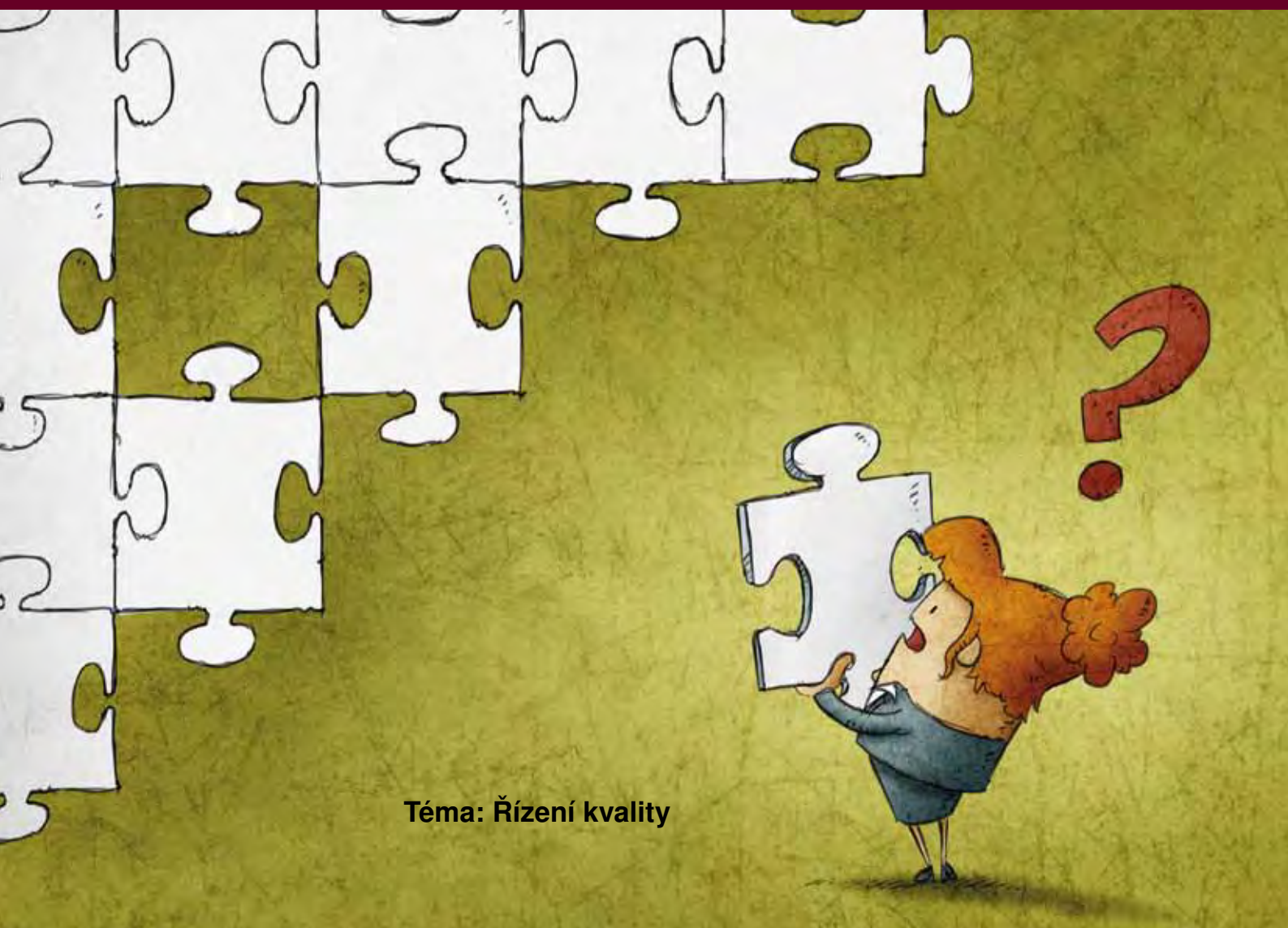


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 6/2019



**Téma: Řízení kvality**

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

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Úpravy příkladů zprávy auditora .....	2
Nový metodický pokyn – Podnik v obtížích.....	2
Monitoring AE na stránkách komory .....	3
Pravidelná setkání s vedením Komory auditorů v sídle KA ČR .....	3
Informace o činnosti Accountancy Europe .....	3
Setkání auditorských komor ze zemí Visegrádské čtyřky.....	4
Novou prezidentkou polské komory auditorů se stala Barbara Misterska-Dragan .....	5

### TÉMA ČÍSLA – ŘÍZENÍ KVALITY

Editorial .....	6
Řízení kvality: osoby a obsazení (Jiří Pelák).....	7
Řízení kvality: předpisy (Michal Štěpán, Jiří Pelák) .....	11
Řízení kvality: vedení spisu (Jiří Pelák).....	15
Nezapomínejme na povinnou kontrolu kvality u vybraných auditů a jiných zakázek (Pavel Kulhavý).....	18
Dozorčí komise – mýty a skutečnost (Jiří Viktorin).....	20
Priority činnosti Kárné komise KA ČR (Hana Mužátková) .....	22
<i>Rozhovor s Monikou Vítovou</i> Každý, kdo se snaží dělat poctivý audit, si zasluží hluboký respekt.....	24

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o auditu skupiny .....	10, 14, 17, 19
Nová metodická pomůcka k uplatňování etického kodexu platného od 15. června 2019 (Martina Křížová Chrámecká) .....	26
Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditů .....	27

Toto číslo vyšlo **11. 7. 2019**

## O činnosti výboru pro správu profese



Tomáš  
Brumovský

Po roce jsem opět dostal příležitost pohovořit o činnosti výboru pro správu profese (VSP). Hlavní činností výboru je vedení rejstříku auditorů, auditorských společností a asistentů auditora včetně vyřizování všech záležitostí spojených se členstvím, mlčenlivostí, způsobem provádění auditorské činnosti, etikou, pojištěním a zajištěním dalších souvisejících správně-profesních činností.

V uplynulém roce se výbor zabýval mnoha dotazy, které se týkaly řešení různých situací vyplývajících z etického kodexu. Členové výboru řešili různé situace, resp. možnosti způsobu poskytování auditorských služeb. Většinu odpovědí je možné najít přímo v etickém kodexu, který obsahuje mnoho příkladů a zároveň i jejich výklad. Auditori se ve svých dotazech nejčastěji obávají, aby nedošlo k porušení nezávislosti auditora.

Další významnou činností, kterou se náš výbor zabývá, je profesní pojištění odpovědnosti auditorů. Výbor se dlouhodobě snaží zajistit výhodné podmínky pro zákonné profesní pojištění odpovědnosti pro všechny auditory, tj. i pro malé auditory, kteří nemají tak silnou vyjednávací pozici. Do září 2018 měla komora uzavřenou čtyřletou Rámcovou pojistnou smlouvu se společností RESPECT, a.s. Po vyhodnocení tohoto čtyřletého období jsme

dospěli k závěru, že vzájemná spolupráce komory a Respectu je oboustranně dobrá a pro pojištěné auditory přínosná. Přesto jsme s Respectem vyjednávali dále a podařilo se nám pojistné podmínky pro auditory v rámci této smlouvy ještě o něco vylepšit. Respectu se zároveň podařilo vyjednat naše požadavky na zlepšení podmínek s jednotlivými zúčastněnými pojišťovnami. Výsledkem je nová čtyřletá rámcová pojistná smlouva, která byla uzavřena 1. října 2018. O této smlouvě jste si mohli více přečíst v minulém čísle časopisu Auditor.

Další činností, která auditory často zajímá, je organizace regionálních setkání. Letos připravujeme setkání auditorů s vedením komory na září v Blansku, v říjnu nebo v listopadu pak v některém východočeském městě. Tato setkání bývají zajímavá, protože je auditorům dán velký prostor pro diskusi. Mohou se ptát na cokoli, vedení komory se snaží zodpovědět každou otázku. Pro zástupce komory to má také velký význam, protože je zajímaví názory jednotlivých členů na různé záležitosti a povinnosti, které jsou na auditory kladeny různými právními předpisy. Poznatky získané na těchto setkáních pak náš výbor předává ostatním výborům KA ČR, jichž se týkají.

Náš výbor se snaží být všem auditorům především rádcem a pomocníkem.

**Tomáš Brumovský**  
předseda Výboru pro správu  
profese KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 10. června, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze k prvním návrhům možných budoucích změn zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- nového člena Výboru pro veřejný sektor, a to Martina Tocauera,
- kalendář školení KA ČR na druhou polovinu roku 2019,
- žádost auditorky o splátkový kalendář k zaplacení pokuty,
- přiznání k dani z příjmu právnických osob KA ČR za rok 2018.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil mandát prezidentce KA ČR pro jednání s Accountancy Europe o členských příspěvcích, bylo schváleno navrhnout stejný

vzorec pro výpočet příspěvků, jaký používá International Federation of Accountants,

- a schválil další postup při překladu Příručky k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků,
- a schválil navýšení cen seminářů na druhou polovinu roku 2019,
- přípravu aktualizace dvou příruček, Metodické pomůcky pro přezkoumávání hospodaření územně samosprávných celků a Metodické pomůcky týkající se auditu nestátních neziskových organizací,
- a schválil vydání doplňku etického kodexu formou metodické pomůcky,
- a vzal na vědomí informaci z Accountancy Europe týkající se přehledu limitů pro povinný audit,
- návrhy možných budoucích změn v zákoně o auditorech

a vzal na vědomí:

- účetní závěrku KA ČR za rok 2018,
- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–květen 2019,
- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,
- informace o přípravě společné konference ČIIA, KA ČR, RVDA a NKÚ, která se uskuteční 26. září,
- informace o struktuře členské základny KA ČR,
- zápis ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- návrh rámcového programu výjezdního zasedání DK, KK a VV,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Úpravy příkladů zprávy auditora

Výbor pro metodiku auditu KA ČR uzavřel otázku postavení výboru pro audit a dozorčí rady ve vztahu k dohledu nad procesem sestavování účetní závěrky. Kompetence těchto orgánů, resp. jejich vztah není legislativně řešen. Pokud nestanoví stanovy jinak, výbor pro audit *sleduje*, dozorčí rada *dohlíží*. VMA proto provedl úpravy ve znění příkladů výroku o doplňující vysvětlující poznámce. Doplněné příklady zprávy jsou přístupné na webových stránkách komory.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Nový metodický pokyn – Podnik v obtížích

