

## **Připomínkové řízení**

### **k návrhu příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách**

Vzhledem k tomu, že Komora auditorů České republiky (dále KA ČR) pozoruje v praxi nejednotný přístup auditorů k ověření zahajovací rozvahy dle požadavků zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů („zákon o přeměnách“), a vznikají i velké rozdíly ve formulaci zprávy auditora, připravilo oddělení metodiky KA ČR ve spolupráci s Výborem pro metodiku auditu KA ČR příklad zprávy auditora k ověření zahajovací rozvahy.

V návaznosti na tento materiál zvažuje KA ČR vydání metodické pomůcky pro provádění ověření zahajovací rozvahy, která by v sobě zahrnovala i základní doporučení k vybraným postupům auditora při ověřování zahajovací rozvahy.

Dle našeho názoru ověření zahajovací rozvahy představuje zakázku dle Mezinárodních standardů pro audit („ISA“) včetně aplikace standardů ISA 805 - „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“ a ISA 800 – „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“. ISA 805 by měl být použit, protože zahajovací rozvaha není účetní závěrkou, ISA 800 pak z důvodu, že na zahajovací rozvahu se vztahují zvláštní požadavky (zejména ustanovení Hlavy II zákona o přeměnách) a slouží primárně jako podklad pro jednání valných hromad, které transakci schvalují (tedy nikoli širokému okruhu uživatelů účetních informací).

V navrhované formulaci výroku auditora se auditor vyjadřuje k souladu zahajovací rozvahy s rámcem pro zvláštní účely, který je vymezen požadavky českých účetních předpisů, relevantními ustanoveními zákona o přeměnách a návrhem projektu přeměny. Důvodem, proč se navrhovaná formulace výroku neodkazuje na věrný a poctivý obraz je, že nepředpokládáme, že by doplňující údaje k zahajovací rozvaze obsahovaly veškeré skutečnosti nezbytné pro naplnění požadavků zákona o účetnictví na věrný a poctivý obraz.

Ověření zahajovací rozvahy v sobě zahrnuje nejen ověření správnosti sestavení zahajovací rozvahy z konečných rozvah v souladu s návrhem projektu přeměny a účetními předpisy, ale i ověření věcné správnosti vykázaných skutečností (tj. částek v zahajovací rozvaze, vhodnosti zvolených účetních postupů a to, zda doplňující údaje obsahují komentář dle požadavků zákona o přeměnách, popis použitých účetních metod a srozumitelně popisují významné skutečnosti týkající se přeměny). Pokud auditor neauditoval účetní závěrky všech společností účastnících se přeměny, potom je nezbytné, aby získal vlastními auditními postupy (např. testy věcné správnosti) dostatečné a vhodné důkazní informace o správnosti položek vstupujících do zahajovací rozvahy. Dostatečnost důkazních informací je nutné posuzovat v kontextu materiality stanovené pro ověření zahajovací rozvahy a identifikovaných rizik. Důvodem pro věcné ověření zahajovací rozvahy je mimo jiné i důležitost zahajovací rozvahy pro řádnou účetní závěrku následující po přeměně, zejména v případech, kdy je zahajovací rozvaha prezentována jako srovnatelný údaj.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o metodické stanovisko k poměrně časté auditní zakázce, která je do jisté míry specifická pro Českou republiku, rozhodl se Výbor pro metodiku auditu zveřejnit nejprve návrh příkladu zprávy auditora, který je určen k širší diskuzi odborné veřejnosti. Dává tak prostor pro připomínky ze strany auditorů, které budou před vydáním konečné verze tohoto příkladu vypořádány. O tomto vypořádání bude zveřejněna stručná zpráva.

Prosíme o zasílání případných připomínek/komentářů k přiloženému návrhu příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách **nejpozději do 30. 11. 2021 na adresu metodika@kacr.cz**. V předmětu zprávy prosíme uvést „Připomínky k návrhu zprávy auditora k zahajovací rozvaze“.

Přiložený návrh příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách je pracovním materiálem určeným k širší odborné diskuzi a nepředstavuje tak závazné stanovisko KA ČR k této problematice.

# Návrh příkladu zprávy auditora s nemodifikovaným výrokem k zahajovací rozvaze

(pro audity zahajovacích rozvah sestavených za období končící 15. 12. 2016 a později)

Tento dokument obsahuje příklad zprávy auditora s nemodifikovaným výrokem pro audit zahajovací rozvahy sestavené k datu po 15. 12. 2016. Příklad zprávy vychází z aplikace mezinárodních standardů auditu ISA se zohledněním požadavků mezinárodního auditorského standardu ISA 805 – „Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu“ a ISA 800 – „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“. Jedná se o ověřovací zakázku obdobnou auditu účetní závěrky, a zahrnuje tedy nejen ověření samotného procesu sestavení zahajovací rozvahy ze vstupních účetních závěrek jednotlivých společností účastnících se přeměny v souladu s návrhem projektu přeměny, ale i ověření věcné správnosti vykázaných skutečností (tj. správnosti vykázaných hodnot v zahajovací rozvaze, vhodnosti zvolených účetních postupů a úplnosti a srozumitelnosti zveřejněných doplňujících údajů).

