

METODICKÁ POMŮCKA

pro audit společností připravujících účetní závěrku
podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)
dle stavu k 1. lednu 2020

Komora auditorů ČR
Podvýbor pro IFRS a finanční instituce



Obsah

1. ÚVOD	3
2. STANDARDY IFRS	3
3. SPECIFIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PŘIPRAVENÉ V SOULADU S IFRS	4
3.1. Vedení účetnictví a příprava účetní závěrky v souladu s IFRS.....	4
3.2. Příloha v účetní závěrce a podoba účetních výkazů	4
3.3. Funkční měna a měna vykazování	5
3.4. Reálná hodnota a účetní odhady	5
3.5. Přeceňování aktiv a závazků v cizích měnách k rozvahovému dni	6
3.6. Klasifikace položek ve výkazech	6
4.VYBRANÉ ROZDÍLY MEZI IFRS A CAS	7
4.1. Nájmy	7
4.2. Výnosy ze smluv se zákazníky.....	8
4.3. Finanční nástroje.....	10
4.4. Rezervy	11
4.5. Snížení hodnoty nefinančních aktiv	12
4.6. Zaměstnanecké požitky	13
4.7. Úhrady vázané na akcie.....	13
4.8. Biologická aktiva a zemědělská produkce	14
4.9. Odložené daně	14
4.10. Pozemky, budovy a zařízení.....	15
4.11. Investice do nemovitostí.....	16
4.12. Nehmotná aktiva	16
4.13. Konsolidace a akvizice	17
4.14. Ocenění ekvivalencí	19
4.15. Samostatná/individuální účetní závěrka.....	19
5. KONTROLY NAD SESTAVENÍM ZÁVĚRKY DLE IFRS	20
6. FINANČNÍ INFORMACE PŘIPRAVENÉ PRO KONSOLIDACI	21

1. Úvod

Cílem této metodické pomůcky je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění auditu účetních závěrek společností vypracovaných v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Přiměřeně lze tuto pomůcku využít i při ověřování reportingových balíčků pro mateřské společnosti konsolidující dle IFRS.

Hlavním záměrem této pomůcky je upozornit na některé oblasti, kde se může výrazně lišit vykazování v souladu s IFRS a s českou účetní legislativou (CAS), a které tak mohou přispívat ke zvýšení auditorského rizika, resp. si zasluhují specifickou pozornost. Pomůcka si však neklade za cíl být vyčerpávajícím návodem pro provádění auditu či prověrky účetní závěrky sestavené dle IFRS v souladu s příslušnými Mezinárodními auditorskými standardy (ISA), protože způsob provedení a dokumentace práce se od auditu účetní závěrky dle CAS neliší. Pomůcka se pouze snaží upozornit na některé časté problémy, které vycházejí z běžné praxe a při zpracování auditu účetní závěrky dle IFRS mohou zasluhovat bližší auditorovu analýzu včetně detailního posouzení aplikace konkrétní problematiky IFRS v auditované společnosti.

Aplikace této metodické pomůcky není při auditu účetní závěrky pro auditory závazná. Čtenář by proto tuto

pomůcku neměl vnímat jako univerzální a vše zahrnující návod na konverzi výkazů připravených dle CAS na výkazy dle IFRS. Tento materiál a jeho příloha jsou koncipovány jako příklad z praxe, kdy auditovaná společnost ABC je podnikatelským subjektem nepůsobícím ve finančním nebo těžebním sektoru. Z tohoto pohledu je třeba mít na paměti, že v rámci IFRS existují oblasti, které nejsou detailně či vůbec v této pomůcce obsaženy, případně mohou být řešeny odlišně, než jak je zde uvedeno. Je povinností auditora, aby disponoval dostatečnou znalostí IFRS a odpovídajícími zdroji tak, aby mohl kvalifikovaně provést audit účetní závěrky sestavené dle IFRS.

Při rozhodování o vhodnosti použití této metodické pomůcky musí auditor použít svůj vlastní odborný úsudek a zohlednit konkrétní okolnosti a podmínky prováděného auditu. Tato metodická pomůcka není závazným dokumentem ani nenahrazuje právní, profesní a jiné předpisy upravující činnost auditora a účetnictví. Lze ji aplikovat pouze se zohledněním aktuálního znění relevantních právních, profesních a dalších souvisejících předpisů.

KA ČR nepřebírá žádnou zodpovědnost ani závazky, které by mohly být přímým či nepřímým důsledkem použití této metodické pomůcky.

2. Standardy IFRS

Společnosti připravující účetní závěrky v souladu s IFRS jsou povinny aplikovat všechny relevantní platné standardy IFRS a jejich interpretace a implementační návody, které jsou nedílnou součástí standardů IFRS.

Obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky IFRS ve znění přijatém Evropskou unií¹.

Účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a nejsou emitenty cenných papírů, mohou pro sestavení konsolidované a následně i samostatné účetní závěrky použít IFRS ve znění přijatém Evropskou unií². Obdobně i dceřiné a přidružené podniky v případě, že skupina, do které tyto podniky patří, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS ve znění přijatém Evropskou unií, mohou pro sestavení své účetní závěrky použít tyto standardy.

Účetní jednotky, které se rozhodnou připravit účetní závěrku v souladu s IFRS nad rámec požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoU), mohou použít buď IFRS ve znění přijatém Evropskou unií, nebo ve znění přijatém Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB/International Accounting Standards Board).

Texty předpisů v češtině ve znění přijatém EU lze nalézt na:

- <https://www.kacr.cz/ifrs>
- <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

Aktuální znění předpisů vydaných IASB je k dispozici v angličtině na:

- <https://www.ifrs.org>

Neméně důležitá část IFRS, doplňkové dokumenty jako ilustrativní příklady, implementační příručky a komentáře a názory ke standardům i přijatým závěrům, už v bezplatné verzi standardů k dispozici není.

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 23a odst. 2.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ustanovení § 23a odst. 2.

3. Specifika účetní závěrky připravené v souladu s IFRS

Následující body poukazují na nejdůležitější koncepční a strukturální rozdíly při přípravě a prezentaci účetní závěrky dle IFRS v porovnání s CAS.

3.1. Vedení účetnictví a příprava účetní závěrky v souladu s IFRS

Vzhledem k rozdílným požadavkům ZoU mohou, dle situace, účetní jednotky vést účetnictví, buď přímo v souladu s IFRS, nebo v souladu s CAS a při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS zohlednit rozdíly mezi CAS a IFRS formou dodatečných úprav při sestavování primárních výkazů a informací ke zveřejnění v příloze.

V druhém případě je zapotřebí, aby auditor v souladu s požadavky ISA získal také dostatečné znalosti o způsobu identifikace a kalkulace úprav mezi CAS a IFRS a kontrolním systémem používaným v této oblasti účetní jednotkou a vyhodnotil související auditní rizika. Auditor musí naplánovat a provést audit prováděných úprav tak, aby získal dostatečné důkazní informace o výpočtu těchto úprav, o zdrojových datech i o kontrolách, které se k nim vztahují, včetně kontroly bilanční kontinuity prováděných úprav. Auditor musí získat přiměřenou jistotu, že úpravy mezi CAS a IFRS prováděné účetní jednotkou zahrnují všechny významné rozdíly relevantní pro danou účetní jednotku a jsou aplikovány tak, že připravená účetní závěrka (tj. včetně přílohy) ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje aktiva, pasiva, finanční situaci a výsledky hospodaření účetní jednotky v souladu s IFRS. S narůstajícím počtem zásadních odlišností mezi CAS a IFRS, zejména v oblasti vykazování výnosů, nájmů a finančních nástrojů, je tento přístup čím dál tím složitější a pracnější.

Účetní jednotka se nevyhne úpravám, ani pokud vede účetnictví jen podle IFRS, tentokrát ale na druhou stranu. Pro stanovení základu daně z příjmů totiž musí účetní jednotka vycházet z hospodářského výsledku určeného dle CAS. Auditor musí tuto skutečnost zohlednit při plánování auditních procedur pro testy daňových nákladů včetně odložené daně.

3.2. Příloha v účetní závěrce a podoba účetních výkazů

Obsahová náplň přílohy v účetní závěrce a podoba účetních výkazů dle IFRS je rozpracována v jednotlivých standardech. Klíčovým standardem je z tohoto pohledu IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Tento standard upravuje základní a z určitého pohledu minimální obsah účetních výkazů a jejich formát a minimální

obsah přílohy v účetní závěrce. Zde je třeba podotknout, že výkazy o úplném výsledku o změnách vlastního kapitálu a o peněžních tocích jsou vždy povinnou součástí účetní závěrky dle IFRS. V principu je možné říci, že každý další jednotlivý standard přináší další požadavky na obsah přílohy.

IFRS obsahuje širší definici významnosti finanční informace než CAS. Kromě neuvedení či chybného uvedení informace a vlivu této skutečnosti na úsudek uživatele účetní závěrky je dle IFRS nutno zohledňovat ještě to, jak je informace prezentována. Nejasnost prezentované informace (použití nesrozumitelného jazyka, rozptýlení informace na více místech účetní závěrky, nevhodná agregace či disagregace, vykazování nemateriálních informací) může způsobit významnou chybu v účetní závěrce. Auditor musí tento požadavek zohlednit zejména při kontrole přílohy.

Obvykle příloha v účetní závěrce dle IFRS obsahuje následující části:

- Popis společnosti/skupiny a její činnosti.
- Informace o nových standardech a interpretacích, změnách ve standardech a jejich dopadech na společnost.
- Popis účetních postupů a prohlášení o shodě se všemi IFRS – obecně lze konstatovat, že obsah této části je mnohem obsáhlejší v porovnání se standardní přílohou připravenou podle CAS.
- Popis všech významných odhadů a úsudků provedených při přípravě účetní závěrky včetně popisu citlivosti těchto odhadů na změny.
- Informace vyžadované dle IFRS 8 – Segmenty a IAS 33 – Zisk na akcii, které jsou závazné pro společnost a skupiny, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na veřejném trhu.
- Detailní rozpisy a popisy jednotlivých významných částí účetních výkazů – zde je třeba podotknout a zopakovat, že každý jednotlivý standard ve své závěrečné části obsahuje požadavky na zveřejnění, kterými je nutné se při přípravě řídit. Tyto požadavky na informace mohou být významně odlišné od CAS požadavků obsažených v příslušné prováděcí vyhlášce k ZoU (např. finanční nástroje, investice do nemovitostí, podnikové kombinace apod.).
- Informace o ukončovaných činnostech včetně úpravy prezentace informací ve výsledovce.
- Informace o řízení finančních rizik. V této části vedení společnosti popisuje, jakým finančním rizikům je společnost vystavena a jak jsou tato rizika řízena. Dále mají společnosti povinnost zveřejnit analýzy reálných hodnot aktiv a závazků, informace o likviditě finančních aktiv a splatnosti finančních závazků a také citlivostní analýzu rizik spojených s finančními nástroji (může se jednat např. o analýzu dopadu

změny úrokových sazeb o 1 %, analýzu změn dopadu kurzu Kč/euro apod.).

- Informace o spřízněných stranách včetně jména konečné kontrolující osoby (skutečného konečného vlastníka).
- Detailní informace o splatné a odložené dani včetně sesouhlasení efektivní daňové sazby (sesouhlasení teoretické a skutečné daňové povinnosti).
- Informace o následných událostech.
- Informace o schválení účetní závěrky vedením společnosti.

Příprava přílohy v účetní závěrce je poměrně komplexní záležitostí. V praxi se osvědčuje používání různých forem dotazníků, které pomáhají společnosti zajistit, aby požadavky jednotlivých standardů byly správně zachyceny v účetní závěrce.

Samostatnou kapitolou z pohledu auditora je audit informací obsažených v příloze v účetní závěrce. Jak je výše uvedeno, příloha v účetní závěrce dle IFRS obsahuje velké množství informací, které nejsou obsaženy v účetních výkazech. Auditor se však musí o těchto informacích při své práci také náležitým způsobem přesvědčit a ověřit je (jedná se například o audit reálných hodnot aktiv a závazků, audit citlivostní analýzy účinných významných odhadů a finančních rizik, audit informací týkajících se analýzy likvidity apod.). Tak jako společnosti pomáhá při sestavení účetní závěrky použití různých dotazníků týkajících se jednotlivých standardů, také auditor při své práci využívá podobných nástrojů. V praxi se jedná zejména o dotazník týkající se úplnosti informací uváděných v účetní závěrce a dotazník týkající se souladu s principy oceňování a vykazování popsány v jednotlivých standardech. Tyto dva dotazníky, nebo jejich ekvivalent, jsou nezbytnou součástí spisu auditora při auditu závěrky dle IFRS.