Výbor pro metodiku auditu na svém jednání dne 10. června 2019 schválil znění metodického pokynu k vyhotovení Zprávy o věcných zjištěních pro prokázání skutečnosti, že se nejedná o podnik v obtížích. Metodický pokyn shrnuje základní definici podniku v obtížích obsaženou v *nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem*. Odkazují se na ni požadavky většiny dotačních

programů a podpor z fondů Evropské unie. Metodický pokyn dále obsahuje návrh dohodnutých postupů, které by auditor měl provést, pokud je dotačním programem požadována zpráva auditora k prokázání skutečnosti, že se nejedná o podnik v obtížích. Součástí metodického pokynu je i příklad zprávy o věcných zjištěních dle ISRS 4400. Metodický pokyn je zveřejněn na stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

## Monitoring AE na stránkách komory

Na webových stránkách KA ČR vznikla nová rubrika, ve které budeme přinášet stručný přehled o činnosti Accountancy Europe (AE). Auditóři se tak budou moci seznámit s tématy, která řeší přední účetní odborníci na evropské úrovni, i s nově vydanými publikacemi týkajícími se některých auditních oblastí. K dispozici budou i odkazy na připravované konference či webcasty, na které se mohou zájemci přihlásit. Příspěvky jsou řazeny chronologicky

od nejnovějších po nejstarší, takže v současné době přehled zobrazuje veškeré dění prezentované na stránkách AE od začátku roku 2019. V úplném závěru jsou uvedeny odkazy na řadu zajímavých publikací již dříve vydaných AE. Novou rubriku mohou auditóři najít na komorových stránkách v sekci Předpisy a metodika a výběr z ní v aktualitách v časopise Auditor.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Pravidelná setkání s vedením Komory auditorů v sídle KA ČR

Zveme všechny auditory i asistenty na pravidelná setkání s vedením komory, která jsou pořádána od počátku roku 2019. **Nejblíže setkání se uskuteční 9. září od 15 hod.** Další setkání jsou naplánována vždy na první pondělí v měsíci od 15 do 17 hod. v sídle KA ČR v ulici Opletalova 55, Praha 1 (3. patro). Setkání se vždy účastní některý z členů výkonného výboru a dozorčí nebo kárné komise. Účast se započítává do plnění KPV dvěma hodinami, přičemž do KPV lze započítat maximálně dvě účasti na těchto setkáních za rok.

Témata setkání jsou dána jednak agendou, kterou se zabývají přítomní členové orgánů, a samozřejmě

dotazy auditorů. Vedle těchto pražských pravidelných setkání se také konají regionální setkání s auditory, která jsou vždy oznamována na webu komory, přičemž pozvánka je rozesílána auditorům z daného regionu.

Podmínkou pro konání akce je účast alespoň osmi auditorů či asistentů, proto je třeba se na diskuzní odpoledne přihlásit prostřednictvím webu KA ČR v sekci Kurzy a školení. Termíny setkání naleznete také na předposlední straně časopisu Auditor v přehledu vzdělávacích akcí.

**Jiří Pelák**

první viceprezident KA ČR

## Informace o činnosti Accountancy Europe

### EP zveřejňuje studii o reformě auditu

**10. dubna 2019**

V roce 2018 byl EP pověřen zpracováním studie o dopadu reformy auditu v EU na kvalitu auditu, koncentraci trhu a hospodářskou soutěž. Zpráva byla zveřejněna dne 10. dubna a měla by informovat o činnosti EP v oblasti zásad auditu na příštích pět let.

Na základě předběžných údajů z let 2016 a 2017 studie dospěla k závěru, že princip rotace vedl ke snížení podílu velké čtyřky na trhu v zemích, kde bylo toto opatření prováděno přísněji. Zatímco studie zaznamenala pokles koncentrace na trhu ve 14 členských státech, celkově zůstává míra koncentrace v EU na vysoké úrovni, a to zejména v segmentu auditu subjektů veřejného zájmu.

Někteří poslanci Evropského parlamentu nadále kritizují to, co považují za dominanci oligopolu čtyř velkých firem na auditorském trhu. EK v tomto smyslu sleduje vývoj na trhu auditu.

### IESBA navrhuje revizi části 4B Etického kodexu

**18. dubna 2019**

Mezinárodní rada pro etické standardy pro účetní (IESBA) vydala k veřejným připomínkám návrh revize části 4B kodexu tak, aby odrážel pojmy a koncepty používané v ISAE 3000 (revidovaném). Připomínky byly přijímány do 26. června 2019.

Návrhy změn zahrnují například změny v klíčové terminologii, včetně revidované definice pojmu „klient, u něhož se provádí ověřování“, zpřesněné požadavky na nezávislost u ověřovacích zakázek či objasnění typů ověřovacích zakázek uvedených v části 4B. Návrhy byly vypracovány v úzké spolupráci se zástupci

IAASB jako součást koordinačního programu obou komisí.

### EP podporuje poslední legislativní návrh týkající se udržitelných financí

18. dubna 2019

EP velkou většinou podpořil navrhované nařízení o požadavcích na zveřejňování informací o udržitelném financování pro institucionální investory. Konečný text mimo jiné podporuje:

- i) rozšíření působnosti na všechny finanční produkty;
- ii) finanční instituce v tom, aby zjistily negativní dopady na udržitelnost a odpovídající postupy pro jejich zmírňování;
- iii) zásadu „dodrž nebo vysvětli“, která má být uplatňována při zveřejňování informací.

### IAASB zveřejňuje diskuzní dokument o auditech méně složitých subjektů

29. dubna 2019

IAASB vnímá celosvětovou poptávku po přijetí opatření pro řešení otázek složitosti, délky a proporcionality vztahujících se k využití ISA při auditu malých a středních podniků. Rada proto zveřejnila diskuzní dokument, aby prozkoumala, jak by bylo možné podpořit auditory pracující v neustále se vyvíjejícím prostředí méně složitých subjektů. Komentáře jsou vítány do 12. září.

### IESBA přináší novou publikaci k dlouhodobým vzbábám

9. května 2019

Zaměstnanci IESBA vydali aktualizovanou publikaci otázek a odpovědí, která má podpořit přijetí a provádění revidovaných ustanovení o dlouhodobých vzbábách s klientem. Publikace je navržena tak, aby zdůraznila nebo vysvětlila aspekty revidovaného režimu rotace partnerů, a tím napomohla jejich řádnému uplatňování.

-ome-

## Setkání auditorů ze zemí Visegrádské čtyřky

Tento rok setkání organizovala polská komora auditorů (PIBR) a konalo se ve Varšavě. Setkání se také osobně účastnil prezident Accountancy Europe Florin Toma (Rumunsko).

První blok jednání byl zaměřen na výzvy a změny v auditorské profesi. Florin Toma především obhajoval význam organizace, kterou je Accountancy Europe. Upozorňoval na to, že důležitá rozhodnutí o naší profesi se odehrávají mimo ni. To, jak bude vypadat audit v budoucnu, nezáleží na auditorech, ale na politikách a na tom, jak audit bude vnímat veřejnost. Protože profese nemá žádný přímý vliv na to, kam budou směřovat zákony té země nebo předpisy Evropské unie, potřebuje organizaci, která za profesi bude vystupovat, bude schopná sama přicházet s legislativními návrhy nebo tyto návrhy odborně oponovat.

Florin Toma nicméně vyslyšel hlasy našich profesních organizací a předběžně souhlasil s případnými intervencemi Accountancy Europe jako mezinárodní organizace u národních vlád v případě, kdy by ta která profese požádala o asistenci při diskuzi v rámci příprav nové legislativy.

Diskuze ohledně role Accountancy Europe a mezinárodních vztahů byla zejména důležitá pro polské kolegy, kteří z Accountancy Europe nedávno vystoupili, i pro naši komoru, neboť se snažíme významně snížit náklady na členství v této organizaci. Byli jsme ujištěni, že Accountancy Europe se intenzivně věnuje i této otázce.

Krzysztof Burnos, prezident polské komory auditorů, referoval o posledním vývoji diskuzí na téma reforma auditu v EU. I když se všichni zástupci profesních organizací z V4 shodli na tom, že zatím nelze ani vyhodnotit dopady nedávnych změn, v západní Evropě a zejména pak ve Velké Británii (v důsledku účetních skandálů) se vedou poměrně detailní debaty o dalších změnách. Diskuze se vedou ohledně zavedení povinnosti společných auditů (joint audit), povinné rotace auditora (hovoří se o maximu 7 let), o dalším omezení poskytování neauditních služeb auditním klientům nebo přístupu auditora k problematice trvání podniku v dohledné budoucnosti.

V rámci V4 jsme také diskutovali o výši limitů pro povinný audit. Žádná ze zemí neočekává zvýšení těchto limitů, důvody jsou mimo



foto: PIBR

jiné i daňové, protože kvalitní účetnictví je podmínkou pro úspěšné vybírání daní.

Zajímavá byla diskuze ohledně zavádění Mezinárodních standardů pro audit v Polsku, ze které vyplynulo, že pro porozumění tomu, jak provádět audit dle ISA, není důležité jen znát „co dělat“ (tedy co vyžadují ISA), ale také „co nedělat“, tj. to co auditři často dělají, protože jsou na to zvyklí, ale ve skutečnosti to není pro provedení auditu potřeba. Pomocí tohoto přístupu společně se zvýšením cen auditu asi o 10 % kolegové v Polsku dokázali uspokojivě zareagovat na náročné požadavky ISA.

Inspirací pro nás také byli slovenští kolegové. Slovenská komora auditorů v posledních letech výrazně investovala do rozvoje IT systémů, které úspěšně zefektivnily správu auditorské profese včetně provádění kontrol kvality. Na rozdíl od nás Slovenská komora auditorů také disponuje mnohem větším množstvím informací o prováděných auditech a jejich cenách, což dokáže využívat k efektivnějšímu tlaku na růst odměn za audit a k cílení kontrol kvality.

**Jiří Pelák**

první viceprezident KA ČR



foto: PIBR

## Novou prezidentkou polské komory auditorů se stala Barbara Misterska-Dragan

První den devátého Národního shromáždění statutárních auditorů, které se konalo od 10. do 12. června, byla do čela polské komory auditorů (PIBR) zvolena její dosavadní viceprezidentka Barbara Misterska-Dragan. Nová prezidentka ve svém programu zdůraznila význam spolupráce s partnery a věcných vztahů s novým orgánem dohledu, Polskou agenturou pro dohled nad auditem. Podle novely zákona o auditorech, která byla právě zaslána Sejmu, by od roku 2020 tato instituce nahradila Státní komisi pro dohled nad auditem a Národní dozorčí komisi. Cílem PIBR také bude posilování kontaktů s akademickou komunitou a propagace povolání mezi mladými lidmi, mimo jiné prostřednictvím celostátního programu stáží. Nová prezidentka chce také posílit podpůrné mechanismy auditorských firem a vytvořit neustále fungující „helpdesk“ připravený poradit i v právních otázkách. Mezi své priority také zařadila digitalizaci auditorského prostředí, kterou chce rozvíjet školeními a dalšími e-nástroji.