V minulosti se někdy k této zakázce přistupovalo tak, že auditor omezil svoji práci pouze na mechanické odsouhlasení návaznosti údajů ze vstupních účetních závěrek na zahajovací rozvahu, aniž by získával důkazní informace o věcné správnosti vykázaných skutečností. Tento postup býval ve zprávě auditora charakterizován například formulací „Provedli jsme ověření sestavení zahajovací rozvahy....“ apod. Pro takovýto (omezený) přístup je obtížné nalézt oporu v auditorských standardech, neboť má-li daná zakázka být auditem (jak požadují právní předpisy), je základním kamenem takové zakázky získání důkazních informací o tom, že zahajovací rozvaha splňuje požadavky příslušného účetního rámce, což vyžaduje získání důkazních informací o věcné správnosti skutečností v ní uvedených.

Příklad zprávy auditora uvedený níže vychází ze situace, kdy dochází k přeměně společností formou sloučení dle zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů („zákon o přeměnách“), a rozhodný den přeměny je stanoven zpětně. Auditor provádí audit účetních závěrek všech zúčastněných společností, popřípadě provedl dostatečné auditní procedury, aby se ujistil o správnosti relevantních hodnot a informací v účetní závěrce, kterou neauditoval.

Tento příklad zprávy auditora lze po úpravě použít i pro jiné typy přeměn, než je sloučení (např. odštěpení, rozdělení, splynutí) nebo pro přeměny s rozhodným dnem stanoveným dopředu.

## Struktura zprávy

Zpráva auditora bude mít nejčastěji tuto schematickou strukturu:

- Nadpis
- Adresát zprávy
- Výrok auditora (tento oddíl obsahuje identifikaci zahajovací rozvahy)
- Základ pro výrok
- Zdůraznění skutečnosti
- Odpovědnost statutárního orgánu (příp. také kontrolního či jiného orgánu) účetní jednotky za zahajovací rozvahu

- Odpovědnost auditora za audit zahajovací rozvahy
- Identifikace auditora, datum a podpis auditora

## **Předpokládaná struktura zahajovací rozvahy:**

České účetní předpisy nedefinují přesnou strukturu (obsah) zahajovací rozvahy. Příložený příklad zprávy auditora vychází z předpokladu, že samostatný výkaz zahajovací rozvahy je doplněn o část poskytující informace a vysvětlení důležitá pro jeho pochopení uživateli (dále jen „doplňující údaje“). Domníváme se, že samostatný výkaz zahajovací rozvahy není bez doplňujících údajů pro uživatele srozumitelný, a je tedy otázkou, zda auditor může ve výroku uvést, že je zahajovací rozvaha ve všech významných ohledech sestavena v souladu s požadavky českých účetních předpisů. V případě, že by doplňující údaje nebyly k výkazu zahajovací rozvahy přiloženy, není možné uvedený příklad zprávy auditora použít, protože se v něm auditor odvolává právě na doplňující údaje (popis relevantních účetních postupů, popis přeměny dle návrhu projektu přeměny a komentář vedení).

## **Doporučená struktura zahajovací rozvahy:**

- Výkaz zahajovací rozvahy
- Doplnující údaje k výkazu zahajovací rozvahy obsahující minimálně:
  - Identifikaci účetní jednotky
  - Popis relevantních účetních postupů včetně metod oceňování
  - Popis přeměny dle návrhu projektu přeměny včetně identifikace všech zúčastněných účetních jednotek a účetních závěrek, na jejichž základě byla zahajovací rozvaha sestavena včetně popisu případného přecenění, pokud k němu v rámci přeměny došlo popřípadě popisu jiných úprav v rámci sestavení zahajovací rozvahy
  - Komentář vedení ve smyslu §11b zákona o přeměnách
  - Ostatní informace o významných skutečnostech, nutné pro pochopení zahajovací rozvahy uživatelem

### **Příklad:**

Okolnosti zahrnují následující:

- **Audit zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným, která není subjektem veřejného zájmu.**
- Zahajovací rozvaha je sestavena pro všeobecné účely vedením účetní jednotky v souladu s českými účetními předpisy v kontextu příslušných ustanovení zákona o přeměnách a dle návrhu přeměny (fúze).
- Jedná se o přeměnu s rozhodným dnem přeměny stanoveným zpětně. Platnost přeměny je závislá na jejím následném zápisu do obchodního rejstříku.
- Zahajovací rozvaha se skládá z výkazu rozvahy a doplňujících údajů, které svou strukturou odpovídají doporučení KA ČR.
- Zpráva auditora **neobsahuje hlavní záležitosti auditu** podle ISA 701.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Společníkům společnosti ABC, s.r.o.