3.3. Funkční měna a měna vykazování

ZoU požaduje, aby účetní jednotky vedly účetnictví v peněžních jednotkách české měny a sestavovaly účetní závěrku v českých korunách. IFRS požaduje, aby každá účetní jednotka určila svoji funkční měnu a měřila své výsledky a finanční pozici v této měně.

U společností s významnou částí výnosů a nákladů či financování v cizích měnách je proto třeba pečlivě zvážit správnost použité funkční měny, neboť tato se může lišit od koruny české. Odlišná funkční měna představuje komplexní problém, při jehož řešení se nelze obejít bez zásadní modifikace IT nastavení ve společnosti.

Společnosti mohou následně prezentovat svoji účetní závěrku dle IFRS v jakékoli měně, která je pro uživatele

účetní závěrky vhodná (měna vykazování). Jestliže se měna vykazování liší od funkční měny, účetní jednotka převede své výsledky a finanční pozici do měny vykazování v souladu s požadavky IAS 21.

3.4. Reálná hodnota a účetní odhady

V porovnání s CAS požadují IFRS ve větším rozsahu oceňování reálnou hodnotou a provádění komplexních účetních odhadů. Standard IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou vymezuje koncepční pravidla pro stanovení reálné hodnoty.

Příklady standardů, které ve větší míře požadují použití reálné hodnoty či účetních odhadů:

- IFRS 2 Úhrady vázané na akcie – ocenění úhrad reálnou hodnotou;
- IFRS 3 Podnikové kombinace – ocenění identifikovatelných aktiv a závazků, případně ocenění nekontrolního podílu nebo předchozí investice;
- IFRS 7 Finanční nástroje – zveřejňování – zveřejnění reálných hodnot finančních nástrojů a informací o finančních rizicích (např. citlivostní analýza);
- IFRS 9 Finanční nástroje – účtování a oceňování – oceňování finančních nástrojů reálnou hodnotou, účtování o zajištění, stanovení opravné položky k finančním aktivům v naběhlé hodnotě;
- IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky – alokace celkové smluvní ceny na jednotlivá plnění;
- IFRS 16 Nájmy – stanovení doby nájmu a budoucích nájemních plateb u nájemce;
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení – oceňování reálnou hodnotou v případě použití přeceňovacího modelu;
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky – vykazování závazků z plánů definovaných požitků;
- IAS 36 Snížení hodnoty nefinančních aktiv – použití metody diskontovaných peněžních toků pro stanovení výše snížení hodnoty aktiv;
- IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky – stanovení výše rezervy;
- IAS 40 Investice do nemovitostí – oceňování investic do nemovitostí reálnou hodnotou nebo její vykazování v příloze;
- IAS 41 Zemědělství – oceňování biologických aktiv reálnou hodnotou.

Při auditu ocenění reálnou hodnotou a odhadů postupuje auditor v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 540 – Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů. Auditor také často zvažuje využití výsledků práce experta. Experta může najmout klient (expert vedení) nebo sám auditor (auditorův expert). Zda a v jaké míře lze využít práci experta vedení jako auditní evidenci, definuje

standard ISA 500 – Důkazní informace odst. 8. V případě, že se auditor nemůže plně spolehnout na práci experta vedení, nebo je související balance příliš riziková, a rozhodne se tedy využít práce svého experta jako důkazní informace v rámci auditu, potom postupuje v souladu s požadavky Mezinárodního auditorského standardu ISA 620 – Využití práce auditorova experta.

3.5. Přeceňování aktiv a závazků v cizích měnách k rozvahovému dni

Podle IAS 21 jsou k rozvahovému dni na funkční měnu přeceňovány veškeré monetární položky (aktiva a závazky). Oproti zavedenému výkladu CAS pro podnikatele tak nejsou přeceňovány poskytnuté a přijaté zálohy (pokud se nejedná o vratná depozita). Monetární aktiva, ke kterým byla vytvořena opravná položka, jsou dle IFRS přeceňována na netto bázi.

3.6. Klasifikace položek ve výkazech

Výkaz o finanční pozici neboli Rozvaha

V porovnání s CAS požadují IFRS v některých situacích specifický přístup k vybraným položkám rozvahy, u nichž CAS implicitně předpokládá dlouhodobý charakter a detailně neřeší prezentaci ve výkazech nebo vlivy následných událostí na vykazování těchto položek.

Mezi tyto situace, které se v IFRS řídí poměrně striktními pravidly, například patří:

- rozhodnutí o prodeji dlouhodobého aktiva a následné vykazování aktiv určených k prodeji v rozvaze (včetně přidružených otázek spojených s jeho odpisováním, oceněním atd.),
- klasifikace dlouhodobých úvěrů, u nichž došlo k porušení podmínek úvěrové smlouvy, nicméně se nepředpokládá, že by banka požadovala předčasné splacení dluhu.

Samostatnou komplexní problematiku IFRS představuje také rozhodnutí o klasifikaci některých položek do vlastního kapitálu, nekontrolních podílů nebo do dlouhodobých závazků (např. u úhrad vázaných na akcie, preferenčních akcií či jiných konvertibilních dluhových nástrojů, opcí apod.). V těchto specifických scénářích není postup v CAS zpravidla definován a obvykle se o nich neúčtuje, dokud nedojde k jejich konečnému vypořádání.

Některé položky, které jsou dle CAS vykazovány ve vlastním kapitálu (sociální fond, výplata tantiém apod.), představují dle IFRS závazky a jejich tvorba je v IFRS účtována přes výsledovku a ne jako transakce ve vlastním kapitálu (postup dle CAS).

Auditor by se v případě auditu IFRS závěrky měl vždy detailně zabývat situacemi, které představují nestandardní financování, zásadní změny v podnikání a zaměření společnosti, nebo specifické akcionářské či akviziční struktury, protože ty mohou mít zásadní dopad na prezentaci popřípadě ocenění jednotlivých položek ve výkazech.

Další možné oblasti odlišné prezentace:

- Dle CAS je odhad závazku z titulu daně z příjmů právnických osob vykazován jako rezerva (po ponížení o zaplacené zálohy), dle IFRS je vykazován jako závazek z titulu daně z příjmu (opět po ponížení o zaplacené zálohy). Obdobně je to s případnou rezervou na nejistou daňovou pozici (tj. možným závazkem z titulu nesprávně stanoveného základu daně) – viz IFRIC 23.
- Smluvní aktiva, smluvní závazky a náklady na plnění smlouvy, popř. čistá smluvní pozice – prezentace položek souvisejících s plněním smluv se zákazníky dle IFRS 15. Tyto pojmy CAS nezná a prezentuje zálohy, nedokončenou výrobu a časové rozlišení výnosů.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Výkaz o úplném výsledku nemá v IFRS předepsaný formát, ale jednotlivé standardy řeší způsob prezentace významných položek. K nejvýznamnějším prezentačním rozdílům oproti CAS patří:

- Tvorba, použití a rozpuštění rezerv a opravných položek je vždy vykazována v rámci příslušných nákladových skupin (náklady na prodané zboží, náklady na soudní spory apod.), ne samostatně.
- Kurzové rozdíly z provozní činnosti, tedy nesouvisející s financováním, jsou součástí provozního výsledku.
- Transakce, které spolu souvisí, jsou často vykazovány na netto bázi (například zisk/ztráta z prodeje dlouhodobých aktiv).
- Vykazování ostatního úplného výsledku hospodaření. Zjednodušeně řečeno se v rámci ostatního úplného výsledku vykazují transakce vzniklé z přecenění aktiv nebo závazků, které je na základě postupu definovaného v relevantním standardu účtováno do vlastního kapitálu a ne do výsledovky. Například přecenění dlouhodobého hmotného majetku, rozdíly z přepočtu na měnu vykazování apod.
- Vykazování ukončovaných činností jako samostatné položky (zisk/ztráta z ukončovaných činností) je relevantní zejména pro konsolidované výkazy v případě prodeje dceřině společnosti.

Výkaz o peněžních tocích

Dle IFRS (IAS 7) je možné některé položky vykazovat v jiných částech výkazu o peněžních tocích (např. placené a přijaté úroky nebo přijaté dividendy). Peněžní toky z finanční a investiční činnosti musí být dle IFRS vždy

vykázány přímou metodou (příjmy a platby samostatně) a nelze tedy využít CAS předepsaný formát, kde je například změna úvěrů vykázána jednou částkou. S tímto tématem souvisí i požadavek na detailní sesouhlasení změn závazků související s finanční činností za účetní období v příloze v účetní závěrce.

Další specifickou položkou výkazu o peněžních tocích dle IFRS je vykázání vlivu změn kurzu cizích měn na peníze a peněžní ekvivalenty.

4. Vybrané rozdíly mezi IFRS a CAS

Níže uvedený výčet rozdílů mezi IFRS a CAS není úplný a každý auditor musí získat přiměřenou jistotu, že účetní postupy aplikované společností jsou v souladu s požadavky IFRS. IFRS se poměrně rychle vyvíjí a změny je nutné sledovat, obdobně jako případné změny nebo výkladové posuny v CAS. Řadu situací CAS neřeší, ale jsou poměrně detailně a specificky popsány v IFRS. Tato skutečnost často vede k zásadním úpravám hodnot aktiv nebo cizích zdrojů, které musí být sledovány i několik účetních období.

4.1. Nájmy

Na rozdíl od CAS poskytuje IFRS detailní návod na posouzení, zda ujednání představuje leasing/nájem či servisní smlouvu nebo zda nájemní smlouva fakticky není smlouvou kupní s následným financováním.

Veškeré nájemní smlouvy jsou dle CAS na straně pronajímatele i nájemce vykazovány stejně, splátky nájemného jsou výnosem, respektive nákladem, daného období s možnou úpravou o časově rozlišenou slevu či akontaci. Z pohledu auditu se ve většině případů jedná o transakci s nízkým rizikem, která nevyžaduje zvýšenou pozornost auditora.

Oproti tomu dle IFRS je vykazování nájmu (s výjimkami např. nájmu nehmotných aktiv a licenčních smluv) výrazně komplexnější záležitostí zahrnující i celou řadu subjektivních rozhodnutí a odhadů a také transakcí s možným významným dopadem na finanční pozici účetní jednotky. Je nutné si uvědomit, že vykazování nájmu na straně pronajímatele a nájemce není dle IFRS vždy zrcadlové, ale naopak se v mnoha případech liší, což může vést ke komplikacím při konsolidaci.

Vykazování nájmu dle IFRS na straně nájemce

Veškeré nájemní smlouvy (tj. smlouvy dávající nájemci právo kontrolovat použití identifikovatelného aktiva po definovanou dobu výměnou za úplatu) jsou

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

V IFRS existují specifická pravidla pro vykazování jednotlivých položek, vztahujících se zejména k ostatnímu úplnému výsledku, a jejich dopadů do daní. Dále je upravena prezentace tohoto výkazu v případě opravy chyb minulých let nebo změny účetních postupů.

nájemcem vykázány na rozvaze a to jako aktivum „právo užití“ a finanční závazek z nájmu. Účetní jednotky mohou dobrovolně aplikovat dvě výjimky z této metody. První je pro krátkodobé nájmy bez nákupní opce s dobou trvání maximálně 12 měsíců. Druhá zahrnuje nájmy aktiv nízké hodnoty (například spotřební elektronika, nábytek apod.). Pokud se účetní jednotka rozhodne využít výjimek, jsou související platby nájemného rozeznány jako provozní náklad lineárně po dobu nájmu nebo na jiné systematické bázi.

Právo užití je prvotně oceněno hodnotou finančního závazku navýšenou o veškeré přímé náklady na uzavření smlouvy a platby nájemného uhrazené před zahájením nájmu a ponížené o obdržené pobídky. Hodnota práva užití je dále navýšena o případnou rezervu na uvedení do původního stavu. Právo užití je následně, většinou lineárně, odpisováno po dobu nájemního vztahu a testováno na snížení hodnoty v případě existence indikátorů takového snížení.