Delegáti národního shromáždění také zvolili 14 členů Národní rady statutárních auditorů a členy všech

zbývajících čtyř volených orgánů komory. Také byli informováni o základních principech finančního řízení a akčním plánu PIBR do roku 2023 a obdrželi novelizovaný statut.

-vk-



foto: PIBR

## Editorial

Tématem tohoto čísla je kvalita auditu a nástroje, které mají sloužit k jejímu docílení. Jsou to nástroje obávané a pro svou složitost často i obtížně srozumitelné. Právě tímto směrem tentokrát články míří. Mají poskytnout sice zjednodušený, ale pokud možno úplný obrázek komplexního a velmi drahého systému, kterému říkáme „řízení kvality v auditorské profesi“.

Toto číslo je určeno jak auditorům, tak všem zájemcům mimo auditorskou profesi. Naše profese při nabízení svých služeb vyzdvihuje, jak sofistikovaně je kvalita kontrolována a jak cíleně se kvalita auditorských zakázek řeší. Tímto číslem chceme přispět k vysvětlení, co tím myslíme. Ne náhodou je téma tohoto čísla sladěno s tématem každoroční podzimní konference, která se koná na půdě Nejvyššího kontrolního úřadu a kterou KA ČR spolupřipádá.

Kvalitním auditem se jednoduše řečeno rozumí, že zpráva auditora vydaná na jeho konci říká pravdu. To tedy znamená, že auditor ve své zprávě prezentuje názor, o kterém je sám (přiměřeně) přesvědčen a má ho dostatečně a vhodně podložený.

Kvalita auditu je svým způsobem neviditelná, ze samotné

zprávy auditora se o kvalitě provedeného auditu nikdo nic nedozví. Kvalita kvalitního auditu se nijak neprojeví, snad mimo „vedlejších“ znaků, kterým je například profesionální vystupování auditorského týmu v průběhu auditu. Naopak selhání auditu v nějakém konkrétním případě se může projevit velmi dramaticky: o případu informují i běžná média, klesá důvěra v audit a mění se právní předpisy.

Téma kvality auditu je tedy velmi nevděčné, protože je o tom, jak je třeba být stále ve střehu, „i když se nic neděje“. Stejně tak všechny nástroje, které buď profese, nebo právní předpisy k řízení kvality vymyslely, nevyhrávají žebříčky popularity: profesní zkoušky, kontinuální profesní vzdělávání, ISQC 1, vedení spisu, dohlídka řízená Dozorčí komisí KA ČR nebo kontrolním výborem RVDA.

Články na tato stresující témata tentokrát zpracovali členové prezidia KA ČR Jiří Pelák a Pavel Kulhavý, předseda dozorčí komise Jiří Viktorin a předsedkyně kárné komise Hana Mužátková. Využili jsme také textů přípravných Michalem Štěpánem, předsedou výboru pro metodiku

auditů. V závěru čísla naleznete velmi zajímavý a upřímný rozhovor s Monikou Vítovou, předsedkyní kontrolního výboru RVDA.

Dovolím si jednu, snad i otřepanou, poznámku: kvalita auditu je bytostně spjata s cenou auditu. Kvalitní audit je drahý nejen proto, že řádně provedený audit je náročnější než audit udělaný nepoctivě; je také drahý proto, že je řízen nástroji, které jsou drahé. Nároky ISQC 1 stojí peníze, vedení spisu stojí peníze, příspěvky komoře, ze kterých je financována externí kontrola kvality, to jsou další peníze. Kvalitní audit není dělán na koleně a vyžaduje skutečné odborníky. Pečlivě zvažujeme cenové nabídky, které dáváme do výběrových řízení, a nepodbízejme se. Komora auditorů sama se ke kvalitě auditů snaží přispívat tím, že nezvykle levné audity podrobuje pečlivému dohledu, a to právě z důvodu vysokého rizika jejich nekvalitního provedení.

Závěrem přeji jménem redakční rady všem čtenářům hezké léto a načerpání dostatku sil do další sezóny.

**Jiří Pelák**

editor tohoto čísla



## Řízení kvality: osoby a obsazení



Jiří Pelák

V podstatě vše, co bylo za dobu existence auditu v profesi a kolem ní vybudováno, mělo jediný cíl: aby audity byly kvalitní. To je v zásadě jediný smysl existence zákona o auditorech, Komory auditorů ČR, Rady pro veřejný dohled nad auditem a dalších institucí.

### Část I: Kdo má zájem na kvalitním auditu?

Samozřejmě každého hned napadne, že o kvalitní audit stojí především adresát (faktický objednatel) zprávy auditora. Právě on potřebuje kvalitní ujištění, že účetní závěrce může věřit.

Zdaleka se však nejedná jen o něj. Dále to jsou sami auditoři, resp. celá jejich profese, státy i veřejnost, ať už hájí zájmy řekněme slabších a laických adresátů auditorských zpráv (jako jsou např. menšinová akcionáři nebo družstevníci) nebo hájí svůj byznys či veřejné blaho.

### Auditoři

Proč by měl sám auditor přirozeně usilovat o provedení kvalitního auditu? Ze dvou důvodů. Za prvé se auditoři smluvně zavazují klientovi dodat kvalitní službu (což v praxi znamená službu v daném standardu). Vada v auditu může vést až k mimořádným nárokům na náhradu škody. Jediný způsob, jak eliminovat riziko potenciálních nároků vůči auditorovi, je kvalita auditu. Druhým důvodem je to, že služba, kterou audit je, je nezbytně podmíněna důvěrou v auditora. Pokud je smyslem auditu ujistit třetí strany o věrohodnosti účetní závěrky, může tak činit jen osoba, která je sama důvěryhodná. Pověst je v auditu nade vše, ztráta důvěry v auditora dělá z auditu neprodejnou službu. Auditor tedy nemůže poskytováním nekvalitních služeb riskovat svou pověst, která ho živí.

### Samospráva profese

Zájem celé profese na kvalitě vychází ze stejného principu: reputace auditora se odvíjí nejen od jeho vlastního chování, ale také od chování jiných auditorů. Proto je v nejlepší zájmu všech auditorů starat se o to, jak se chovají ostatní auditoři. Tak vznikly samosprávné profesní organizace, tedy organizace, jejichž prostřednictvím auditoři dohlížejí sami na sebe.

Elementárním cílem každé samosprávné profesní organizace je tedy logicky kvalita a s ní spjatá důvěryhodnost auditu.

### Stát

O regulaci auditorské profese a kvalitní auditu stojí i stát (a stejně tak Evropská unie), protože úkolem státu je péče o rozvoj zdravého podnikatelského prostředí. Zdravé podnikatelské prostředí je mimo jiné

dáno i vzájemnou důvěrou v ekonomice – mezi obchodními partnery, mezi věřiteli a dlužníky či mezi investory a příjemci kapitálu. Důvěra dramaticky snižuje transakční náklady, podporuje rychlejší hospodářský růst a spokojenost lidí. Audit zcela nepochybně přispívá k budování důvěry v podnikatelském prostředí. Selhání auditu navíc mohou mít v individuálních případech fatální následky pro všechny, kteří své peníze použili v důvěře v auditovanou účetní závěrku. Funkční i nefunkční audity tedy mají společenské důsledky.

Z toho důvodu mají státy velký zájem na tom, aby audity byly kvalitní. Proto za účelem jeho regulace podporovaly a podporují vznik samosprávných institucí. Využití samosprávných organizací je pro stát levnější a vede k vyšší kvalitě regulace, protože většina států nedisponuje potřebnými zkušenostmi, které profese kumulovala po desetiletí.

Samospráva profese v České republice vykonává Komora auditorů ČR, kterou stát zřídil zákonem. Nejedná se nicméně o úplně svobodnou samosprávu. Stát, který samosprávu komoře svěřil, jí zákonem také uložil značné množství úkolů a stanovil jasné mantinely pro to, jak má tato samospráva vypadat. Nicméně základní samosprávné prvky jsou zachovány: všichni statutární auditoři jsou povinně členy této komory, její veškeré orgány sestávají výhradně z auditorů volených všemi auditory na sněmu a sami auditoři také ze svých příjmů svou komoru financují.

Vedle požadavků na činnost samosprávy stát zákonem ukládá povinnosti i přímo auditorům. Za respektování těchto pravidel stát nabízí monopol v oblasti ověřování účetních závěrek.

### Veřejný dohled nad profesí

V podstatě až do fatálních událostí kolem americké společnosti Enron v roce 2001 se ve všech vyspělých ekonomikách vkládala důvěra ohledně řízení kvality auditorských služeb do schopnosti auditorů řídit svou



Pane kolego, také utíkáte na kárnou komisi, nebo před ní?  
Kresba: Ivan Svoboda



profesi ve vlastním zájmu. Pád této auditované společnosti byl však tak překvapivý a takových rozměrů, že globálně otřásl důvěrou ve schopnost auditorů vykonávat samosprávu své profese. V důsledku toho státy v čele s USA začaly zřizovat orgány dohledu nad auditem, které stojí zcela mimo auditorskou profesi.

Tyto dohledové orgány však nejsou orgány státního dohledu, tj. nejsou podřízeny státní výkonné moci. Jednak spíše než obecnější zájmy státu hájí konkrétnější zájmy veřejnosti, která svěříla své peníze různým korporacím – zejména veřejně obchodovaným společnostem, bankám či pojišťovnam. Vedle toho také auditori často auditují organizační složky státu nebo společnosti s majetkovou účastí státu a výkon státního dohledu nad nimi by vedl k vážnému konfliktu zájmů. Proto se tyto orgány nazývají orgány veřejného, nikoli státního dohledu.

Nicméně instituce veřejného dohledu nebývají zcela nezávislé na státu. I když nezávisle plní své úkoly, ty jsou jim určeny státem prostřednictvím zákona. Stát také těmto orgánům svěřuje potřebné pravomoci a ve většině případů i finanční zdroje; stát také zpravidla určuje, kdo bude stát v čele těchto orgánů, ať již stanovením nominační procedury nebo přímo.

