy (výhrada z titulu nesouhlasu, případně záporné ujištění).
5. Může nastat situace, že po posouzení zprávy, podpůrných podkladů a diskusi s vedením společnosti auditor dospěje k názoru, že vedení společnosti neprovedlo adekvátní analýzu výhod a nevýhod či újmy z provedených transakcí. V takovém případě je nutno zvážit modifikaci zprávy (výhrada z titulu omezení činnosti, případně nevyjádření ujištění).

Příklady zpráv o prověrce zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Negativní ujištění bez výhrad

Prověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC k 31.12.20X1. Za sestavení této zprávy o vztazích je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedené prověrky stanovisko k této zprávě o vztazích.

Prověrku jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli prověrku s cílem získat střední míru jistoty, že zpráva o vztazích neobsahuje významné nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto prověrka poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné významné věcné nesprávnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC k 31.12.20X1.

Omezení rozsahu prací

Prověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC k 31.12.20X1. Za sestavení této zprávy o vztazích je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedené prověrky stanovisko k této zprávě o vztazích.

S výjimkou skutečnosti popsané v následujícím odstavci jsme prověrku provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli prověrku s cílem získat střední míru jistoty, že zpráva o vztazích neobsahuje významné nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto prověrka poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Společnost nám nebyla schopna poskytnout smlouvu mezi společnostmi a XYZ, uvedenou ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami. Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených v této zprávě, a s výhradou případných úprav, které by mohly být nezbytné v případě, že bychom měli k dispozici výše uvedenou smlouvu, jsme nezjistili významné nesprávnosti.

Nesouhlas

Prověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti ABC k 31.12.20X1. Za sestavení této zprávy o vztazích je zodpovědný statutární orgán společnosti ABC. Naším úkolem je vydat na základě provedené prověrky stanovisko k této zprávě o vztazích.

Prověrku jsme provedli v souladu s Mezinárodním standardem pro prověrky a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abychom plánovali a provedli prověrku s cílem získat střední míru jistoty, že zpráva o vztazích neobsahuje významné nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto prověrka poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Společnost ve zprávě uvedla, že na základě smlouvy mezi společností a sesterskou společností XYZ, zaplatila XX tis. Kč za poradenské služby, přestože zaplatila YY tis. Kč. Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených v této zprávě, a s výhradou vlivu, který má výše uvedená skutečnost, jsme nezjistili významné nesprávnosti.