Finanční závazek je prvotně oceněn současnou hodnotou budoucích plateb nájemného za dobu trvání smlouvy diskontovaných s použitím implicitní úrokové míry (úroková míra, kdy se současná hodnota finančního závazku rovná reálné hodnotě pronajímaného práva, kterou je schopen stanovit pronajímatel), nebo v případě, kdy tato míra není k dispozici, tak inkrementální úrokovou sazbou (sazbou, za kterou by dané účetní jednotce poskytla banka obdobný úvěr). Finanční závazek je následně navyšován o úroky a snižován platbami nájemného.

Z výše uvedeného vyplývá, že nejrizikovější je z pohledu auditu prvotní ocenění finančního závazku, kdy je nutné ověřit, že účetní jednotka správně stanovila dobu nájmu a zahrнула veškeré nájemní platby včetně případných opcí s výjimkou variabilních plateb, které nejsou v podstatě fixní. Je třeba zdůraznit, že se doba nájmu dle IFRS 16 většinou nerovná nejkratší možné době trvání nájemního vztahu. Do doby nájmu jsou započteny i opce na prodloužení, pokud je dostatečně jisté, že je účetní jednotka využije, a naopak opce na ukončení nájemního

vztahu nejsou zohledněny, pokud není dostatečně jisté, že je účetní jednotka využije. Komplikovaná situace nastává v případě nájemních vztahů na dobu neurčitou, kdy je kromě smluvní výpovědní doby nutné zvažovat i ekonomickou motivaci obou smluvních stran k ukončení, respektive neukončení nájemního vztahu. Nelze jednoduše říci, že doba trvání nájmu u smluv na dobu neurčitou se rovná výpovědní době, naopak například u pozemků se bude většinou rovnat době životnosti souvisejícího aktiva.

Výši závazku ovlivňuje také volba, zda účtovat odděleně o tzv. neleasingových (servisních) komponentách. Oddělené komponenty totiž nevstupují do ocenění závazku. Oddělovat nelze ty komponenty, které nepřevádějí zboží nebo službu na nájemce, např. poplatky za administrativní úkony.

Při následném ocenění na konci každého rozvahového dne je nutné sledovat, zda nedošlo ke změně smlouvy, protože každý dodatek měnící platby nájemného (například i uplatnění inflační doložky), dobu nájmu nebo obsah nájmu, mění hodnotu práva užití i finančního závazku a to i s možným jednorázovým dopadem do výsledku hospodaření. Vedení účetní jednotky také musí každoročně zvažovat, zda odhady učiněné při prvotním vykázání (např. uplatnění či neuplatnění opce) jsou stále platné, nebo je třeba ocenění prospektivně upravit. V případě, že je nájemné placeno v cizí měně, je i finanční závazek v cizí měně a musí být přeceněn kurzem ke konci účetního období.

Možná rizika pro auditora:

- Je doba nájmu správně stanovená?
- Nedošlo ke změně odhadů v době trvání smlouvy (pravděpodobnost využití opcí, smlouvy na dobu neurčitou)?
- Byly veškeré nové smlouvy a změny ve stávajících smlouvách promítnuty do hodnoty práva užití a finančního závazku?
- Existují indikátory snížení hodnoty a je hodnota práva užití zpětně ziskatelná?
- Je uplatněná diskontní sazba správná?
- Zahnuje ocenění leasingového závazku všechny platby definované dle IFRS 16?
- Jsou variabilní platby nájemného skutečně variabilní?
- Neobsahují servisní nebo outsourcingové smlouvy nájmu?
- Jsou vypočtené hodnoty správně klasifikovány ve finančních výkazech (např. leasingové splátky rozděleny na úrok a úmor ve výkazu peněžních toků)?
- Jsou ve finančních výkazech či příloze vykázány veškeré standardem vyžadované údaje?
- Jsou ve finančních výkazech správně vykázány a v příloze adekvátně popsány transakce vzniklé na základě prodeje a zpětného pronájmu?

Detailní znalost obsahu nájemních smluv a ověření jejich kompletnosti a aktuálnosti je tedy pro auditora klíčová.

Rozdílné vykázání dle IFRS a CAS vede jednak k rozdílnému výsledku hospodaření, ale také k výrazně jiným hodnotám finančních ukazatelů (EBITDA, zadlužení, ROA, úrokové krytí atd.). Tady je vždy nutné zvažovat možné důsledky na různá smluvní ujednání navázaná na tyto hodnoty.

Vykazování nájmu dle IFRS na straně pronajímatele

Pronajímatel posuzuje u každého nájemního vztahu, zda se jedná o finanční pronájem (nájem, který převádí v podstatě veškerá rizika a užítky plynoucí z vlastnictví aktiva na nájemce). Finanční pronájem se považuje fakticky za prodej na úvěr. V takovém případě pronajímatel odúčtuje pronajímané aktivum a vykáže pohledávku v podobě čisté investice do nájmu, která je následně úročena a splácena platbami nájemného. Ocenění čisté investice do nájmu je stanoveno jako současná hodnota budoucích plateb nájmu, diskontovaná implicitní úrokovou mírou, zvýšená o negarantovanou zbytkovou hodnotu aktiva po skončení doby nájmu. Nájemy, které nejsou klasifikovány jako finanční, jsou považovány za operativní a platby nájemného upravené o případné časové rozlišení slevy, jsou vykazovány jako provozní výnos.

Rizikem pro auditora je na straně pronajímatele zejména správná klasifikace nájemního vztahu.

S nájmem jsou spojeny i další specifické transakce, které jsou standardem IFRS 16 řešeny odlišně od CAS, například podnájem, prodej a zpětný nájem apod.

4.2. Výnosy ze smluv se zákazníky

V CAS je okamžik účtování výnosů obecně spjat s přechodem práva (vlastnického či na užívání) na zákazníka. Další obecně platnou zásadou je nezpochybňování smluvně sjednané části výnosu v případě dílčího plnění nebo fakturace souvisejících dodávek (zařízení a montáž, HW a SW apod.). CAS tedy klade důraz na formální stránku.

Vykázání výnosů dle IFRS 15 je oproti CAS postaveno na ekonomické podstatě transakce. Z tohoto důvodu dochází k významným rozdílům mezi hodnotou a okamžikem rozeznání výnosů dle CAS a dle IFRS zejména v některých odvětvích (stavebnictví, telekomunikace, výroba a distribuce energie, IT, automobilový průmysl, výroba na zakázku s následnou instalací a údržbou atd.).

Z pohledu auditu existuje na straně výnosů téměř vždy významné riziko. Při uplatňování IFRS je toto vyhodnocení ještě závažnější s ohledem na množství subjektivních od-

hadů, které při specifických typech zákaznických smluv musí vedení účetní jednotky učinit. Základní princip je postaven na převodu kontroly, tedy výnos je vykázán v okamžiku, kdy je dodavatel oprávněn za dodané plnění obdržet od zákazníka smluvní cenu (nebo její relevantní část). Standard definuje pět kroků, které musí být učiněny před rozhodnutím, kdy a v jaké výši vykázat výnos:

1. Identifikace smlouvy. V tomto kroku je nutné spojit do jedné smlouvy více smluv uzavíraných se stejným subjektem za předpokladu, že jsou vzájemně propojené. Při změně smlouvy (například dodatkem ke smlouvě) je třeba posoudit, zda změna smlouvy má z hlediska IFRS za následek úpravu parametrů existující smlouvy, nebo se jedná o ukončení původní smlouvy a uzavření nové.
2. Identifikace jednotlivých plnění, které dodavatel smluvně přislíbil zákazníkovi. Klíčové je určit, která plnění jsou vzájemně oddělitelná, zjednodušeně řečeno, která mají pro zákazníka samostatnou hodnotu.
3. Stanovení ceny transakce. To zahrnuje nejen pouhý součet cen uvedených v propojených smlouvách či pro dílčí plnění, ale také zohlednění variabilní části ceny a to do výše, kdy je vysoce pravděpodobné, že nedojde k jejímu následnému snížení. Dále je nutné přihlížet k částkám placeným dodavatelem zákazníkovi, které mohou v určitých případech smluvní cenu snižovat.
4. Alokování ceny transakce na jednotlivá oddělitelná plnění. Alokace celkové ceny je provedena na základě poměru samostatných prodejních cen jednotlivých plnění. Pokud není samostatná prodejní cena k dispozici, vedení účetní jednotky ji musí odhadnout. Obecně se předpokládá, že poskytnutá sleva se váže ke všem plněním, pokud není prokázán opak.
5. Vykázání výnosu v okamžiku dodání jednotlivého plnění. Okamžik dodání může nastat buď najednou (např. v okamžiku předání zboží), nebo může k dodání docházet průběžně (typicky u služeb). Specifickým příkladem potenciálního průběžného plnění je zakázková výroba. Aby bylo možné výnos vykázat průběžně, je nutné doložit, že zákazník průběžně konzumuje užítky ze smlouvy, nebo je mu poskytováno aktivum, které nemá alternativní využití pro jiný subjekt a zároveň má dodavatel smluvní právo na průběžnou platbu za dosud provedenou práci včetně relevantní marže. Hodnota průběžně vykazovaných výnosů je stanovena buď na základě poměru dosud dodaného částečného plnění k celkovému, nebo na základě poměru dosud vynaložených nákladů k celkovým očekáva-

ným nákladům (např. ve finančním vyjádření, v hodinách a podobně).

Z výše uvedeného vyplývá, že hodnota vykázaných výnosů se může v některých případech významně lišit od fakturované částky, a to zejména v oblastech více-složkových či propojených smluv, věrnostních programů, dílčí fakturace dle smlouvy, prodeje s právem vrácení zboží nebo nevratné zálohy.

V mnoha případech bude dle IFRS vykázán v první fázi nižší výnos v porovnání s CAS a to vzhledem k povinnosti odložit část přijatého finančního plnění na krytí nákladů spojených s poskytováním následného plnění.

V případě poskytování plnění (většinou zboží) zdarma v okamžiku uzavření dlouhodobého kontraktu budou výnosy dle IFRS v první fázi vyšší oproti fakturované částce, protože z ekonomické podstaty není žádné plnění poskytováno zdarma či výrazně levněji, ale sleva je vždy kompenzována následnými vyššími peněžními toky.

IFRS 15 přináší také detailnější definici nákladů na uzavření kontraktu (smlouvy) se zákazníkem. Jedná se o tzv. přírůstkové náklady, které vznikly pouze jako výsledek uzavření kontraktu a nejsou to náklady na splnění kontraktu. Náklady na uzavření smlouvy (například různé provize) jsou za předpokladu jejich budoucí kompenzace výnosy plynoucími z uzavřeného kontraktu aktivovány do rozvahy a rozpouštěny do výsledovky v souladu s výnosy plynoucími z tohoto kontraktu.

Další oblastí upravenou IFRS 15 je povinnost rozlišovat zákonné a smluvní záruky. O zákonných zárukách se k datu prodeje účtuje na základě IAS 37 (rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva), tedy je vykázán celý výnos a souběžně rozeznána rezerva na záruky podle nejlepšího odhadu budoucích nákladů na plnění. Pokud si ale zákazník dokoupí záruku nebo je záruka poskytnuta nad rámec zákonné nebo běžné záruky, jsou o hodnotu této prodloužené záruky poníženy výnosy (vykázání výnosů příštích období resp. smluvních závazků dle IFRS 15). Následně jsou tyto odložené výnosy realizovány až v okamžiku čerpání, eventuálně vypršení prodloužené záruky.

Možná rizika pro auditora:

- Jsou jednotlivá plnění oddělitelná nebo propojená (např. letenka a ubytování, stroj a montáž)?
- Obsahuje smlouva finanční komponentu (například ve formě poskytnutí obchodního úvěru, odložené splatnosti nebo naopak významnou zálohu placenou zákazníkem)? Je tato finanční komponenta významná a má být rozeznána odděleně?
- Jak byly definovány samostatné prodejní ceny (ceník vs. odhad vedení účetní jednotky)?