Orgánem veřejného dohledu v České republice je Rada pro veřejný dohled nad auditem, která byla zřízena zákonem o auditorech. Její nezávislost na auditorské profesi je dána především neslučitelností statusu auditora s členstvím v prezidiu Rady a jejím financováním ze státního rozpočtu. Jejím hlavním posláním je přispívat ke kvalitě auditu a dohlížet na ni.

## Část II: víceurovňový systém řízení kvality a jeho nástroje

První část byla věnována motivaci jednotlivých hráčů v oblasti auditu k tomu, aby audity byly prováděny kvalitně. Druhá část článku se věnuje zejména tomu, jak je toho dosahováno.

Snaha všech zúčastněných o kvalitní audity ústí v tzv. řízení kvality v auditu. To probíhá na několika úrovních:

na úrovni státu a EU, na úrovni veřejného dohledu, na úrovni profesní auditorské samosprávy, na úrovni auditora, resp. auditorské společnosti i na úrovni provádění samotné zakázky. Každá tato úroveň je neopomenutelná.

### EU a stát

Stát a Evropská unie ovlivňuje kvalitu auditu naprosto zásadním způsobem v podobě vydávání zákonů, směrnic a nařízení. Stát tak definuje poměrně podrobné požadavky na audit a auditory a nástroje pro řízení kvality, viz dále. Stát také zákonem zřizuje Komoru auditorů ČR (KA ČR) a Radu pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) a stanovuje jim úkoly, jejichž plnění má vést k zajištění toho, aby audity byly prováděny kvalitně.

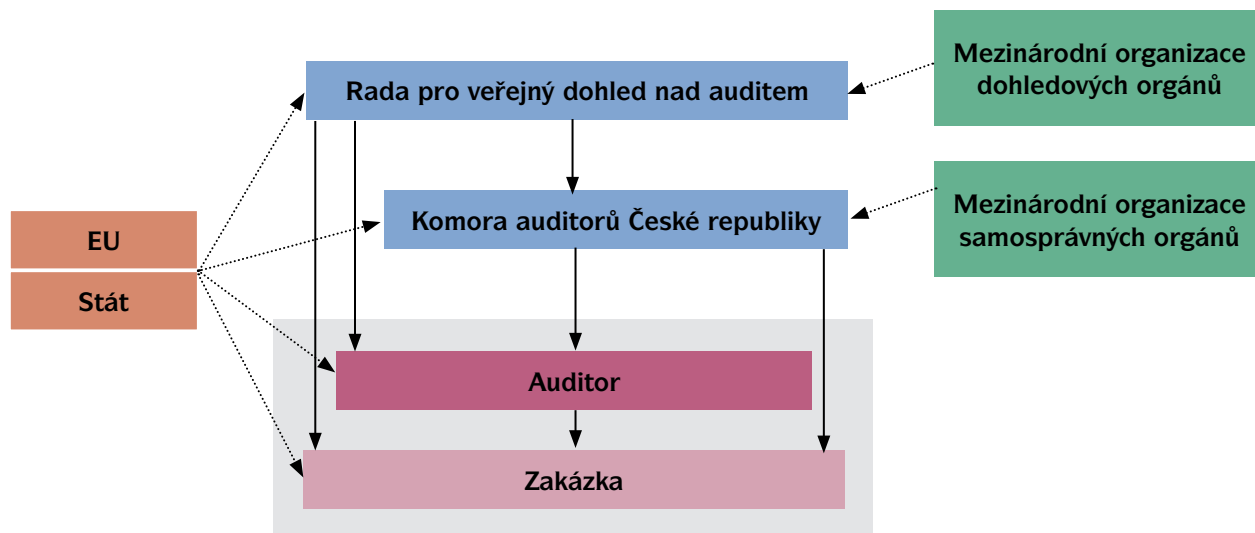
V současné době lze konstatovat, že spoléhání se na vlastní motivaci auditorů a auditorské profese k tomu, aby audity byly prováděny kvalitně, je minulostí. Tato vnitřní motivace je čím dál více nahrazována tlakem právních předpisů.

### Řízení kvality na úrovni veřejného dohledu

S ohledem na řízení kvality jsou Radě pro veřejný dohled nad auditem svěřeny dvě zásadní kompetence. RVDA dohlíží na to, jak Komora auditorů vykonává svou samosprávnou funkci, přičemž se pravidelně a systematicky zaměřuje zejména na to, jak KA ČR kontroluje kvalitu prováděných auditů.

Vedle toho RVDA sama provádí kontrolu kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu. Kontroly kvality organizuje a řídí zvláštní orgán RVDA, kterým je kontrolní výbor. Případnými přestupky zjištěnými při kontrole kvality se zabývá další zvláštní orgán, kterým je disciplinární výbor.

Za účelem provádění kontroly kvality RVDA zaměstnává profesionální kontrolory. Kontroly kvality prováděné RVDA u největších auditorských firem trvají týdny až měsíce. U čtyř největších společností jsou kontroly prováděny každoročně. Metodika a postupy, které RVDA pro účely kontroly používá, jsou do určité míry



ovlivňovány sdílením know-how s mezinárodními organizacemi orgánů veřejného dohledu (CEAOB nebo IFIAR).

### **Řízení kvality na úrovni profese**

Komora auditorů je k řízení kvality v profesi povinna používat jak preventivní, tak represivní nástroje.

Preventivními nástroji jsou zejména podrobné požadavky na provádění auditu, etické požadavky, požadavky na vlastní řízení kvality na úrovni auditora a požadavky na odbornou způsobilost auditora. Za preventivní nástroje odpovídá Výkonný výbor KA ČR.

V této souvislosti KA ČR vydává auditorské standardy, které představují závaznou „best practice“, jak provádět příslušné auditorské zakázky, standard pro řízení kvality ISQC 1, etický kodex a poměrně velké množství metodických materiálů a pomůcek včetně vzorového spisu auditora, které jsou bezplatně dostupné na webových stránkách KA ČR.

Zásadní součástí řízení kvality v profesi je také trvalý důraz na odbornou způsobilost auditorů. Komora tak na jedné straně intenzivně pracuje na nabídce relevantních školení pro auditory, na straně druhé toto „kontinuální profesní vzdělávání“ vyžaduje a kontroluje. S odbornou způsobilostí souvisí i velké nároky na uchazeče o auditorské oprávnění, po nichž se vyžaduje složení 12 odborných zkoušek a tři roky řízené praxe.

Nicméně téma kvality auditu nejvíce rezonuje v souvislosti s činností Dozorčí komise KA ČR, která je jejím nezávislým orgánem odpovědným za organizaci a řízení kontroly kvality provádění auditu, které spočívá zejména v prověření vybraných zakázek, které auditor v minulosti provedl.

Kontrola kvality je značně náročná činnost, do které komora investuje největší část svého rozpočtu. Dozorčí komise má k dispozici profesionální kontrolory, kterými jsou zaměstnanci komory z oddělení kontroly kvality auditorské činnosti. Podrobnější informace o činnosti dozorčí komise jsou uvedeny v samostatném článku dále v tomto čísle.

Represivním nástrojem, kterým KA ČR postihuje závažné nedostatky v kvalitě auditu, jsou kárná opatření. O nich rozhoduje další volený orgán komory, kterým je kárná komise, o jejíž činnosti se lze dočíst také ve zvláštním článku v tomto čísle.

Řízení kvality prováděné komorou do značné míry ovlivňuje zákon. Velmi zásadně ho také ovlivňuje Mezinárodní federace účetních (IFAC), jejímž je komora členem. IFAC je zdrojem většiny zásadního auditorského know-how představovaného zejména mezinárodními auditorskými standardy. Jako členská organizace IFAC komora musí implementovat a vyžadovat dodržování mezinárodních auditorských standardů, ale také musí své vnitřní struktury nastavit tak, aby odpovídaly mezinárodním zvyklostem v profesi (IFAC Statements of Membership Obligations). IFAC, jako sdružení samosprávných organizací, je také důkazem významu a živo-

taschopnosti auditorské samosprávy, která dorostla až do globálního rozměru.

### **Řízení kvality na úrovni auditorské společnosti**

Bez ohledu na vlastní motivaci auditora, o které již byla řeč, je auditorovi nařízeno, aby se zabýval tím, jak provádět audit kvalitně. Jak zákon, tak Komora auditorů po auditorovi, resp. auditorské společnosti vyžaduje zavedení vlastního interního systému řízení kvality. Nejpropracovanější sadou požadavků, jak má být proces řízení kvality nastaven, je mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1, mnoho konkrétních požadavků obsahuje přímo i zákon.

Tento systém řízení je až na několik výjimek relevantní pro auditorské společnosti, resp. auditory fyzické osoby zaměstnávající asistenty (oba případy lze pro účely této části shrnout pod pojem „auditorská společnost“), protože se jedná o závazné požadavky na management a způsob řízení tak, aby vnitřní fungování auditorské společnosti zaručovalo kvalitní provádění auditů.

V rámci řízení kvality na úrovni auditorské společnosti je vyžadováno, aby byla stanovena jednoznačná osobní odpovědnost za řízení kvality v auditorské společnosti a aby auditorská společnost zavedla řadu specifických procesů. Těmito procesy je např. systém akceptace zakázek, jmenování auditorů odpovědných za zakázku, systém dohlížení na průběh zakázek, způsob vedení spisu nebo standardizace postupů v auditorské společnosti.

Důležitými součástmi tohoto systému je také systém interních revizí práce auditora před vydáním zprávy a vlastní monitoring celého interního systému řízení kvality, včetně pravidelné zpětné prověrky kontroly práce jednotlivých auditorů.

Na uvedené postupy se podrobněji zaměřuje článek o předpisech v oblasti řízení kvality v části věnované ISQC 1 dále v tomto čísle.

### **Řízení kvality zakázky**

Vše uvedené cílí na jednu věc, a to na kvalitní provedení zakázky, což v zásadě znamená „jednoduchou“ věc: aby audit byl proveden řádně a odborně v souladu se standardy pro audit, které jsou psané tak, aby vedly k provádění kvalitních auditů. Tomuto účelu slouží ještě další pravidla, která se označují za „řízení kvality na úrovni zakázky“, jde tedy ještě o dodatečná pravidla, která upravují samotné provádění zakázky.

Základním pilířem řízení kvality na úrovni zakázky je osobní odpovědnost konkrétního statutárního auditora („partner odpovědný za zakázku“) za kvalitu provedení zakázky, a to i když zakázka je prováděna auditorskou společností.

