

Ověření zahajovací rozvahy při fúzi

Popis situace

Byli jsme osloveni k podání nabídky na ověření zahajovací rozvahy akciové společnosti, sestavené za předpokladu schválení a zapsání fúze sloučením několika zanikajících společností a jedné nástupnické společnosti. Nejsme však auditorem účetních závěrek všech zúčastněných společností, tj. některé účetní závěrky, sestavené ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze, jsou auditovány jiným auditorem.

Je naší povinností v souvislosti s ověřením zahajovací rozvahy chovat se jako auditor skupiny a být účastní auditu rozvah námi neauditovaných společností (včetně např. účasti na inventuře zásob, které jsou v tomto případě významné)? Setkali jsme se s názorem, že lze odsouhlasit pouze zahrnutí auditovaných rozvah do zahajovací rozvahy v souladu s projektem fúze s tím, že ve výroku v rámci formulace „Jiných skutečností“ bude uvedeno, že jsme při ověření zahajovací rozvahy vycházeli z projektu fúze a z řádných účetních závěrek zúčastněných společností ke dni předcházejícímu rozhodnému dni fúze, k nimž byl vydán výrok auditora bez výhrad a že bilanční kontinuita byla zachována v rozsahu úprav, jež jsou uvedeny v projektu fúze sloučením.

Stanovisko

Primárně je odpovědností klienta, jakou zakázkou auditora pověří. Klient může (např. na základě konzultace s jeho právními poradci) požadovat jen ověření toho, že zahajovací rozvaha vychází z projektu fúze a konečných účetních závěrek (dále také „ověření typu A“). Stejně tak klient může požadovat, aby auditor ověřil, zda zahajovací rozvaha je sestavena v souladu s relevantními účetními předpisy a podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv nástupnické společnosti (dále také „ověření typu B“).

Pokud se jedná o obecný požadavek na „ověření zahajovací rozvahy“ vyplývající z ustanovení § 12 odst. 2 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev („zákon“), domníváme se, že zákon v daném případě nestanovuje charakter tohoto ověření, a proto připadají v úvahu oba scénáře uvedené v předchozím odstavci. Podle našeho názoru ověření typu A lze připustit zejména vzhledem k tomu, že zákon vedle ověření zahajovací rozvahy vyžaduje i ověření všech konečných účetních závěrek, tudíž při ověření typu B by (z pohledu zákonných požadavků) docházelo k duplicitnímu ověřování, což není smyslem uvedeného ustanovení.

Charakter ověření musí být stanoven ve smlouvě mezi auditorem a klientem. S tím také musí být v souladu zpráva auditora, tj. pokud je např. provedeno ověření typu A, výrok auditora nemůže znít tak, že „Podle našeho názoru zahajovací rozvaha podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz...“ nýbrž tak, že např. „Podle našeho názoru zahajovací rozvaha byla ve všech významných ohledech sestavena správně na základě (specifikovaných) konečných účetních závěrek, v souladu se zákonem o přeměnách obchodních společností a družstev, českými účetními předpisy upravujícími proces sestavení zahajovací rozvahy a projektem fúze.“

Pokud auditor provede ověření typu A a zároveň není auditorem (všech) společností zúčastněných na přeměně, měl by v rámci vyhodnocení rizika zakázky na ověření zahajovací rozvahy před jejím přijetím vzít v úvahu to, že část údajů vstupujících do zahajovací rozvahy byla auditována jiným auditorem. Přestože z žádného právního předpisu (vztahujícího se na ověření zahajovací rozvahy) nevyplývá povinnost ujistit se o dostatečnosti práce tohoto jiného

auditora, je přesto velmi žádoucí posoudit, zdali neexistují nějaké indikátory, že práce jiného auditora nemusela být dostatečná, neboť v takovém případě by (v rovině obecné a etické) bylo problematické, aby auditor zahajovací rozvahy spojil své jméno s finančními informacemi, o kterých má důvod se obávat, že nejsou dostatečně spolehlivé. Pokud byly některé závěrky ověřeny jiným auditorem, je možné (není žádným standardem zakázáno) tuto skutečnost ve zprávě typu A uvést, neboť zde takovou skutečnost lze považovat za faktický a popisný údaj týkající se závěrky, jež byla vstupním údajem pro sestavení zahajovací rozvahy; tato situace nespadá pod režim ISA 600 a není analogií role auditora složky. Před odkazem na práci jiného auditora je nutno zvážit, zdali zpráva tohoto auditora byla k datu vydání zprávy na zahajovací rozvahu zveřejněna.

Je nutno si však uvědomit, že pokud auditor (který hodlá vydávat k zahajovací rozvaze zprávu typu A) je zároveň pověřen provedením auditu běžné účetní závěrky pokračující společnosti za první účetní období po fúzi, bude při tomto auditu povinen vyhovět relevantním požadavkům dle ISA 510. Pokud tedy (při zakázce na ověření zahajovací rozvahy) neproověřil práci jiných auditorů společností vstupujících do fúze (kteří pro účely roční účetní závěrky představují předchozí auditory ve smyslu ISA 510 a 710), nemusí mít dostatečné důkazní informace ve vztahu k výkazu zisků a ztrát prvního účetního období po fúzi, což může vést k nutnosti modifikovat výrok auditora.