- Je správně stanovena hodnota výnosů při průběžném plnění?
- Byly zohledněny specifické marketingové akce (např. věrnostní programy, možnost vrácení zboží, prodloužená záruka, zboží zdarma, následné slevy)?
- Existují propojené smlouvy?
- Byla správně stanovena hodnota variabilního plnění při výpočtu celkové hodnoty ceny?
- Byly prospektivně zohledněny změny v odhadu variabilního plnění?
- Jsou správně prezentována smluvní aktiva nebo závazky v případě rozpoznání výnosů v průběhu času? Jedná se o právo účetní jednotky na protihodnotu, kterou má dle smlouvy obdržet za již poskytnuté plnění, ale kde ještě nemá právo fakturovat, resp. o závazek účetní jednotky poskytnout plnění zákazníkovi v situaci, kdy již byla obdržena protihodnota od zákazníka (obdobu položek jako jsou výnosy příštích období, přijaté zálohy).

Existují i další specifické transakce, kde je IFRS přístup k vykazování výnosů odlišný od CAS: agent (zprostředkovatel) vs. principal (poskytovatel/dodavatel), konsignace, uložení prodaného zboží u dodavatele, zpětný odkup nebo příjmy z licencí.

4.3. Finanční nástroje

Vykazování a oceňování finančních nástrojů se řeší v IFRS 9. Definice finančních nástrojů je obsažena v IAS 32.

Mezi finanční nástroje patří zejména:

- peníze,
- finanční aktiva (tj. kapitálové a dluhové nástroje jiných entit),
- obchodní pohledávky,
- obchodní závazky,
- finanční závazky (zejména úvěry a půjčky),
- deriváty.

Zajišťovací účetnictví je pokryto IFRS 9 nebo IAS 39. Účetní jednotka má v určitých situacích možnost volby, podle kterého standardu bude postupovat. Zveřejňování informací o finančních nástrojích je pak upraveno v IFRS 7. Definice a způsob stanovení reálné hodnoty jsou upraveny v IFRS 13.

Podle CAS jsou vybrané finanční instituce (tj. účetní jednotky postupující dle vyhlášky č. 501/2002 Sb. v aktuálním znění) odkázány pro tento účel také přímo na IFRS. Oproti tomu ostatní účetní jednotky vychází z ustanovení přímo v CAS a pro účely derivátů pak z vyhlášky č. 501/2002 Sb. ve znění platném k 31.12.2017, kde je přístup v některých oblastech výrazně odlišný od IFRS.

Zásadním rozdílem je definice finančního závazku a jeho

odlišení od vlastního kapitálu společnosti. IFRS jako finanční závazek vnímá každý vztah, kdy je účetní jednotka povinna vyplatit peníze nebo jiné finanční aktivum a nemůže se této povinnosti sama zprostit. U vlastního kapitálu dle IFRS taková povinnost není. Z tohoto důvodu jsou některé položky, vykazované v CAS jako součást vlastního kapitálu, chápány podle IFRS jako finanční závazky. Příkladem mohou být některé typy preferenčních akcií nebo dobrovolné příspěvky/vklady do ostatních kapitálových fondů.

Prvotní ocenění finančních nástrojů dle IFRS je vždy v reálné hodnotě (v některých případech po zohlednění transakčních nákladů). CAS oproti tomu vychází primárně ze jmenovité hodnoty popř. pořizovací ceny.

V praxi existují finanční nástroje, které nesou nízký, nebo dokonce žádný úrokový výnos nebo náklad, tj. hodnota nástroje neodpovídá tržním podmínkám z hlediska úrokové míry. Důvody existence mohou být daňové, marketingové nebo, ve vztahu vlastník – dcera, ryze praktické. Přístup IFRS k finančním nástrojům (vč. obchodních pohledávek nebo závazků) předpokládá, že není ekonomický důvod pro existenci bezúročných nástrojů, a tudíž požaduje účtovat o tržním úroku, přestože ten se může skrývat v poplatcích nebo může mít podobu marketingových či jiných nákladů na straně věřitele. IFRS 9 vyžaduje, aby účetní jednotka upravila při prvotním zaúčtování hodnotu tohoto nástroje na současnou hodnotu vypočtenou za použití takové diskontní úrokové sazby, která odpovídá nástrojům se srovnatelnými charakteristikami (zejména měna, splatnost, rozložení peněžních toků, zajištění, bonita dlužníka atp.). Obdobně se postupuje i u bezplatných finančních garancí.

Finanční závazky s výjimkou derivátů jsou následně oceňovány naběhlou hodnotou. Deriváty a finanční závazky, které specificky určí vedení účetní jednotky, jsou oceňovány reálnou hodnotou s dopadem do výsledku hospodaření, nebo při vedení zajišťovacího účetnictví u derivátů s dopadem do ostatního úplného výsledku (tj. vlastního kapitálu).

Finanční aktiva jsou většinou následně oceňována reálnou hodnotou do výsledku hospodaření nebo naběhlou hodnotou, pokud jsou držena do splatnosti a pokud následně peněžní toky představují pouze splátku jistiny a úroků. Pro kapitálové nástroje, které nejsou drženy k obchodování, je možné využít výjimky vykazování změn reálné hodnoty v ostatním úplném výsledku. Dluhové nástroje, které jsou drženy jak do splatnosti, tak mohou být prodány a zároveň jejich následné splátky představují pouze splátky jistiny a úroků, jsou přeceňovány reálnou hodnotou do ostatního úplného výsledku.

Při oceňování naběhlou hodnotou je používána efektivní úroková sazba, která v sobě zahrnuje nejen smluvní

úrok, ale i ostatní relevantní smluvní platby (poplatky, transakční náklady, opce apod.) a která vede k amortizaci diskontu nebo prémie do poměrově stálého časového rozlišení úroku. Vzhledem k tomu, že CAS pro podnikatele pojem efektivní úroková sazba nezná a vykázané úroky se většinou rovnají nominální hodnotě úroků, může zde docházet, zejména u velkých a dlouhodobých úvěrů, ke značným rozdílům ve vykázaných úrokových nákladech.

Pro finanční aktiva oceňovaná naběhlou hodnotou (zejména obchodní pohledávky a půjčky), pohledávky z nájmu dle IFRS 16, pohledávky ze smluv se zákazníky dle IFRS 15, finanční garance a přísliby půjček stanovuje IFRS postup pro vyčíslení opravné položky. Základním principem je rozeznání opravné položky ve výši očekávané úvěrové ztráty (za 12 měsíců nebo do splatnosti) již při prvotním rozeznání aktiva. Očekávaná ztráta je stanovena ve většině případů na základě historických zkušeností se zohledněním informací o budoucnosti. Nečeká se tedy až na okamžik dokládající kreditní riziko (pohledávka po splatnosti, finanční problémy dlužníka apod.). Opravné položky jsou dle IFRS vyšší v porovnání s CAS, kde se tvoří až pro zohlednění rizika identifikovaného při inventarizaci. Navíc podle IFRS je u úročených aktiv v některých případech opravná položka zohledňována při výpočtu úroků (úroky z jistiny vs. úroky z netto hodnoty).

Specificky se v IFRS 9 řeší odúčtování finančních aktiv v případě jejich prodeje nebo postoupení. Je zde kladen důraz na detailní analýzu smluvních podmínek a aktivum může být zcela odúčtováno pouze v případě, že byla převedena naprostá většina souvisejících kreditních rizik. V opačném případě se jedná buď o financování, tj. je rozeznán finanční závazek, nebo je aktivum odúčtováno pouze částečně. Tato ustanovení je nutné aplikovat zejména při factoringu pohledávek.

Pozornost je nutné věnovat také případům změny smluvních podmínek na straně finančních aktiv nebo závazků. V některých případech mohou tyto změny představovat dle IFRS fakticky odúčtování předchozího aktiva nebo závazku a vykázaní nového a tato transakce může mít jednorázový dopad do výsledku hospodaření.

Zásadně rozdílný přístup existuje v oblasti zajišťovacího účetnictví, pokud se společnost rozhodne řídit ustanovením IFRS 9, které stanovuje odlišná pravidla pro identifikaci zajišťovacího vztahu a pro stanovení efektivní zajištění (v IFRS 9 není definován přípustný limit 80–125 % pro vyhodnocení, zda lze zajištění považovat za efektivní).

Další specifický problém nastává v souvislosti s vloženými deriváty, kdy dle CAS se vložený derivát posuzuje pouze u finančních hostitelských nástrojů, zatímco

dle IFRS může být derivát vložen i v nefinančním hostitelském nástroji (například nájemní smlouva nebo prodejní či kupní smlouva).

K praktickým problémům může vést dále především důsledná aplikace požadavků na zveřejnění informací dle IFRS 7, jako jsou například popisy a analýzy rizik spojených s finančními nástroji (tabulka likvidity, senzitivita na změny úrokových sazeb a cizích měn, řízení kreditního rizika apod.), porušení úvěrových smluvních podmínek, zveřejnění reálné hodnoty u nástrojů oceňovaných naběhlou hodnotou, factoring.

Možná rizika pro auditora:

- Je jmenovitá hodnota shodná s reálnou hodnotou nástroje při jeho prvotním rozeznání?
- Mají být nominální úrokové sazby upraveny, aby se přiblížily k efektivní úrokové sazbě?
- Jsou všechny složky vlastního kapitálu skutečně vlastním kapitálem?
- Jsou odhady pro stanovení opravné položky k finančním aktivům dostatečně podloženy?
- Jsou správně zohledněny změny smluvních podmínek u finančních nástrojů?
- Jsou všechny poskytnuté finanční garance správně oceněny (a to včetně těch, které byly poskytnuty bezplatně) a byla správně vykázána opravná položka?
- Existuje vložený derivát v odběratelských smlouvách s povinným finančním plněním (take or pay) nebo smlouvách na odběr komodity za fixní cenu?
- Je zajištění efektivní?
- Představuje postoupení pohledávky skutečně postoupení naprosté většiny rizik?

4.4. Rezervy

IAS 37 obsahuje konkrétní požadavky pro účtování rezerv v souladu s IFRS. Rezerva se vykáže pouze tehdy, když:

- má účetní jednotka současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem konkrétní události v minulosti;
- je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a
- může být proveden spolehlivý odhad závazku.

Není možné tvořit rezervu na budoucí ztráty. V případě, že je současný závazek kryt částečně nebo zcela plněním od třetí strany (pojištění, náhrada škody apod.), IFRS zakazuje kompenzaci na rozvaze a je tedy nutné rozeznat rezervu a případně aktivum. Standard dále specificky upravuje způsob vykázaní a vyčíslení rezervy na restrukturalizaci a nevýhodné smlouvy. U rezervy na restrukturalizaci existuje jasný požadavek

nejen na schválení restrukturalizace vedením, ale zároveň na oznámení tohoto záměru relevantním osobám (např. zaměstnancům, dodavatelům apod.) ještě před rozvahovým dnem.

Některé druhy rezerv účtované společnostmi v souladu s CAS nesplňují výše uvedené podmínky a musí být proto pro účely IFRS stornovány. Příkladem takovýchto rezerv je rezerva na generální opravy dlouhodobého hmotného majetku, kdy společnost nemá současný závazek, neboť neexistuje smluvní či mimosmluvní povinnost provést plánované opravy majetku. Účtování nákladů na generální opravy je v IFRS řešeno pomocí komponentního odpisování (IAS 16). Některé položky vykazované v CAS jako rezerva představují jiný druh závazku dle IFRS, a proto musí být vykázány v jiné části rozvahy. Jedná se například o rezervu na daň (daňový závazek), rezervu na nevybranou dovolenou (závazek vůči zaměstnancům), rezervu na věrnostní program (smluvní závazky) nebo rezervu na bonusy (závazek vůči zaměstnancům). Rezervy jsou na rozvaze dle IFRS rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé.

Částka vykázaná jako rezerva v souladu s IAS 37 je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnání současného závazku k rozvahovému dni, jinými slovy částka, kterou by k rozvahovému dni účetní jednotka vyplatila k vyrovnání závazku, nebo za převedení tohoto závazku třetí straně. Stanovení výše dlouhodobých rezerv také pracuje například s diskontními sazbami atd. a požaduje tedy specifický přístup auditora k této oblasti.

V souladu s CAS se rezervy dle zvláštních právních předpisů tvoří procentem z určeného základu nebo v absolutní částce, pokud není stanoveno jinak. Ostatní rezervy představují nejlepší odhad nákladů, které nastanou. V mnoha případech je proto výše rezervy vykázaná v souladu s CAS odlišná od částky požadované IAS 37 a společnost musí provést výpočet rezervy v souladu s požadavky IAS 37.