Tento auditor pak odpovídá za řízení týmu, revize práce svých kolegů a ověření, že byly dodrženy všechny postupy, které provedení zakázky nebo vydání zprávy auditora podmiňují. Auditor se tak musí přesvědčit,

že zakázka byla řádně akceptována, že byla vyhodnocena nezávislost společnosti a týmu na klientovi nebo že proběhla interní kontrola kvality před vydáním zprávy auditora, pokud je to vyžadováno. Tento auditor je také odpovědný za provedení auditu v souladu s ISA a za dokumentaci všech prací, které byly v průběhu auditu vykonány, do spisu auditora.

Tyto požadavky lze nalézt zejména v mezinárodních standardech pro audit ISA 220 a 230, které upřesňují proces řízení ověření účetní závěrky včetně toho, jak má být tato zakázka dokumentována. Pokud auditor

pracuje sám (nemá žádné zaměstnance), požadavky ISQC 1 a ISA 220 do značné míry splývají.

### Závěrem

Jakkoli byla exkurze do světa institucí a procesů řízení kvality v oblasti auditu pojata stručně, je patrné, jak rozsáhlým, komplikovaným a promyšleným systémem řízení kvality auditorská profese disponuje. Nevýhodou tohoto systému je, že je velmi nákladný, a to na všech úrovních. Ohrožení systému řízení kvality tak nespočívá ani v jednotlivých lidských selháních, ale v tom, že

## Hugo a Sally se baví o auditu skupiny

### 1. Odpovědnost za audit skupiny



Ahoj Sally, představ si, že budeme auditovat konsolidovanou účetní závěrku našeho nového klienta.

To je zajímavé. Jak vypadá struktura skupiny? Budeme auditovat všechny společnosti ve skupině?

Je to mateřská společnost a pět dceřiných. Jsme auditorem mateřské společnosti a dvou největších dceřiných společností, které na obratu a zisku tvoří 2/3 předpokládaných konsolidovaných hodnot. Zbylé tři dceřiné společnosti auditují jiní auditori, kteří nám pošlou svoje zprávy. Takže mám všechny vstupy do konsolidace zauditované.

Počkej! Ty plánuješ jen nechat si poslat zprávy jiných auditorů, které vydali k individuálním účetním závěrkám? Myslíš, že to je dostatečné?

Ale ne. Samozřejmě, že s nimi budu průběžně komunikovat z pozice auditora skupiny. Pošlu jim skupinové instrukce, které mimo jiné obsahují přidělenou materialitu, významná rizika skupiny, termíny a formuláře pro účely reportingu atd. Obdržené informace budu průběžně vyhodnocovat, abych si zkontroloval kvalitu jejich práce.

Tak to jo. A jak se plánuješ o té kvalitě ujistit? Poznáš to jen z těch dokumentů, co ti pošlou?

Dokumenty mnohé napoví, ale rozhodně se plánuji s nimi sejit a průběžně komunikovat i po telefonu. U vybraných nejvýznamnějších či nejrizikovějších oblastí bych také rád nahlédl do jejich spisu.

Souhlasím. Musíš si uvědomit, že podpisem auditní zprávy přijímáš plnou odpovědnost za kvalitu auditu celé konsolidované účetní závěrky včetně práce jiných auditorů.

se náklady na jeho provoz pro auditory mohou stát neúnosnými s ohledem na cenovou úroveň auditorských služeb.

**Jiří Pelák**

**Ing. Jiří Pelák, Ph.D.**, je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního

účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.

## Řízení kvality: předpisy



Michal Štěpán

Činnost auditorů je svázána obrovským množstvím pravidel, povinností a omezení proto, aby byla garantována potřebná kvalita. Profese auditora je v dnešní době mimořádně silně regulovaná.

Požadavky na auditory lze rozdělit podle toho, na co se zaměřují. Schéma níže ilustruje takto pojeté kategorie požadavků a u nich uvádí předpisy, které se na jejich úpravu zaměřují.

### Požadavky na osobu auditora a auditorské společnosti

Soukromoprávní i společenská důležitost auditorské činnosti je natolik zásadní, že ji zákonodárce svěřuje do rukou vybrané skupiny osob, kterými jsou pouze a výhradně auditoři.

Každému, kdo se chce ucházet o právo vykonávat takovou činnost, stanovuje zákon přísné podmínky. Pro získání auditorského oprávnění je nutné zejména vysokoškolské vzdělání, alespoň tříletá řízená odborná praxe, složení auditorské zkoušky sestávající z dvanácti dílčích zkoušek a bezúhonnost. Příprava na vstup do profese běžně trvá tři až pět let a každoročně se to podaří necelé stovce kandidátů.

Vstupem do profese na sebe auditor dále bere velké množství zákonných povinností a omezení. Auditor

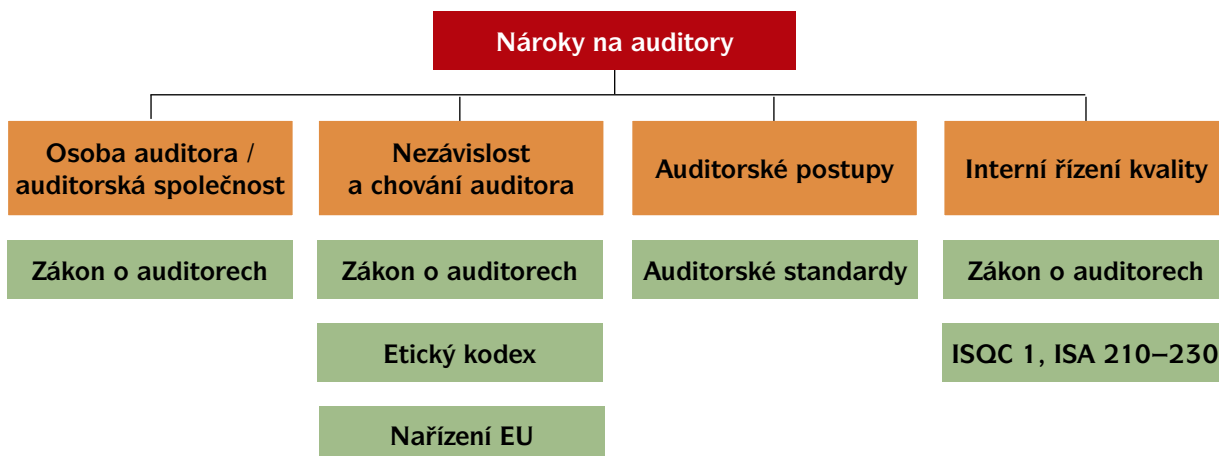
se musí povinně vzdělávat, konkrétně musí absolvovat min. 40 hodin odborných školení ročně. Auditor nesmí vykonávat jakoukoliv další výdělečnou činnost mající znaky podnikání (s výjimkou vybraných činností, jako jsou vybrané poradenské služby, publikační činnost apod.). Auditor se musí podřídit tomu, že jeho činnost bude pravidelně a opakovaně podrobována kontrole, a to hned několikastupňově (kontrola jiným auditorem, kontrola profesní organizací či kontrola orgánem veřejného dohledu).

Auditorské společnosti smí být většinou vlastněny a řízeny pouze auditory. Je zakázáno, aby laici (tedy neauditoři) ovlivňovali poskytování auditorských služeb tak, že by zakládali auditorské společnosti a poskytování auditu vnímali čistě jako další způsob podnikání, jehož základním principem je maximalizace zisku.

### Nezávislost, chování a vystupování

Veškerá činnost (a dokonce i obecné chování) auditora je svázána rozsáhlými etickými pravidly, která jsou upravena zákonem a pak mnohem podrobnějším etickým kodexem, který na základě zákona vydává KA ČR. V zásadě existují dvě úrovně přísnosti etických pravidel: ta, co jsou relevantní pro audit subjektů veřejného zájmu (SVZ), a pro ostatní audit. Přísnější etická pravidla v oblasti auditů SVZ dále rozšiřuje nařízení EU č. 537/2014.

Základními požadavky jsou požadavky na osobní integritu auditora, jeho objektivitu, řádnou péči a odbornost, mlčenlivost a profesionální vystupování.



Aby audit mohl být považován za kvalitní, nestačí, že je jen řádně a odborně proveden, ale auditor musí také „s pravdou ven“. To znamená, že auditor musí objektivně informovat o svých zjištěních ve zprávě auditora tak, jak mu to ukládají auditorské standardy.

Jak řádnost péče, tak objektivita auditora je zásadně podmíněna jeho nezávislostí. Spřízněnost s klientem může vést jak k přemrštěné důvěře v klienta (a tedy k problému s řádnou péčí při provádění auditu), tak k přímhouření oka v situaci, která by měla vést k vyjádření nepříznivého výroku auditora (a tedy k problému s objektivním vyjadřováním). Nezávislost auditora je tedy nutnou (nikoli však postačující) podmínkou kvalitně prováděných auditů, a proto je její úprava věnována většina ustanovení etického kodexu.

Auditor proto musí pečlivě vyhodnocovat všechny další vztahy, které s klientem má mimo poskytování samotného auditu. Musí také zvažovat, zda není na příjmu z auditu od klienta existenčně závislý. Pokud se auditor nachází v situaci ohrožující nezávislost, je povinen přijímat různá tzv. ochranná opatření, jako jsou např. personální opatření, přizvání externího experta nebo přísnější interní kontrola kvality. Pokud jich auditor není schopen, musí zakázku odmítnout.

V případě subjektů veřejného zájmu jsou uvedené ochranná opatření velmi omezená, často nejsou umožněna vůbec. S ohledem na to i na ustanovení uvedeného nařízení EU je možnost auditora poskytovat případně další neauditorské služby svým klientům velmi omezena. Auditor také smí provádět audit SVZ pouze omezený počet let, je vyžadována jak interní rotace (výměna partnera odpovědného za zakázku), tak externí rotace (tj. výměna auditora, resp. auditorské společnosti). Výběr auditora podléhá výběrovému řízení, na které dohlíží výbor pro audit, který také kontinuálně vyhodnocuje nezávislost auditora.

### Auditorské postupy

Auditorské postupy, které mají vést k provedení kvalitního auditu, jsou upraveny v auditorských standardech. Ty představují nejrozsáhlejší soubor předpisů regulujících činnost auditora. Provádění auditu v České republice se řídí Mezinárodními standardy pro audit, které byly přijaty Komorou auditorů před více než deseti lety. Obdobně i pro poskytování dalších ověřovacích i neověřovacích služeb byly přijaty příslušné mezinárodní standardy. V souhrnu se jedná o více než 1000 stran textu stanovujícího rozsáhlé povinnosti auditora od okamžiku přijetí zakázky až po vydání zprávy.