Se sídlem: Abecední 123, 12345 Abecedov

### ***Výrok auditora***

Provedli jsme audit přiložené zahajovací rozvahy nástupnické společnosti ABC, s.r.o. (dále také „Společnost“) k 1. 1. 20X1 a souvisejících doplňujících údajů (dále také „zahajovací rozvaha“) sestavené na základě návrhu projektu přeměny ze dne XX. XX. XX. Doplňující údaje obsahují popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace včetně komentáře dle požadavků zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o přeměnách“).

Podle našeho názoru byla přiložená zahajovací rozvaha společnosti ABC, s.r.o. k 1. 1. 20X1 ve všech významných ohledech sestavena v souladu s českými účetními předpisy a požadavky zákona o přeměnách vztahujícími se na zahajovací rozvahu a s návrhem projektu přeměny.

### ***Základ pro výrok***

Audit jsme provedli v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o auditorech“), a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit zahajovací rozvahy. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na Společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

### **Zdůraznění skutečnosti – účel a východiska sestavení**

Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X doplňujících údajů k zahajovací rozvaze, že tato zahajovací rozvaha nepředstavuje celou účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy a byla připravena výhradně pro účely přeměny a není určena pro žádné jiné použití.

Dále upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X doplňujících údajů k zahajovací rozvaze, kde je vysvětleno, že tato zahajovací rozvaha byla sestavena na základě předpokladu, že návrh přeměny bude schválen a přeměna následně zapsána do obchodního rejstříku. Pokud by tato přeměna nebyla zapsána do obchodního rejstříku, příložená zahajovací rozvaha nebude platná.

Náš výrok není v souvislosti s výše uvedenými skutečnostmi modifikován.

### **Odpovědnost jednatelů<sup>1</sup> a dozorčí rady<sup>2</sup> Společnosti za zahajovací rozvahu**

Jednatelé Společnosti odpovídají za sestavení zahajovací rozvahy v souladu s českými účetními předpisy, požadavky zákona o přeměnách vztahujícími se na zahajovací rozvahu a s návrhem projektu přeměny a za takový vnitřní kontrolní systém, který považují za nezbytný pro sestavení zahajovací rozvahy tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Při sestavování zahajovací rozvahy jsou jednatelé Společnosti povinni posoudit, zda je Společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v doplňujících údajích k zahajovací rozvaze záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení zahajovací rozvahy s výjimkou případů, kdy jednatelé plánují zrušení Společnosti nebo ukončení její činnosti, resp. kdy nemají jinou reálnou možnost než tak učinit.

[Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve Společnosti odpovídá dozorčí rada.]<sup>3</sup>

### **Odpovědnost auditora za audit zahajovací rozvahy**

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že zahajovací rozvaha jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s výše uvedenými předpisy ve všech případech v zahajovací rozvaze odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé zahajovací rozvahy na jejím základě přijmou.

Při provádění auditu v souladu s výše uvedenými předpisy je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti zahajovací rozvahy způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat

<sup>1</sup> Zde a následně je třeba uvést název příslušného statutárního orgánu.

<sup>2</sup> Zde je třeba uvést další orgány Společnosti, které mají odpovědnost ke vztahu k účetní závěrce nebo procesu jejího sestavení (pokud existují).

<sup>3</sup> Odpovědnost za dohled nad procesem účetního výkaznictví auditor uvádí pouze v případě, že existuje orgán Společnosti, který za tento dohled odpovídá.

dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody (koluze), falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol.

- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem Společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti jednatele Společnosti uvedli v doplňujících údajích k zahajovací rozvaze.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení zahajovací rozvahy vedením Společnosti a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost Společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v doplňujících údajích k zahajovací rozvaze. Pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti Společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že Společnost ztratí schopnost nepřetržitě trvat.

Naší povinností je informovat jednatele a dozorčí radu<sup>4</sup> mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

[V případě auditorské společnosti:]

[V případě statutárního auditora:]

[Název]

[Jméno auditora]

[Adresa sídla]

[Adresa sídla]

[Evidenční číslo auditorské společnosti]

[Evidenční číslo auditora]

[Jména statutárních auditorů, kteří byli auditorskou společností určeni jako odpovědní za provedení auditu jménem auditorské společnosti]

[Evidenční čísla statutárních auditorů]

[Datum zprávy auditora]

[Datum zprávy auditora]

[Podpisy statutárních auditorů, kteří byli auditorskou společností určeni jako odpovědní za provedení auditu jménem auditorské společnosti]

[Podpis auditora]

---

<sup>4</sup> Zde se uvede relevantní okruh osob pověřených správou a řízením, vůči kterým auditor má a plnil svoji povinnost komunikace.