V souladu s IAS 16 se rezerva na uvedení místa do původního stavu zahrnuje do pořizovací ceny dlouhodobých hmotných aktiv. Tato rezerva představuje současnou hodnotu odhadovaných nákladů na demontáž a přemístění aktiva a uvedení místa, kde aktivum bylo provozováno do původního stavu, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než výroba zásob. Zároveň v souladu s IFRIC 1 jsou změny odhadů výše takovýchto rezerv, jež vyplývají ze změn v odhadovaném časovém plánu nebo ze změn v částce odhadovaných nákladů a změn v diskontní sazbě, připočteny nebo odečteny od pořizovací ceny daného aktiva. CAS v současnosti neobsahuje srovnatelnou úpravu, a proto společnosti musí zohlednit související rozdíly při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS.

Možná rizika pro auditora:

- Splňují rezervy kritéria pro rozeznání dle IAS 36?
- Nejedná se o rezervu na budoucí ztráty?
- Je rezerva stanovena v souladu s IAS 36?
- Jsou poskytnuty dostatečné informace k povaze rezervy a citlivosti odhadu v příloze v účetní závěrce?
- Odůvodnilo vedení dostatečně významné změny v rezervách oproti předchozímu roku (zejména rozpuštění pro nepotřebnost nebo skokové zvýšení rezervy pouze vlivem změny výpočtu apod.)?

4.5. Snížení hodnoty nefinančních aktiv

Standardy IFRS obsahují specifické požadavky na testování nefinančních aktiv na snížení hodnoty a její případné vyčíslení. IAS 36, který se uplatňuje na většinu nefinančních aktiv (výjimkou jsou například zásoby, aktiva oceňovaná reálnou hodnotou apod.), požaduje, aby společnost provedla test na snížení hodnoty aktiv vždy, pokud existuje indikace toho, že hodnota aktiv může být snížena. Zároveň IAS 36 požaduje pravidelné každoroční testování snížení hodnoty u goodwillu, nehmotných aktiv, která ještě nejsou připravena pro použití (vývoj) a nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a to bez ohledu na to, zda existují indikátory možného snížení hodnoty těchto aktiv. IAS 36 požaduje, aby společnost v rámci testu snížení hodnoty aktiv stanovila zpětně získatelnou částku aktiva, což je vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na vyřazení a hodnoty z užívání. Snížení hodnoty aktiv je zaúčtováno, pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota aktiva. Stanovení zpětně získatelné částky (ať už hodnoty z užívání nebo reálné hodnoty) se mimo jiné opírá o využití metody diskontovaných budoucích peněžních toků. Nedílnou součástí auditu je tedy posouzení odhadů použitých vedením či znalcem při výpočtu (diskontní sazba, finanční plán, tržní ceny, daňové aspekty, perpetuita apod.) a audit informací v této souvislosti zveřejněných v příloze (citlivost výše opravné položky na změnu významných odhadů apod.).

Test na snížení hodnoty nelze v mnoha případech provést na úrovni jednotlivého aktiva, proto IAS 36 zavádí pojem peněžotvorná jednotka, což je nejmenší možná skupina aktiv, která jsou schopna generovat peněžní příjmy nezávisle na ostatních aktivech. Dalším úsudkem vedení, který musí auditor podrobit zkoumání, je proto stanovení peněžotvorné jednotky, alokace peněžních toků této jednotce a výslednou alokaci případného snížení hodnoty na jednotlivá aktiva v rámci peněžotvorné jednotky.

Je vhodné zmínit i skutečnost, že snížení hodnoty goodwillu je v IFRS nevratné, je tedy ekvivalentem jeho odpisu v CAS.

Specifické požadavky na účtování snížení hodnot aktiv jsou obsaženy i v dalších standardech IFRS.

IAS 2 pro zásoby definuje pravidlo ocenění zásob v nižší z účetní hodnoty a čisté realizovatelné hodnoty (očekávaná prodejní cena ponížená o náklady na dokončení a prodej).

Standarty CAS neobsahují tak detailní požadavky pro testování a účtování snížení hodnoty aktiv a zároveň je účetní ocenění aktiv před zaúčtováním snížení hodnoty obecně odlišné od ocenění podle IFRS (zejména v oblasti dlouhodobého majetku). Proto se výše zaúčtovaného snížení hodnoty aktiv podle IFRS může lišit od částek zaúčtovaných opravných položek podle CAS.

Možná rizika pro auditora:

- Zvážila společnost existenci indikátorů (interních i externích) znehodnocení a provedla případný test na snížení hodnoty?
- Jsou použité projekce peněžních toků v souladu s požadavky IAS 36 (například pro zpětně získatelnou hodnotu neobsahují dopady restrukturalizací a nových technologií) a jsou realistické v kontextu historického a očekávaného vývoje společnosti a trhu?
- Obsahuje příloha všechny požadované zveřejnění k testu na snížení hodnoty?

4.6. Zaměstnanecké požitky

IAS 19 poskytuje detailní návod pro účtování zaměstnaneckých požitků. Pro stanovení výše závazku z plánů definovaných požitků a u ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků použije účetní jednotka přírůstkovou metodu („unit credit method“). To fakticky znamená, že například závazek z titulu dlouhodobých bonusových schémat je navyšován postupně po dobu trvání relevantního období až do okamžiku práva na výplatu a to za každý odpracovaný rok spolu s přihlédnutím k pravděpodobnosti výplaty. IAS 19 také stanoví způsob účtování o ziscích a ztrátách ze změny pojistně-matematických odhadů (přímo a nevratně do ostatního výsledku hospodaření) a o nákladech na minulé služby.

Standarty CAS neobsahují srovnatelnou detailní úpravu a v důsledku toho se částky závazků z dlouhodobých zaměstnaneckých požitků zaúčtované společnostmi často liší od částek vyžadovaných IFRS, pokud jsou v CAS rezervy na takové plnění vůbec tvořeny.

Vzhledem ke komplexnosti dané problematiky a pojistně matematických odhadů, audit dlouhodobých zaměstnaneckých požitků často vyžaduje zapojení expertů (pojistných matematiků) i použití diskontování. V tomto případě postupuje auditor především v souladu s požadavky Mezinárodního auditorského standar-

du ISA 620 – Využití práce auditorova experta, případně musí stanovit alternativní auditní postupy, které mu umožní ověřit správnost postupu i výši rezerv včetně předpokladů použitých vedením při její kvantifikaci.

Možná rizika pro auditora:

- Jsou v závazcích správně zohledněny všechny dlouhodobé odměny zaměstnanců dané např. kolektivní smlouvou nebo interními směnicemi (například platby při pracovních či životních výročích, při odchodu do důchodu apod.)?
- V případě dlouhodobých odměn nebo motivačních programů (odměna vyplácena za období delší než 12 měsíců) je závazek natvářen postupně od přislíbení až do okamžiku práva na výplatu?

4.7. Úhrady vázané na akcie

IFRS 2 upravuje vykazování transakcí, při nichž dochází k úhradě zboží či služeb kapitálovými nástroji účetní jednotky (úhrady vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji) a transakcí, které jsou vypořádány v hotovosti a výše závazku se odvíjí od ceny nebo hodnoty kapitálových nástrojů účetní jednotky (úhrady vázané na akcie vypořádané v hotovosti). Tento standard požaduje, aby v případě transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou kapitálovými nástroji ocenila účetní jednotka přijaté zboží nebo služby a souvztažně navýšila vlastní kapitál o reálnou hodnotu přijatého zboží nebo služeb. U transakcí s úhradou vázanou na akcie vypořádanou v hotovosti IFRS 2 požaduje, aby účetní jednotka oceňovala přijaté zboží nebo služby a souvztažný závazek reálnou hodnotou. Takto zaúčtovaný závazek je následně oceňován reálnou hodnotou se změnami reálné hodnoty účtovanými do výsledku hospodaření.

Nejčastějším příkladem úhrad vázaných na akcie jsou různé motivační zaměstnanecké programy. Zaměstnanci buď obdrží po splnění daných kritérií (např. doba zaměstnání, výkonnost apod.) přímo akcie, nebo opce na koupi akcií popřípadě finanční odměnu odvíjející se od hodnoty akcií. Stanovení hodnoty závazku z těchto programů dle IFRS je poměrně komplexní záležitostí, která zohledňuje principy postupného dotváření závazku po dobu trvání schématu (období IAS 19) a zároveň pravděpodobnosti splnění daných kritérií (tj. pravděpodobnost konečného plnění).

IFRS 2 požaduje, aby společnost účtovala jako o úhradách vázaných na akcie i v případě transakcí, kdy je úhrada za přijaté zboží nebo služby provedena kapitálovými nástroji mateřské společnosti nebo převodem kapitálových nástrojů jiné účetní jednotky spadající do stejné skupiny podniků. Příkladem takovýchto transakcí může být opční program mateřského podniku, v jehož rámci je odměňován i management dceřiného podniku za práci

prováděnou pro dceřiný podnik. V tomto případě potom dceřiný podnik musí účtovat o nákladu spojeném s přijatými službami managementu v rámci požadavků IFRS 2. Tento koncept může být velice důležitý pro samostatné IFRS závěrky dceřiných společností a informace o těchto nákladech nemusí být v dceřině společnosti k dispozici. Součástí auditu je, mimo jiné, ověřit tyto informace i z hlediska jejich úplnosti.

CAS v současnosti nemají ekvivalentní úpravu účtování úhrad vázaných na akcie, a proto se účetní metody použité společností v CAS navzájem liší. V některých případech společnosti účtují o rezervách na náklady související s úhradami vázanými na akcie, ale výše a způsob stanovení těchto rezerv a nákladů se obecně liší od částek a metod požadovaných dle IFRS 2. Pokud se jedná o vydání vlastních akcií, není o takové transakci v CAS účtováno a to až do okamžiku plnění a v nákladech společnosti se částky obdobné IFRS vůbec neobjeví.

Velmi často je také nutné zapojení expertů pro stanovení reálné hodnoty závazku a auditor postupuje v souladu s ISA 620. IFRS 2 přináší celou řadu dalších dílčích komplikací při rozhodování o klíčových vstupech pro správné zohlednění transakcí v účetní závěrce (datum poskytnutí, okamžik, kdy vzniká nárok na uplatnění opce, vypořádání kapitálovými nástroji či v hotovosti atd.). Audit položek účetní závěrky, které souvisejí s IFRS 2, musí ověřit nejen odpovídající rozsah informací a kvantifikace ve výkazech, ale také celou řadu vstupních předpokladů, použitých vedením při zobrazení úhrad vázaných na akcie v účetní závěrce včetně informace do přílohy.

Možná rizika pro auditora:

- Byly vedením identifikovány a správně vykázány všechny transakce, jejichž úhrada je vázaná na akcie (společnosti, nebo její mateřské společnosti popř. společnosti ze skupiny)?
- Jsou provedené odhady reálných hodnot a pravděpodobnosti plnění ověřitelné?

4.8. Biologická aktiva a zemědělská produkce

Biologická aktiva jsou řešena třemi standardy:

- Pole – IAS 16, IAS 40.
- Trvalé porosty ovocných stromů, keřů, vinic a chmelnic – upraveny IAS 16.
- Ostatní biologická aktiva a zemědělská produkce – upraveny IAS 41.

V souladu s IAS 41 jsou biologická aktiva a zemědělská produkce oceňovány reálnou hodnotou sníženou o odhadnuté náklady prodeje se změnami ocenění účtovávanými do výsledku hospodaření. Pouze ve výjimečných

případech, kdy není reálná hodnota spolehlivě měřitelná, jsou biologická aktiva oceňována pořizovací cenou sníženou o oprávků a akumulované ztráty ze snížení hodnoty. V CAS jsou biologická aktiva obecně oceňována pořizovací cenou či vlastními náklady. Proto v případech, kdy se ocenění mezi CAS a IFRS liší, je třeba provést příslušnou úpravu a v rámci auditu verifikovat způsob, kterým společnost postupovala při stanovení reálné hodnoty. V případě biologických aktiv se některé účetní postupy a oceňování řídí zaběhlou praxí (která zpravidla vůbec nemá analogii v CAS), a proto je nutné, aby se auditor blíže seznámil s alternativami aplikace IAS 41 v různých typech odvětví a u různých aktiv/pasiv. Způsob oceňování biologických aktiv a jeho správné uplatňování dle IFRS je jedním z největších rizik v případech společností působících v zemědělství.