O tom, že se jedná o náročné (a tudíž kvalitní) standardy, svědčí skutečnost, že byly přijaty národními regulátory ve většině zemí Evropské unie. Je potřeba si uvědomit, že organizace IFAC, která standardy vytváří, nemá žádnou přímou pravomoc vynutit si používání svých standardů. Jediné, co může udělat, je sepsat natolik robustní standardy, že po nich jednotliví národní regulátoři „sáhnou“ jakožto po nejlepších dostupných standardech na celém světě. A přesně

to se děje jak v zemích EU, tak i v řadě zemí mimo EU.

Mezinárodní auditorské standardy navíc nejsou rigidním dokumentem. Každoročně dochází k jejich novelizaci, doplňování či rozšiřování. A vždy jde o přitvrzení požadavků na auditory. Zároveň se standardy vyvíjejí s ohledem na potřeby uživatelů auditorských zpráv. Právě z tohoto důvodu došlo před dvěma roky k revoluční proměně podoby auditorských zpráv a k rozšíření jejich informační hodnoty pro čtenáře.

Konečně, kvalita auditu se odvíjí nejen od řemeslných postupů uvedených v auditorských standardech a odborných znalostí a zkušeností auditora, ale také od toho, jak auditor při provádění auditu přemýšlí. Proto se auditorské standardy také zabývají způsobem myšlení auditora, přičemž vyžadují:

- aby auditor postupoval s profesním skepticismem, tj. aby přemýšlel kriticky a aby bezdůvodně nedůvěřoval,
- od auditora odborný úsudek, protože jak v oblasti účetnictví, tak v oblasti auditorských postupů nastávají situace, kdy se auditor musí obtížně rozhodovat za větší či menší nejistoty, a
- aby audit byl tzv. rizikově orientovaný, protože kvalitní audit nemůže být proveden bezmyšlenkovitě dle šablony, ale musí reagovat na situaci u daného klienta. Rizikově orientovaný audit vyžaduje, aby auditor, než přistoupí k samotnému ověřování (tedy testování), audit pečlivě naplánoval, což je podmíněno dostatečným pochopením činnosti a situace klienta, jeho vnitřních systémů a vyhodnocením rizik, tj. určením, čím a jak intenzivně se auditor bude zabývat. Auditor zároveň musí neustále vyhodnocovat, zda předpoklady, na kterých své plány postavil, stále platí a zda je není potřeba upravit.

S ohledem na to, že každý audit je šitý na míru konkrétní situaci, jsou auditorské standardy psané velmi univerzálně. Spíše než aby říkaly, jak se při auditu má postupovat, poskytují návod, jak takový postup vymyslet a jaká kritéria by takový postup měl splňovat. Z toho důvodu je aplikace auditorských standardů obtížnou disciplínou; i jejich prosté čtení vyžaduje velké související znalosti a koncentraci.

Vedle standardů pro audit ovlivňují provádění auditu ještě právní předpisy, a to jak zákon o auditorech, tak nařízení EU. Například dle nařízení EU zpráva auditora v případě SVZ musí obsahovat řadu doplňujících informací a zároveň musí auditor připravovat dodatečnou zprávu pro jeho výbor pro audit.

### Řízení kvality

ISQC1 ukládá auditorovi a zejména auditorským společnostem řadu zvláštních povinností směřujících k celkové organizaci a způsobu poskytování služeb auditorem; totéž jim jen v hrubších rysech ukládá zákon. V podstatě jde o to, že řízení auditorské společnosti nebo týmu samostatně podnikajícího auditora (dále „auditorské společnosti“) musí splňovat zvláštní požadavky, které mají zajistit to, aby kvalita byla v auditorské společnosti vždy

na prvním místě. Tyto povinnosti stojí na následujících principech:

- jasné stanovení odpovědnosti za vytváření prostředí, které povede k provádění kvalitních auditů, této odpovědnosti se nemůže zbavit nejvyšší vedení společnosti,
- řízené přijímání zakázek, při kterém se společnost vždy musí ujistit, že na zakázku má dostatečné lidské a odborné zdroje, že splňuje požadavky na nezávislost a že se jedná o důvěryhodného klienta,
- systematické sledování nezávislosti na klientech,
- zodpovědné přijímání a rozvoj zaměstnanců,
- určování vhodných osob (partnerů) odpovědných za provedení daných zakázek,
- tvorba interní metodiky pro provádění auditu a jeho dokumentaci,
- interní komunikace a konzultace uvnitř společnosti,
- vytvoření systému pro kontrolu kvality zakázky před jejím dokončením (viz také samostatný článek na toto téma v tomto čísle),
- monitoring (vyhodnocování fungování) celého systému řízení kvality.

Součástí monitoringu je též povinnost tzv. peer-review, tj. povinnost periodické kontroly kvality provedených auditů jiným auditorem. Tato povinnost platí pro všechny auditory bez ohledu na to, zda jsou zaměstnání auditorskou společností nebo pracují samostatně.

Tato „interní“ kontrola kvality provedených auditů je svým zaměřením v zásadě podobná „externí“ kontrole kvality, kterou provádí Komora auditorů nebo RVDA. Například lze k jejímu provedení využít kontrolní seznam, co by měl obsahovat spis auditora, který používá Dozorčí komise KA ČR a který je zveřejněn na stránkách Komory auditorů.

Cílem interní kontroly kvality je ověření, zda kontrolovaný audit byl proveden jak v souladu s auditorskými standardy, tak se stanovenými interními postupy auditorské společnosti. Metodika kontroly bývá založena na zkoumání dílčích závěrů, které auditor v průběhu auditu udělal, jejich úplnosti, zdůvodnění a doložení relevantních podkladů včetně vysvětlení, proč se na ně auditor rozhodl spolehnout. Závěry, zdůvodnění a jejich doložení se zjišťují ze spisu auditora.

Pokud jsou v rámci interní kontroly zjištěny nedostatky, auditorská společnost, resp. auditor jsou povinni se jimi zabývat. I interní kontrola kvality by měla končit zprávou, která by měla vyhodnotit závažnost zjištěných nedostatků a navrhnout nápravná opatření, která by auditor či auditorská společnost měla do budoucna přijmout.

Zejména u velkých auditorských společností, které jsou součástí mezinárodních sítí s pečlivě budovanou reputací, jsou interní kontroly kvality obávané a respektované. Tyto kontroly jsou prováděné velmi zkušenými auditory, kteří se ve většině případů vůbec neznají s auditory, jejichž spisy kontrolují, protože jsou z jiných, i velmi vzdálených, zemí. Není výjimkou, že tyto interní kontroly kvality jsou náročnější než externí kontroly kvality a v souladu s interními požadavky společnosti mohou mít případné nálezy závažný vliv na odměňování

auditora nebo jeho kariérní postup. ISOQ 1 dokonce přímo stanovuje, že společnost musí v případě nedodržení zásad a postupů společnosti přistoupit k (internímu) disciplinárnímu řízení.

Do budoucna lze očekávat, že KA ČR bude klást větší důraz na kvalitu peer-review, protože má velký preventivní potenciál: dokáže poměrně včasné a „neinvazivně“ upozorňovat na nedostatky v kvalitě auditu a tak předcházet jejich opakování v budoucnosti.

ISA 210–230 jsou standardy, které se také věnují internímu řízení kvality, tentokrát však v rámci dané zakázky. ISA 210 zabraňuje auditorovi v akceptaci nevhodné zakázky, ISA 230 pojednává o řádné dokumentaci auditu (k dokumentaci viz také samostatný článek).

ISA 220 vychází z toho, že za každou zakázku musí být odpovědný konkrétní auditor, a stanovuje jeho povinnosti. Partner odpovědný za zakázku je rámcově povinen:

- odpovídat za kvalitu provedení auditu,
- reagovat na případné etické problémy a ujistit se o nezávislosti,
- ujistit se, že řádně proběhla akceptace zakázky,
- ujistit se o adekvátních schopnostech svého týmu,
- řídit průběh auditu,
- kontrolovat provádění auditu včetně jeho dokumentování,
- ujistit se, že proběhla kontrola kvality zakázky, pokud je vyžadována před jejím dokončením.

## Dodržování předpisů

Vymáhání požadavků všech uvedených předpisů je na Komoře auditorů a na Radě pro veřejný dohled nad

**REZERVUJTE SI TERMÍN**

**VYSTUPUJÍCÍ**

PETR HANZLÍK, OKD • TOMÁŠ JINDRA, UNICREDIT BANK • MAREK JÍLEK, DELOITTE  
 JAROSLAVA KOPOVÁ, MĚSTO ŠUMPERK • JIŘÍ KHUN, KPMG  
 DAVID NAVRÁTIL, ČESKÁ SPORITELNA • DANA RATAJSKÁ, MMR  
 JAN SEIDL, DELOITTE • LADISLAVA SLANCOVÁ, NKO  
 PETR ŠVUB, ČESKÁ SPORITELNA • VLADIMÍR VALENTA, CEZ  
 MARTIN VLČEK, KÚ MORAVSKOSLEZSKÉHO KRAJE • LENKA VONDRA, KPMG

**TÉMATA**

AGILNÍ ŘÍZENÍ • COMPLIANCE PROGRAM • KYBERNETICKÁ BEZPEČNOST • MONITORING NÁPRAVNÝCH OPATŘENÍ  
 ROBOTIZACE, DIGITALIZACE, AUTOMATIZACE

**— COLOURS OF AUDIT —**  
**— COLORS OF AUDIT —**  
**žhavá témata 2019**

23.—24. 10. 2019 | OSTRAVA, HOTEL CLARION WWW.INTERNAUDIT.CZ

auditem (viz samostatný článek o roli různých institucí v řízení kvality). Za jejich porušení hrozí sankce od napomenutí přes pokuty až po zákaz činnosti.

V úvodním schématu chybí obecné civilní předpisy, které upravují odpovědnost v případě, že dojde ke způsobení škody. Neuvedení ve schématu je dáno tím, že se nejedná o žádný předpis specifický pro auditory;

v žádném případě to však neznamená, že auditoři by si mohli vliv těchto předpisů dovolit ignorovat. Právě naopak, auditor je pod obrovským tlakem vyplývajícím z jeho odpovědnosti za vydané auditorské zprávy, což je odpovědnost primárně vůči objednateli této zprávy. Může čelit žalobě o náhradu škody, přičemž jeho odpovědnost není ze zákona nijak omezena. Podobný tlak na auditora

## Hugo a Sally se baví o auditu skupiny

### 2. Komunikace s auditorem složky



Připravil jsem instrukce pro auditory složek, tedy těch námi neauditovaných tří dceřiných společností. Podívala by ses mi na to prosím? Doufám, že jsem na něco důležitého nezapomněl.

Vidím, že na začátku vymezuješ rozsah auditu. U dvou dceřiných společností plný audit a u třetí jen prověrku.

U poslední navrhuji pouze prověrku, protože tam jsou z pohledu skupiny významné jen zásoby a výsledkové účty.

Na to pozor! Jestli jsou zásoby a výsledkové účty významné, pak potřebuješ audit. Stačil by audit jen těchto vybraných oblastí. Prověrka ti nedá potřebné ujištění. Byla by dostatečná, jen kdyby ta dceřiná společnost nebyla významná.

Aha. To je dobrý postřeh. Dále auditorům složek stanovuji materialitu i prováděcí materialitu, kterou mají při své práci použít. Informuji je o významných rizicích z pohledu skupiny, definuji různé dokumenty, které od nich budu potřebovat, a termíny, do kdy mi je mají předložit. Mezi těmito dokumenty je také potvrzení jejich nezávislosti a přijetí našich skupinových instrukcí. Budu také požadovat zprávu o výsledcích plánování a předběžném auditu. Na závěr mi musí poslat zprávu o auditu pro účely auditu skupiny.

Jenom zprávu? A co přehled neopravených nesprávností a jakákoliv další významná zjištění? Co informace k problematice podvodů či nedodržování právních předpisů? Co prohlášení vedení dceřiné společnosti k auditu pro účely auditu skupiny?

Aha. Já myslel, že to vše si zaznamenám, až se s nimi setkám a budu nahlížet do jejich spisu.

U něčeho by to možná šlo. Ale stejně bych doporučovala, aby sis tyto informace vyžádal třeba formou závěrečného shrnujícího memoranda. A nezapomeň na potvrzení provedení procedur zaměřených na následné události do data tvé auditorské zprávy vydávané ke konsolidované závěrce.



vytváří i riziko pranýřování jeho jména v médiích, bez ohledu na to, zda se jedná o kritiku oprávněnou či nikoliv.

**Michal Štěpán, Jiří Pelák**

**Ing. Michal Štěpán** je direktorem v oddělení auditor-  
ských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem brit-  
ské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a licenco-  
vaným auditorem Komory auditorů ČR. Má více než 20  
let zkušeností s prováděním auditů řady národních i na-  
rodních společností v České republice působících v ob-  
lasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je

v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast au-  
ditorské metodologie a zástupcem technického ředitele  
pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské  
vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně předná-  
ší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto  
programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou  
Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční ra-  
dy pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, kte-  
rý připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů.  
Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstu-  
pem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditor-  
ské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.

## Řízení kvality: vedení spisu

### Proč se vede spis

S kontrolami všech typů včetně auditů a třeba i tech-  
nických revizí je jedna zásadní potíž: kontrola za se-  
bou nezanechává žádnou stopu. Jak se tedy pozná, že  
audit byl proveden? A jak se pozná, že byl proveden  
dobře, tedy kvalitně?

Můžeme zkusit každému, kdo říká, že kontrolu či  
audit provedl odborně a řádně, prostě věřit. V řadě pří-  
padů to bude i fungovat. Jenže v řadě případů také ne,  
a co hůř, spoléhání se na „dané slovo“ by časem přilá-  
kalo do profese (i přes náročné zkoušky) tolik podvod-  
níků, že by nejdříve došlo k likvidaci slušných auditorů  
a pak i celé profese.

Jiným způsobem, jak zjistit, zda audit řádně proběhl,  
je otestovat jeho závěry tak, že uděláme audit znovu.  
To je absurdní z hlediska času, nákladů a obtěžování  
klientů (tuto metodu je nicméně dnes nuceno používat  
ministerstvo financí při kontrole přezkumů hospodaře-  
ní prováděných auditory).

Nebo lze na kvalitu a provádění auditů usuzovat tak,  
že prostě počkáme, dokud nenastane nějaký průšvih.  
Jenže až se to stane, profese nebude mít žádnou odpo-  
věd na to, jak se snažila tomu předejít. Audity by byly  
označeny za zbytečné a auditoři také.

Jediný možný závěr tedy zní, že kvalitu auditů je nut-  
né kontrolovat a že za účelem této kontroly je nutné do-  
kumentovat průběh auditu. Dokumentace auditu je jedi-  
ným důkazem, zda a jak audit proběhl. Protože audit je  
kontrolou, kterou nelze prokázat žádným lepším způso-  
bem, bez vedení spisu to v auditu bohužel nejde.

### Samoučelnost dokumentace

Tolik k tomu, jak je vedení spisu auditora důležité pro  
celou profesi a vůbec pro existenci auditu. Z pohle-  
du každodenní auditorské praxe jsou však tyto úvahy  
přece jen poněkud vzdálené. Otázka, kterou si audito-  
ři místo toho často kladou, zní: jak mi, jako auditorovi,

pomůže spis k provedení kvalitnějšího auditu? Není  
to spíše tak, že dokumentace auditu mě obírá o čas  
a zdroje, které bych mohl využít k provedení samotné-  
ho auditu? Není to tedy spíše tak, že povinnost vedení  
spisu vede ke snižování kvality auditu?

To je samozřejmě závažná otázka a rovnou naznačím  
odpověď, že to tak není. Jako první věc je potřeba si  
skutečně a definitivně připustit fakt, že dokumentace  
je integrální součástí auditu, tedy že bez dokumenta-  
ce audit prostě neexistuje („audit“ bez spisu by mohl  
být označen maximálně za poradenství). Pokud hovoří-  
me o lidech a jejich času potřebném k vedení spisu, je  
s tím nutné počítat a musí to být zohledněno a zakal-  
kulováno v ceně auditu. Pokud se kvůli ceně nedostá-  
vá na vedení spisu nebo na potřebné auditorské postu-  
py, nejedná se tu o vadný požadavek na dokumentaci,  
ale vadné stanovení ceny a odhadu pracnosti auditu.  
Vedení spisu je opravdu náročné. Není výjimkou, že  
když je audit prováděn ve dvojici (auditor – asistent),  
dokumentace zabere plný čas jedné celé osoby. Vedení  
spisu je drahé a nezbyvá, než to respektovat, případ-  
ně hledat způsoby, jak tento proces zefektivnit, aniž by  
byly dotčeny požadavky na dokumentaci auditu.

V této souvislosti je třeba zmínit, že Komora audito-  
rů začíná konečně pozorovat, že auditoři začínají odmí-  
tat provedení zakázek za neadekvátní ceny, které mj.  
neumožňují potřebnou dokumentaci provedené práce.  
Pokud narazíte na provádění auditu za ceny, o kterých  
jste přesvědčeni, že za ně nelze provést kvalitní audit  
včetně jeho dokumentace, informujte o takové skuteč-  
nosti komoru. Jedná se o závažnou záležitost, která  
vnáší systémové riziko ohrožení kvality do celé profe-  
se, čímž se komora musí ze zákona zabývat.

Druhá část odpovědi míří na námitku, že vedení spisu  
samotné kvalitě auditu nijak nenapomáhá. To je prav-  
da tehdy, pokud je dokumentace auditu prováděna až  
ex-post, protože při samotném auditu na to nebyl čas.



V takovém případě nezbyvá než souhlasit (s dalším komentářem o něco dále).

Pokud je však spis veden v průběhu auditu, mnoho auditorů by s uvedeným názorem nesouhlasilo. Vedení spisu může napomoci kvalitě auditu zásadním způsobem. Zejména se jedná o následující:

- Spis auditora, resp. jeho „šablona“ může obsahovat řadu checklistů, díky kterým auditor neopomene důležitou záležitost.
- Spis obsahuje plán auditu a na něj navazující podrobnější programy auditu. Spis je tedy dobrou přípravou pro práci v terénu, která pak může být mnohem rychlejší a efektivnější.
- Plán auditu obsažený ve spisu také auditorovi nedovolí plynout jeho časem v místech, kde nebyla identifikovaná rizika, a pomůže mu udržet koncentraci na významnější záležitosti.

V případě větších auditů pak platí, že audit bez spisu nelze vůbec provést, protože samotný spis, resp. v něm uvedené programy auditu slouží k zadávání práce asistentům, řízení a sledování průběhu auditu včetně odpracovaných hodin a kontrole práce podřízených. Samotný spis se tak stává stěžejním manažerským nástrojem používaným v průběhu auditu.

Pokud auditoři pracují na spisech až ex-post, obírají se o výše uvedené výhody. Je-li tomu z důvodu sezónnosti auditorské práce, stojí za to zamyslet se nad vedením spisu ex-ante, tj. více využívat možností, které přináší možnosti předauditu. Pauzu v sezóně lze využít k přípravě na „budoucí“ audity, na které má auditor již uzavřené smlouvy. Takto lze např.:

- zrevidovat a upravit celou stálou složku spisu,
- zrevidovat/provést seznámení se s účetní jednotkou včetně jejího vnitřního kontrolního systému (což je u malých účetních jednotek zejména oběh účetních a obchodních dokladů),
- připravit celý plán auditu, stanovit materialitu a rizika významné nesprávnosti,
- provést testy kontrol, pokud se budou provádět (s omezením dle ISA 330),
- provést částečné testy transakcí (opět s omezením dle ISA 330),
- předpřipravit si formuláře a programy auditu.

Toto „ex-ante“ přemýšlení nad vedením spisu lze jen maximálně doporučit. Dokonce ani nejde o jakési předčasné zahájení dokumentace, naopak, tak by to přesně mělo být. Není nic více frustrujícího než „plánovat“ audit při jeho průběhu nebo až po jeho skončení (což je v zásadě nemožné). Rozumný auditor se prostě do času mimo sezónu snaží přesunout maximum činností ze sezóny. Stejně tak by auditor měl klienta navštívit/navštěvovat i dříve než ve shonu kolem finalizace účetní závěrky a auditu. Častější návštěvy vedou nejen k lepšímu rozprostření auditorských prací, což má také pozitivní preventivní efekt na vznik případných nesprávností u klienta, ale také k úspěšnějším

prodeji poradenských služeb, protože „pořád se něco děje“ a auditor může pohotově nabídnout svou pomoc.