4.9. Odložené daně

V CAS jsou zásadní otázky spojené s odloženými daněmi řešeny konzistentně s IFRS. Nicméně může vzniknout celá řada problematických scénářů, jejichž řešení je pokryto v rámci IFRS, ale v CAS odpovídající detailní řešení chybí. Mezi takové oblasti patří odložené daně vznikající při konsolidacích či akvizicích (IFRS jasně definuje, že z goodwillu odložená daň nevzniká, ale z ostatních nově rozeznaných aktiv při akvizici ano) a různých formách přecenění nebo při prvotním rozpoznání aktiv a pasiv. Odlišně lze také nahlížet na postup při změně sazby daně v budoucích letech, na postup při vykazování změny odložené daně z titulu položek, u nichž k přechodným rozdílům dochází v důsledku vykazování přímo do vlastního kapitálu nebo v důsledku uplatnění různých daňových úlev či pobídek.

Proto především v případech, kdy:

- jsou vykazovány odchylky mezi IFRS a CAS s dopadem do výsledku hospodaření nebo vlastního kapitálu,
- se ocenění mezi CAS a IFRS liší,
- se daňová a účetní hodnota liší v okamžiku prvotního rozpoznání aktiva či pasiva,
- společnost v konsolidaci eliminuje nere realizované zisky,
- do konsolidace vstupují nerozdělené zisky dcer určené k distribuci,
- dochází ke změně sazeb v budoucích letech,
- některé položky vstupují přímo do vlastního kapitálu bez dopadu na výsledek hospodaření,
- společnost účtuje o goodwillu a alokaci kupní ceny v případě akvizice a
- společnost má daňové pobídky či obdobné úlevy,

je třeba věnovat aplikaci IAS 12 v účetní jednotce zvýšenou pozornost, provést příslušnou úpravu a v rámci auditu posoudit způsob, jakým byla stanovena souvi-

sející odložená daň. Řada úprav pro IFRS nemá analogii v CAS, a proto je nezbytné, aby se auditor blíže seznámil s alternativami aplikace IAS 12 pro různé scénáře a typy transakcí.

IAS 12 také uvádí celou řadu požadavků na informace uváděné do přílohy, které nemají v CAS obdoby a které může být obtížné zajistit (např. sesouhlasení efektivní daně pro skupinu podniků působících ve významně odlišných daňových podmínkách), a je nutné, aby auditor byl schopen tato data odpovídajícím způsobem ověřit.

Možná rizika pro auditora:

- Byly identifikovány všechny přechodné rozdíly mezi účetní hodnotou a daňovou základnou (včetně rozdílů vyplývajících z úprav hospodářského výsledku IFRS na CAS)?
- Byla v případě specifických transakcí/událostí (akvizice, změna sazeb apod.) použita relevantní pravidla pro vykázání odložené daně?
- V případě, že má společnost výslednou odloženou daňovou pohledávku, je její rozeznání v souladu s IAS 12, nebo má být pouze zveřejněna v příloze?

4.10. Pozemky, budovy a zařízení

Vymezení majetku

CAS vymezuje dlouhodobý hmotný majetek taxativním výčtem, zatímco IAS 16 vychází při specifikaci pozemků, budov a zařízení z obecné definice aktiva, uvedené v koncepčním rámci. V souladu s CAS odpisují dlouhodobý majetek účetní jednotky mající k němu vlastnické právo. V souladu s IFRS je určujícím kritériem ekonomická podstata. Existují tedy rozdíly mezi položkami zahrnovanými do dlouhodobého majetku v pojetí IFRS a CAS, jako jsou např.:

- majetek pronajatý formou finančního pronájmu (účetování pronajímatele dle IFRS 16), který není součástí dlouhodobého majetku dle IFRS,
- významné náhradní díly, které jsou dle IFRS součástí dlouhodobého majetku.

IAS 16 dále nepokrývá některé skupiny aktiv, které v souladu s CAS spadají do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, jako např.:

- investice do nemovitostí – viz standard IAS 40 uvedený dále,
- aktiva držená k prodeji – viz standard IFRS 5 uvedený dále,
- biologická aktiva – viz již uvedený IAS 41,
- těžební práva a zásoby nerostných surovin – viz IFRS 6, který tato pomůcka nepokrývá.

Prvotní ocenění

Dle IFRS je majetek prvotně oceňován obdobně jako v CAS s výjimkou zejména následujících položek:

- Vedlejší vlastní přímé pořizovací náklady (např. náklady na vlastní zaměstnance, kteří připravují umístění a montují zařízení), které jsou dle IFRS povinnou součástí pořizovací ceny.
- Odhadované náklady na uvedení místa do původního stavu a likvidaci aktiva (viz také část týkající se rezerv), které dle CAS v hodnotě majetku být nemohou, ale dle IFRS jsou nedílnou součástí pořizovací ceny.
- Kapitalizované úroky jsou v případě, že společnost používá externí financování a zároveň výstavba aktiva trvá po delší období, dle IFRS nedílnou částí pořizovací ceny (viz IAS 23), dle CAS je možnost (ne povinnost) kapitalizovat úroky z účelového úvěru.
- Přijaté účelové dotace na pořízení majetku dle CAS přímo snižují hodnotu majetku, dle IFRS existuje možnost volby mezi snížením hodnoty majetku a samostatným vykázáním dotace jako pasiva (viz IAS 20).
- Cena pořízení je dle IFRS diskontována na současnou hodnotu v případě, že obsahuje významnou finanční komponentu (tj. platba za kupovaný majetek je významně odložena). Toto je v CAS nepřijatelné.

Následné ocenění majetku

V souladu s IAS 16 je majetek po výchozím uznání oceněn buď tzv. nákladovým modelem (historická cena), kdy aktivum je vykázáno ve výši svých pořizovacích nákladů po odečtení opravěk a ztrát ze snížení hodnoty aktiva, nebo tzv. přeceňovacím modelem, kdy je aktivum vykázáno v přeceněné hodnotě, která odpovídá jeho reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravěk a následných ztrát ze snížení hodnoty, a kdy jsou rozdíly z přecenění na reálnou hodnotu vykázány v ostatním úplném výsledku (tj. ve vlastním kapitálu). CAS neumožňují přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu.

Odpisování

V souladu s IAS 16 musí být každá komponenta položky budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům položky, odpisována samostatně. CAS v současnosti připouštějí možnost stanovit odpis komponent, ale nejedná se o povinnost. Za samostatnou komponentu se považují i náklady na pravidelné generální opravy nebo revize. Výsledkem komponentního přístupu je aktivace nákladů na výměnu části aktiva, nákladů na generální opravy nebo nákladů na obnovu vynaložených za účelem prodloužení životnosti aktiva.

CAS v současnosti umožňují při výpočtu odpisů zohlednit zbytkovou hodnotu daného majetku, ale opět se nejedná o povinnou aplikaci. Naproti tomu v souladu s IAS 16 jsou odpisy prováděny vždy z odpisovatelné hodnoty aktiva, která je stanovena po odečtení jeho zbytkové hodnoty od pořizovací ceny.

V souladu s IAS 16 se s odpisováním aktiva započne, jakmile je aktivum připravené k používání, tedy jakmile je umístěno a je ve stavu potřebném k provozu způsobem zamýšleným vedením společnosti. V souladu s CAS se dlouhodobým hmotným majetkem stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k používání, kterým se rozumí dokončení (pořízení) věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Od tohoto okamžiku může být majetek též odpisován.

Možná rizika pro auditora:

- Jsou identifikovány a samostatně odpisovány všechny významné komponenty?
- Jsou náhradní díly odpisovány v souladu se souvisejícím aktivem?
- Je správně stanovena a průběžně revidována zbytková hodnota, pokud je významná?
- Byly v případě dlouhodobé výstavby správně kapitalizovány úrokové náklady v souladu s IAS 23?

4.11. Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí jsou definovány IAS 40 jako pozemky nebo budovy (popř. části budov) držené za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího, které nejsou určeny k vlastnímu využití vlastníkem nebo k prodeji v rámci běžného podnikání společnosti (dle CAS jako dlouhodobý hmotný majetek). Investicí do nemovitostí jsou i aktiva projektovaná nebo stavěná pro budoucí užívání jako investice do nemovitostí (dle CAS nedokončený dlouhodobý hmotný majetek) a dále pozemky, u kterých není určeno jejich využití (dle CAS pozemky v historické hodnotě).

Nemovitosti mohou mít různorodé využití, mohou být částečně užívané vlastníkem a částečně určené k pronájmu či zhodnocování. V případě, že je možné jednotlivé složky nemovitosti samostatně prodat nebo pronajmout, musí být nemovitost rozdělena na jednotlivé složky, které jsou účtovány a oceňovány samostatně. Pokud samostatný prodej či pronájem není možný, nemovitost je vykázána v kategorii investic do nemovitostí pouze v případě, že pro využití vlastníkem je držena jen její zanedbatelná část.

Prvotní vykázání investic do nemovitostí je v hodnotě pořizovacích nákladů. Pro následné vykázání si účetní

jednotka volí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou, tj. každoroční přecenění na reálnou hodnotu s dopadem do výsledovky, a modelem odpisování pořizovací ceny v souladu s IAS 16, kdy je povinnost zveřejňovat reálnou hodnotu v příloze. Zvolená metoda ocenění je aplikována konzistentně na všechny investice do nemovitostí. Přejed z jedné metody oceňování k druhé je povolen v případě, že použití druhé metody povede ke správnějšímu vykázání (což je málo pravděpodobné u přechodu z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady).

Možná rizika pro auditora:

- Jsou investice do nemovitostí správně klasifikovány a jsou samostatně vykázány již na úrovni výkazů?
- Jsou použité reálné hodnoty pro ocenění investic do nemovitostí správné? (Často to představuje zapojení práce experta.)
- Je pořízení nemovitého majetku prostřednictvím k tomu specificky založených kapitálových společností akvizicí aktiva nebo podnikovou kombinací? (dopad na goodwill, odložené daně atd.)

4.12. Nehmotná aktiva

Touto oblastí se zabývá především IAS 38 – Nehmotná aktiva.

V IFRS je pro vykázání nehmotných aktiv velice důležité určit, zda daná položka splňuje podmínky pro vykázání nehmotného aktiva. CAS obsahují příkladový výčet položek považovaných za nehmotná aktiva (výsledky vývoje, software, ocenitelná práva apod.). IFRS obecně definuje, co je nehmotné aktivum a kritéria pro jeho vykázání.

Nehmotné aktivum se v rozvaze vykazuje pokud:

- splňuje definici nehmotného aktiva (identifikovatelnost, kontrola);
- je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch z aktiva poplyne do společnosti;
- je možné spolehlivě vyjádřit výdaje spojené s pořízením nehmotného aktiva.

Tato kritéria nespĺňujú např. „výdaje na reklamu a marketing“ a „školení zaměstnanců“, a proto se v IFRS účtují vždy do nákladů. V CAS se můžeme v některých případech setkat s aktivací takových nákladů ať již do nehmotného majetku nebo na účty časového rozlišení.

Další rozdílnou oblastí je pojetí výzkumu a vývoje. Podle CAS se náklady na vývoj aktivují, pokud je výsledné aktivum určeno k obchodování nebo bylo související plnění pořízeno od jiných osob. IFRS striktně rozlišují tzv. fázi výzkumu a fázi vývoje a uvádí přesnou definici těchto fází, která v CAS chybí. Výdaje spadající do fáze výzkumu

se vždy vykazují v nákladech (obdobně jako v CAS) a výdaje spadající do fáze vývoje se aktivují, pokud účetní jednotka splní přesně definované požadavky IAS 38.

Kromě emisních povolenek se všechna nehmotná aktiva podle CAS odpisují. V IFRS se nehmotná aktiva z hlediska odpisování dělí na:

- aktiva s určitelnou dobou použitelnosti;
- aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti.

Aktiva s určitelnou dobou použitelnosti se odpisují do zbytkové hodnoty (musí být dána aktivním trhem) nebo do nuly. Doba odpisování není omezená. Aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodpisují. Místo toho se testují na snížení hodnoty minimálně každoročně, nebo častěji, pokud se vyskytnou indikace, že mají sníženou hodnotu.

Vykazování emisních povolenek zatím v IFRS není upraveno.

Možná rizika pro auditora:

- Splňují všechna nehmotná aktiva podmínky pro rozeznání dle IFRS?
- V případě aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti (nejčastěji značky) jsou odhady použité při testu na snížení hodnoty ověřitelné?

4.13. Konsolidace a akvizice

Problematika konsolidace je v IFRS řešena v několika standardech. IFRS 10 řeší sestavování konsolidované účetní závěrky včetně definice kontroly, IFRS 11 řeší postupy vykazování pro společné podniky/podnikání, IAS 28 řeší postupy vykazování pro přidružené společnosti a definuje metodu ekvivalence, IFRS 3 řeší vykazování podnikové kombinace a nakonec IFRS 12 obsahuje povinné zveřejnění vztahující se ke společností, ve kterých má společnost podstatný vliv, kontrolu nebo společnou kontrolu.

Akvizice

V IFRS se vykazování akvizic a alokace kupní ceny diametrálně liší od CAS (dle platných konsolidačních pravidel). Lze s určitostí tvrdit, že účtování a vykazování akvizic je jedním ze základních rozdílů, kterými je nutné se zabývat při přípravě konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS. Stanovení hodnoty aktiv a pasiv včetně goodwillu u nabývané společnosti se řídí pravidly nemajícími analogii v CAS. Hodnoty z konsolidované účetní závěrky dle CAS nelze přebírat do konsolidované účetní závěrky podle IFRS. Kromě rozdílů v prvotním ocenění jednotlivých položek nebo vlastního posouzení, zda jde o koupi společ-

nosti nebo aktiva, dochází i k následným rozdílům, např. dle CAS je konsolidační rozdíl odpisován, dle IFRS je goodwill testován každoročně na snížení hodnoty. V IFRS navíc nemůže existovat negativní konsolidační rozdíl, naopak zisk z výhodné koupě je okamžitě vykázán ve výsledku hospodaření. Dále IFRS dává možnost (nikoliv povinnost) oceňovat nekontrolní podíl v reálné hodnotě. Takovýto účetní postup není v CAS přípustný.

Rozdílné je i účtování postupných akvizic, kdy je v IFRS povinnost přecenit předchozí vlastnický podíl na reálnou hodnotu s dopadem do výsledku hospodaření před zahájením akvizičního účtování. IFRS obsahuje pravidla i pro vykazování změny vlastnického podílu nebo dekonsolidaci. V CAS tyto pravidla nejsou obsažena a účetní postupy mohou být různé.

Vzhledem ke komplexnosti dané problematiky je často vyžadováno zapojení expertů (znalců), zejména kvůli ocenění reálnou hodnotou všech identifikovatelných aktiv (tj. rozpoznání nových aktiv jako jsou zákaznické vztahy, značky apod.), závazků (např. vykázání podmíněných závazků v reálné hodnotě) a poskytnutého plnění (kupní cena včetně všech podmíněných budoucích plateb a případných opcí). Verifikace odpovídajících předpokladů nebo posouzení úrovně dosažitelnosti použitých rozpočtů a odhadů je pro auditora klíčová. V tomto případě postupuje auditor především s ohledem na požadavky IFRS 3. Pokud se rozhodne spoléhat na práci klientových expertů, je nutný postup v souladu s ISA 500, pokud využije práce auditorova experta, pak v souladu s ISA 620.

Dalšími specifickými oblastmi řešenými IFRS 3, kterými se CAS vůbec nezabývá, je vypořádání vztahů mezi společnostmi existujícími před akvizicí (např. soudní spory, dodavatelsko-odběratelské vztahy apod.), vztahy s předchozími vlastníky, kteří zůstanou ve vedení společnosti i po akvizici, nebo záruky poskytnuté předchozími vlastníky.

Rozdílný přístup k akvizicím vede k nutným úpravám v IFRS závěrce, které se svým dopadem promítají nejen do běžného roku, ale také na mnoho let do budoucna. Pro auditora je vhodné, aby s ním byla daná transakce a související ocenění konzultovány co nejdříve, pokud možno již ve fázi přípravy, a ne až po konečném zohlednění v účetní závěrce. V neposlední řadě je třeba také vyhodnotit dopad použitých úprav a propočtů na oblast odložených daní a realizovatelnou hodnotu aktiv vycházející z daných ocenění v roce podnikové kombinace a v následujících letech.

Obsáhlé jsou i požadavky na zveřejnění informací týkající se akvizice v příloze.

Přeměny

V CAS jsou specificky zakotveny přeměny obchodních korporací a to i s definovanými účetními postupy. Tyto postupy v řadě případů nejsou v souladu s IFRS. Pokud přeměna probíhá v rámci stávající skupiny, jedná se často dle IFRS o pouhou reorganizaci, při které není povoleno použít akviziční účtování, a účetní hodnoty majetku a závazků proto zůstávají před i po přeměně stejné. Z pohledu CAS je při navyšování základního kapitálu při přeměně povinné majetek přecenit na reálnou hodnotu s dopadem do vlastního kapitálu. Takové přecenění je pak nutné z pohledu IFRS celé vyloučit.

Další významnou odlišností je způsob vykázání rozdílu z přecenění na reálnou hodnotu při přeměně. V CAS jsou možné dva způsoby:

1. Přecenění jednotlivých položek aktiv a závazků na reálnou hodnotu a rozdíl mezi reálnou hodnotou pořizované společnosti a tímto přeceněním rozeznat jako goodwill, který je následně odpisován.
2. Jednotlivé položky aktiv a závazků nejsou přeceňovány na reálnou hodnotu a rozdíl mezi reálnou hodnotou pořizované společnosti a účetní hodnotou přebíraných aktiv a cizích zdrojů (závazků) je vykázán jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku, který je následně odpisován.

Dle IFRS je vždy nutné posuzovat danou transakci v souladu s IFRS 3. Pokud je přeměna v souladu s IFRS 3 považována za akvizici, je nutné použít akviziční účtování, které vede ke stanovení hodnoty goodwillu (odlišné od CAS goodwillu, jak již bylo uvedeno). Tento goodwill není dle IFRS odpisován, ale je každoročně testován na snížení hodnoty (viz kapitola Snížení hodnoty nefinančních aktiv). Vykázání oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je dle IFRS nepřipustné.

Kontrola

Aplikací detailní definice kontroly obsažené v IFRS 10 lze ve specifických případech dojít k jiným závěrům v porovnání s definicí ovládající osoby dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů, na kterou se odvolává CAS. Je tedy možné konsolidovat více nebo naopak méně společností než dle CAS. Je nutné zaměřit se zejména na specifická smluvní ujednání nebo ustanovení ve společenské smlouvě či stanovách. Dále je nutné zohlednit i existující opce na případný odkup podílů.

Podniky pod společnou kontrolou a podstatným vlivem

Zahrnutí podniků pod společnou kontrolou a podstatným vlivem do konsolidované účetní závěrky má dle IFRS opět odlišné postupy a z toho důvodu hodnoty zahrnuté v konsolidované účetní závěrce dle CAS nelze přebírat.

Mezi nejvýznamnější rozdíly patří:

- Postup uplatnění metody ekvivalence (viz dále v textu).
- Povinná eliminace vzájemných vazeb.
- Při akvizici je nutno postupovat v souladu s IFRS 3, tj. provést identifikaci všech aktiv (i nových) a přecenit je společně se závazky na reálnou hodnotu a následně o dopady těchto úprav upravovat výsledek hospodaření vstupující do ekvivalence.
- Podniky pod společnou kontrolou jsou dle CAS účtovány poměrnou metodou, která v IFRS není tímto způsobem vůbec definována. Dle zařazení společného podnikání do typů definovaných v IFRS 11 jsou následně tyto společnosti zahrnovány do konsolidace buď metodou ekvivalence, nebo poměrem svého podílu na aktivech, závazcích, výnosech a nákladech vykázaných dle IFRS (podíl nemusí odpovídat vlastnickému podílu).

Odlišná funkční měna

Pokud má podnik vstupující do konsolidace odlišnou funkční měnu, postupuje se v IFRS v souladu s IAS 21 převodem na měnu vykazování (prezentační měnu). Způsob přepočtu se liší od CAS zejména tím, že pro aktiva a pasiva je použit kurz ke konci roku, pro výsledovku kurz transakce (nebo pokud lze aproximovat, tak průměrný roční kurz) a pro vlastní kapitál kurz historický. Rozdíly vzniklé z tohoto přepočtu jsou kumulovány ve fondu z přecenění na měnu vykazování ve vlastním kapitálu a musí být monitorovány za každou jednotlivou společnost, protože v okamžiku dekonsolidace musí být relevantní související rozdíl z přecenění převeden do výsledovky.

Možná rizika pro auditora:

- Existuje kontrola, popř. o jaký typ společného podnikání se jedná dle IFRS 11?
- Jsou splněny všechny požadavky na zveřejnění v příloze (akvizice, finanční informace o společnostech pod podstatným vlivem, společných podnicích a o společnostech s významným nekontrolním podílem)?
- Jedná se o akvizici podniku, aktiva, nebo jen o reorganizaci?

- Byla při akvizici správně určena hodnota poskytnutého plnění (zohledněny všechna podmíněná plnění a opce)?
- Byla při akvizici identifikována všechna aktiva, která mají být vykázána samostatně, všechny závazky a bylo vše řádně oceněno reálnou hodnotou (smluvní vztahy, podmíněné závazky, rezervy apod.)?
- Bylo účtování o přeměnách dle CAS správně převedeno do IFRS (jednalo se o akvizici nebo reorganizaci, je přípustné přecenění na reálnou hodnotu apod.)?

4.14. Ocenění ekvivalencí

Metoda ocenění ekvivalencí se používá v IFRS pro vykázání účastí ve většině společných podniků a pro ocenění účastí v přidružených společnostech, popřípadě pro ocenění účastí v dceřiných, přidružených a společných podnicích v samostatné (individuální) účetní závěrce. V CAS není možné použít ekvivalenční metodu pro zachycení podílů ve společných podnicích v konsolidované účetní závěrce, zde se vyžaduje použití poměrné konsolidace.

Aplikace ekvivalenční metody podle IFRS a podle CAS se navzájem podstatně liší. IFRS vychází při aplikaci ekvivalenční metody vždy z pořizovací ceny za podíl ve společnosti, ke které se následně přičítá podíl na výsledku hospodaření (upravený o dopady akvizičního účtování, viz výše – Podniky pod společnou kontrolou a podstatným vlivem, a vzájemné vazby) a ostatním úplným výsledku a jsou odčítány přijaté dividendy. Změna ocenění o podíl na výsledku hospodaření je vždy vykázána ve výsledovce.

Při aplikaci ekvivalenční metody v CAS se vždy vychází z podílu na vlastním kapitálu přidružené společnosti tak, jak je zachycen v knihách přidružené společnosti bez zohlednění případných úprav, které by bylo třeba provést při aplikaci metody koupě. Jediné úpravy, které CAS vyžaduje, jsou operace potřebné ke sladění účetních metod, pokud by odlišné metody podstatným způsobem ovlivnily pohled na ocenění majetku a závazků v konsolidované účetní závěrce. Navíc se konsolidační rozdíl v CAS, který je možné chápat jako analogii goodwillu v IFRS, v konsolidované účetní závěrce odděluje od investice vykazované ekvivalenční metodou, zatímco goodwill vzniklý při koupi podílu v přidružené společnosti se v IFRS ponechává jako součást ocenění tohoto podílu.

Podle CAS se v konsolidované účetní závěrce podíl na výsledku hospodaření přidružené společnosti promítá

do výsledovky, zatímco v samostatné účetní závěrce se všechny změny ocenění podílu v dceřiné nebo přidružené společnosti a ve společném podniku, včetně podílu na hospodářském výsledku, promítají přímo do vlastního kapitálu.

Možná rizika pro auditora:

- Byla správně aplikována metoda ekvivalence včetně relevantní úpravy výsledku hospodaření přidružené nebo společné společnosti vstupující do výpočtu?
- Byly eliminovány vzájemné vazby?

4.15 Samostatná/individuální účetní závěrka

V IFRS má společnost, která ovládá alespoň jednu další společnost povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku (IFRS 10). Pokud to vyžaduje lokální legislativa, nebo uživatelé účetní závěrky, může společnost sestavit samostatnou účetní závěrku, kde jsou prezentována pouze aktiva a pasiva mateřské společnosti. Příprava této dodatečné účetní závěrky se řídí IAS 27, který říká, že pro sestavení samostatné účetní závěrky se použijí všechny relevantní IFRS standardy s výjimkou ocenění podílů v dceřiných, přidružených a společných podnicích. Pro ocenění těchto podílů má společnost možnost volby mezi historickou cenou, reálnou hodnotou v souladu s IFRS 9 nebo ekvivalencí v souladu s IAS 28 (viz kapitola Ocenění ekvivalencí).

Dle CAS je samostatná účetní závěrka povinná a ocenění podílů v dceřiných, přidružených a společných podnicích je buď historickou cenou, nebo ekvivalencí podle CAS s dopadem přecenění do vlastního kapitálu.

Možná rizika pro auditora:

- Byla sestavena konsolidovaná účetní závěrka a je na ní náležitě odkázáno, popř. při využití výjimek z konsolidace dle IFRS 10 je toto řádně popsáno v příloze v účetní závěrce?
- Byla učiněna volba účetního postupu pro každou kategorii investic a byla aplikována konzistentně na všechny položky v dané kategorii?
- Byla správně aplikována metoda ekvivalence dle IAS 28?
- Při ocenění reálnou hodnotou bylo postupováno v souladu s IFRS 9 včetně případné volby účetního postupu pro vykázání přecenění do ostatního úplného výsledku?

5. Kontroly nad sestavením závěrky dle IFRS

Z pohledu auditora není rozdíl v používaných postupech při auditu účetní závěrky dle CAS nebo IFRS. V předchozím textu byla shrnuta možná dodatečná auditní rizika, která vychází z větší komplexnosti požadovaných účetních postupů a vyšší míry odhadů při uplatňování IFRS.

Následující poznámky představují příklady některých základních kontrol, které pomáhají účetní jednotce při ověření, že v účetní závěrce podle IFRS, sestavené především formou dodatečných úprav mezi CAS a IFRS, jsou zachovány základní vztahy mezi aktivy, pasivy, finanční situací a výsledky hospodaření účetní jednotky a informace v účetní závěrce jsou úplné. Obdobné kontroly a postupy při své práci používá také auditor. Nedílnou součástí spisu auditora by také měla být dokumentace o tom, jak jednotlivé poznámky v příloze a položky ve výkazech závěrky sestavené dle IFRS byly ověřeny pro účely auditu a jaké důkazní informace měl auditor k dispozici. Například finanční analytické procedury je třeba provést na IFRS výkazech a také materialita musí vycházet z báze na základě finančních IFRS výkazů. Je nezbytné, aby byl pro IFRS výkazy sestaven samostatný auditní plán, zohledňující specifická rizika spojená s vykazováním dle IFRS, který se bude odkazovat na procedury provedené pro účely vykazování dle CAS, a zároveň bude obsahovat i dodatečné procedury provedené na IFRS úpravách s důrazem na pokrytí auditního tvrzení správné prezentace, úplnosti a případně ostatních specifických rizik.

Zcela jistě lze za jeden z nejkomplexnějších problémů považovat aplikaci funkční měny jiné než je koruna, kdy se, především u výrobní společnosti, jedná o řešení, které klade nemalé požadavky na systémovou podporu.

Nicméně specifické transakce vyskytující se v některých odvětvích (např. maloobchodní řetězce, biotechnologie, vývoj a prodej řešení v oblasti IT, firmy orientující se na obchod s komoditami nebo jejich těžbu, finanční instituce, telekomunikace, developerské projekty apod.) a komplexní smluvní ujednání (opce, deriváty, práva a licence, dlouhodobé kontrakty, zákaznické pobídky a motivační schémata, zaměstnanecké benefity a specifické programy, dlouhodobé nájemní smlouvy apod.) jsou, co se týče komplexnosti potenciálních úprav, zdatnými konkurenty funkční měny.

Praktický přístup k sestavení závěrky dle IFRS se mezi jednotlivými společnostmi může lišit především v návaznosti na míru využití IT podpory pro proces sestavování těchto závěrek a frekvenci jejich sestavování.

Jinak bude postupovat auditor v případě účetní jednotky, která sestavuje výkazy dle IFRS či konsolidaci dle IFRS rutinně s využitím sofistikovaných softwarových ře-

šení, a jinak v případě jednorázového sestavení závěrky např. jednou ročně s použitím podpůrných manuálních výpočtů a tabulek. V prvním případě bude chtít auditor pravděpodobně testovat kontroly nad jejím sestavením a ověřit systémovou podporu a detailní testy uplatní zejména u rizikových a významných položek. V druhém případě se bude jednat spíše o ověření úplnosti jednotlivých úprav, přesnosti jejich výpočtu a správnosti jejich zahrnutí do účetní závěrky.

Samostatnou součástí auditu konsolidované účetní závěrky dle IFRS je ověření konsolidačních úprav a nastavení klientových kontrolních mechanismů nad procesem konsolidace.

Přístup auditora k ověřování úplnosti a správnosti úprav mezi CAS a IFRS

Pokud společnost postupuje tak, že účetnictví je vedeno dle CAS a pro sestavení účetní závěrky je následně použito IFRS, musí auditorovi předložit dodatečné podklady a dokumenty k vyčísleným úpravám. Nejprve je úkolem auditora nezávisle posoudit, zda jsou navržené úpravy úplné. Je proto třeba porovnat společností používané účetní postupy dle CAS s požadavky IFRS a identifikovat rozdíly. Množství identifikovaných rozdílů bude záviset především na odvětví, ve kterém společnost podniká. Při stanovování tohoto výčtu očekávaných úprav lze vycházet z příkladů zásadních rozdílů popsanych v předchozím textu, ale auditorova detailní znalost IFRS je nezbytností. Dále je nutné ověřit správnost vyčíslení daných úprav a následně jejich přesné zohlednění v primárních účetních výkazech a zveřejňovaných informacích.

Auditor by při plánování auditu závěrky dle IFRS měl, mimo jiné, sestavit seznam nových nebo aktualizovaných standardů, které mají dopad na účetní závěrku společnosti, a následně ověřit, že tyto standardy byly správně aplikovány včetně případného vlivu do počáteční rozvahy.

Pro ověření úplnosti úprav mezi CAS a IFRS je také nezbytné porovnat dodatečné úpravy v závěrce předcházejícího roku s úpravami v závěrce aktuálně auditovaného období. Pokud není některá z úprav minulých let zahrnuta v závěrce běžného období, měl by se auditor ujistit, že položka, ke které se úprava vztahovala, v běžném roce neexistuje, nebo došlo k její změně, která má/nemá vliv na úpravu mezi CAS a IFRS (např. splacení bankovního úvěru znamená, že není potřeba dodatečná úprava zůstatku bankovního úvěru pomocí efektivní úrokové sazby, nicméně je třeba promítnout dopady úprav minulých období prostřednictvím vlastního kapitálu, resp. výše úrokového nákladu v roce splacení úvěru).

Auditor by se měl současně ujistit, že každá dodatečná úprava mezi CAS a IFRS (včetně např. konsolidačních úprav) s dopadem na výsledek hospodaření či vlastní kapitál obsahuje také posouzení souvisejícího dopadu do odložené daně, který je také třeba vyhodnotit v kontextu realizovatelnosti odložených daňových pohledávek, na použití odpovídajících sazeb, dopadu do výsledku hospodaření a vlastního kapitálu a dopadu na daňové informace uváděné v příloze. Mezi základní kontroly patří výpočet efektivní výsledné daňové sazby a vysvětlení odchylky od sazby splatné nebo odložené daně. Informace o efektivní dani je také, mimo jiné, požadována jako součást přílohy.

Auditor by se měl také zabývat přehledem o změnách vlastního kapitálu společnosti podle IFRS a ujistit se, že počáteční stav aktuálně auditovaného období souhlasí s konečným stavem předcházejícího období. Změna v aktuálně auditovaném období by měla odpovídat výsledku hospodaření podle IFRS za dané období a případným dalším změnám ve vlastním kapitálu, které jsou v souladu s IFRS vykazovány buď jako transakce s vlastníky nebo prostřednictvím ostatního úplného hospodářského výsledku. S použitím seznamu prováděných úprav by měl auditor rovněž odsouhlasit přehled o změnách vlastního kapitálu na výsledek hospodaření a vývoj položek vlastního kapitálu dle CAS.

Porovnání rozdílů mezi výsledkem hospodaření podle CAS a IFRS by mělo odrážet dodatečné úpravy mezi

CAS a IFRS ověřené auditorem. Konečný výsledek hospodaření po zahrnutí dodatečných změn mezi CAS a IFRS musí souhlasit s výsledkem aktuálně auditovaného období uvedeným v přehledu změn vlastního kapitálu.

Kompletnost zveřejňovaných informací

Zásadní součástí auditu účetní závěrky podle IFRS je posouzení informací uvedených v příloze včetně například informace o segmentech. IFRS obecně klade výrazně obsáhlejší požadavky na informace v příloze v porovnání s CAS a společnosti připravující závěrku dle IFRS by měly mít k dispozici procesní postupy, které jim umožní nejen požadovaný rozsah informací do přílohy identifikovat (např. formou dotazníku), ale také tyto informace připravit a vhodně zdokumentovat zdroje, kompletnost apod. Obdobně jako společnost i auditor by měl používat dotazník se seznamem povinných detailních zveřejnění podle jednotlivých standardů IFRS či v jiném členění. Pomocí dotazníku auditor ověří a zdokumentuje, že společnost splnila požadavky na zveřejnění informací předepsané standardy. Z tohoto důvodu je nezbytné dotazník nebo jeho alternativu uchovávat jako součást auditního spisu společně s ostatní dokumentací týkající se ověření jednotlivých položek v IFRS výkazech a v příloze. Odkazy na příklady těchto dotazníků v anglickém jazyce jsou uvedeny na www.kacr.cz

6. Finanční informace připravené pro konsolidaci

Společnosti, které jsou dceřinými společnostmi zahraniční matky, často připravují finanční informace (tzv. reportovací balíčky) pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS. Tyto reportovací balíčky nejsou účetní závěrkou sestavenou v souladu s IFRS. Ve většině případů se jedná o finanční informace (předvaha, výkazy, vybraná zveřejnění ve formě tabulek a popisků) připravené ve formátu požadovaném mateřskou společností. Základním účetním rámcem pro prezentaci těchto informací je pak skupinový účetní manuál, který vychází z účetních postupů dle IFRS. Společnost je vázána tímto manuálem, který by měl být dostatečně detailní, a v případě nejasností by se měla pro schválení účetního postupu obrátit na mateřskou společnost.

Pokud je auditor v pozici auditora složky (tj. provádí audit reportovacího balíčku dle požadavků skupinové-

ho auditora a informuje ho o výsledcích tohoto auditu), posuzuje správnost a úplnost připravených finančních informací s odkazem právě na skupinový účetní manuál (nikoliv na IFRS). Pro identifikaci významných rozdílů mezi CAS a skupinovým účetním manuálem vycházejícím z IFRS může auditor využít tuto příručku, nicméně je nezbytné, aby se ujistil, že postupy uvedené ve skupinovém účetním manuálu odpovídají uvedeným postupům dle IFRS.

Požadovaná zveřejnění v reportovacím balíčku jsou omezená a obvykle neodpovídají požadavkům IFRS na informace v příloze v účetní závěrce. Je na posouzení auditora skupiny, zda jsou poskytované informace z pohledu konsolidované účetní závěrky dle IFRS dostatečné.

Příloha

Součástí této metodické pomůcky je také příloha, která je ke stažení na stránkách KA ČR. Příloha obsahuje rozvahu a výsledovku ve formátu dle CAS, ve kterých je u každého řádku uveden příklad relevantních IFRS standardů, které danou problematiku řeší a zároveň odkaz na kapitolu této pomůcky, která se tématem zabývá.



Vydala Komora auditorů České republiky, Praha, únor 2020