Pokud vedení spisů ex-post není způsobeno jen sezónností, tak je potřeba se opět zamyslet nad správností kalkulace ceny a odhadu pracnosti. Dále je třeba také vnímat, že vedení spisů ex-post je v rozporu s požadavkem ISA 230.7 na včasnou dokumentaci auditu.

### Průkaznost auditu

Podle ISA 230 spis auditora musí (a) být dostatečným podkladem pro vydání zprávy auditora a (b) prokázat, že audit byl naplánován a proveden v souladu s ISA. To je zásadní ze dvou důvodů.

Za prvé, dokumentace prokazuje řádnost provedení auditu. Pokud klient auditora utrpí škodu, kterou bude přičítat chybnému výroku auditora (např. insolvenční správce auditora napadne za to, že přehlédl [domněle] chybné ocenění pohledávek v účetní závěrce), a pokud soud uzná, že škoda takto mohla být způsobena, bude na auditorovi, aby prokázal, že audit provedl řádně v souladu se všemi požadavky. Bez dobrého spisu bude auditor v důkazní nouzi a hrozí, že takový spor prohraje, i když fakticky k žádnému pochybení nemuselo dojít.

Za druhé, zpráva auditora musí být vydána na základě vyhodnocení dostatečných a vhodných důkazních informací, což musí být zdokumentováno. Zpráva auditora vydaná na základě nedostatečného spisu je nepodloženou zprávou (chybí k ní povinné písemné podklady), a tedy zprávou vydanou v rozporu s auditorskými předpisy. Vydání zprávy auditora bez dostatečných podkladů je spojena se značnou mírou společenské nebezpečnosti, protože bezdůvodně ujišťuje třetí strany o důvěryhodnosti související účetní závěrky, což představuje riziko jak pro konkrétní osoby, tak riziko systémové (ztráta důvěry třetích stran v audit).

### Využití dokumentace auditu pro řízení kvality

Dokumentace auditu je (mimo již uvedené) využívána při řízení kvality v několika stupních:

- kontrola partnerem odpovědným za zakázku (viz ISA 220.17), přičemž samostatně (předtím) jsou ještě revidovány provedené postupy (ISA 220.16),
- kontrola kvality zakázky před vydáním zprávy auditora (viz ISQC 1.35 a ISA 220.19),
- peer-review (interní kontrola kvality, „inspekce“ v rámci monitoringu kvality – viz ISQC 1.48),
- externí kontrola kvality prováděná KA ČR nebo RVDA (viz § 24 zákona o auditorech).

Za povšimnutí stojí, že u auditů, na kterých pracují větší týmy, je dokumentace auditu kontrolována v několika stupních (což je ještě zesíleno, pokud se jedná o audity SVZ). Externí kvalita auditu v takovém případě už ani není takovým stresem, jako je tomu v případě malých auditorů.

Kontrola kvality na základě dokumentace auditu by především měla být věcná, tj. měla by být zaměřena

na to, jak přesvědčivě spis auditora dokumentuje závěry přijaté auditorem, s čímž souvisí i úvaha o dostatečnosti naplnění požadavků ISA. Při kontrole kvality nejde o kontrolu formálních náležitostí spisu, ale

o kontrolu toho, zda ze spisu vyplývá, že vydaná zpráva auditora byla řádně podložena, což se demonstruje i splněním příslušných požadavků ISA.

**Jiří Pelák**

## Hugo a Sally se baví o auditu skupiny

### 3. Materialita složky



Sally, stanovuji materialitu pro auditory jednotlivých složek. Chápu, že mezinárodní auditorský standard požaduje, aby materialita složky byla nižší než moje celková skupinová materialita. Ale není mi jasné o kolik. Zprvu mě napadlo rozdělit skupinovou materialitu podle procentního podílu jednotlivé dceřiné společnosti na celkových finančních ukazatelích skupiny. Například když obrat dceřiné společnosti bude tvořit třetinu odhadovaného konsolidovaného obratu, tak jí stanovím materialitu jako třetinu skupinové materiality. Ale na malých dceřiných společnostech bych potom za materiální považoval nesprávnosti, které z pohledu konsolidace nejsou absolutně významné.

Uvažuješ správně. Krátit materialitu úměrně velikosti složky opravdu většinou nedává smysl.



A co třeba stanovit materialitu z individuálních čísel obdobně jako pro audit samostatné účetní závěrky?

To také není úplně nejvhodnější postup, protože při auditu konsolidované účetní závěrky čelíš jiným typům rizik. Často jsou do konsolidace zahrnuty společnosti z různých odvětví, s odlišným vnitřním kontrolním prostředím, mohou být z různých zemí s odlišnými lokálními účetními předpisy. Navíc nezapomínej na nutnost zauditovat veškeré konsolidační úpravy (přecenění při akvizici, vyloučení vzájemných vztahů atd.).

Aha. A jak mám materialitu pro složku vlastně stanovit?

Na tuto otázku neexistuje jednoduchá odpověď. Alokace musí zohledňovat mnoho kritérií v závislosti na konkrétní skupině a vyhodnocení rizikovosti zakázky. Kromě počtu a velikosti jednotlivých složek je nutné zohlednit specifická rizika. U více rizikových složek je třeba alokovat nižší materialitu než u složek s jednoduchými transakcemi. Také nezapomeň zohlednit konsolidovanou hranici jednoznačně nepodstatné chyby. Alokovaná materialita by neměla být pod touto hranicí.

Na základě toho, co říkáš, bych navrhol dvěma velkým dceřiným společnostem alokovat každé 2/3 skupinové materiality, protože sídlí tady v Čechách a nemají rizikové transakce. Těm dvěma středně velkým, kdy každá tvoří cca 10 % skupiny, bych přidělil každé 1/2 skupinové materiality. A té nejmenší, kde se budou auditovat jen zásoby a výsledkové účty, bych alokoval 1/4 skupinové materiality.

To je tvůj profesní úsudek, který musíš ve spise náležitě odůvodnit a vše zdokumentovat.

**-SpM-**

# Nezapomínejme na povinnou kontrolu kvality u vybraných auditů a jiných zakázek



Pavel Kulhavý

Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 požaduje po auditorských společnostech, aby stanovily zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité auditů, prověrky, jiné ověřovací zakázky a související služby vyžadována kontrola kvality zakázky poskytující objektivní hodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy auditora.

## U kterých zakázek je kontrola kvality povinná?

Standard ISQC 1 stanoví, že kontrola kvality je povinná u všech auditů účetních závěrek kotovaných účetních jednotek. Zároveň je ale každá auditorská společnost povinná stanovit kritéria, podle nichž se rozhodne, zda bude kontrola kvality zakázky provedena i u některých dalších auditů, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb.

Kritéria pro stanovení toho, které zakázky kromě auditů účetních závěrek kotovaných účetních jednotek mají podléhat kontrole kvality zakázky, obvykle zahrnují povahu zakázky včetně rozsahu, v jakém se jedná o věc veřejného zájmu, a zjištění neobvyklých okolností nebo rizik v souvislosti s danou zakázkou.

V praxi se obvykle provádí kontrola kvality jednotlivých auditů nejenom u kotovaných společností, ale i u všech ostatních subjektů veřejného zájmu, dále u vybraných účetních jednotek z veřejného sektoru, u společností, které plánují kotaci v blízké budoucnosti, a u dalších jednotek podle již uvedených kritérií.

## Kdy se kontrola kvality u vybraných zakázek provádí?

Auditorská společnost je povinná stanovit zásady a postupy definující povahu, načasování a rozsah kontroly kvality zakázky. Zpráva auditora nesmí být datována před dokončením kontroly kvality zakázky. Zároveň ale standard povoluje, že dokumentace kontroly kvality zakázky může být dokončena až po vydání zprávy.

Je tedy důležité dobře naplánovat a načasovat kontrolu kvality zakázky během jednotlivých fází auditu tak, aby zásadní záležitosti a případné rozdíly v názorech byly vyřešeny ke spokojenosti osoby provádějící kontrolu kvality auditu nejpozději ke dni zprávy auditora.

## Co musí kontrola kvality zakázky zahrnovat?

Společnost je povinná stanovit zásady a postupy, které vyžadují, aby kontrola kvality zakázky zahrnovala:

- (a) diskuzi o významných záležitostech s partnerem odpovědným za zakázku,
- (b) kontrolu účetní závěrky nebo jiných předmětných informací a navrhované zprávy,
- (c) kontrolu vybrané dokumentace zakázky týkající se významných úsudků a závěrů, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku, a
- (d) vyhodnocení závěrů dosažených při formulování zprávy a zvážení přiměřenosti navrhované zprávy.

U auditů účetních závěrek kotovaných účetních jednotek kontrola kvality zakázky zahrnuje také:

- (a) vyhodnocení nezávislosti auditorské společnosti ve vztahu ke konkrétní zakázce,
- (b) zda se uskutečnily patřičné konzultace týkající se záležitostí, u kterých došlo k rozdílům v názorech, nebo jiných obtížných nebo sporných záležitostech, a závěry z těchto konzultací a
- (c) zda dokumentace vybraná ke kontrole odpovídá práci provedené v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a podporuje dosažené závěry.

## Kdo kontrolu kvality zakázky provádí?

Společnost je povinná stanovit zásady a postupy řešící jmenování osob provádějících kontrolu kvality vybraných zakázek. Takové osoby musí mít odborné předpoklady, včetně potřebných zkušeností a pravomocí, a musí být objektivní. Společnost musí vyměnit osobu provádějící kontrolu kvality zakázky v případech, kdy její objektivita může být snížena.

Z toho důvodu osoba provádějící kontrolu kvality zakázky není vybírána partnerem odpovědným za zakázku (pokud je to proveditelné), ani se neúčastní zakázky jiným způsobem v průběhu provádění kontroly (například neprovádí rozhodnutí pro tým provádějící zakázku a nepodílí se na jiných posouzeních, která by ohrožovala objektivitu kontroly).

## Jak se kontrola kvality zakázky dokumentuje?

Auditorská společnost stanoví zásady a postupy pro dokumentaci kontroly kvality zakázky, které vyžadují zdokumentování toho, že:

- (a) byly provedeny postupy požadované zásadami společnosti o kontrole kvality zakázky,

- (b) kontrola kvality zakázky byla dokončena k datu nebo před datem zprávy auditora a
- (c) osoba provádějící kontrolu si není vědoma žádných významných nevyřešených záležitostí ohledně úsudků a závěrů, ke kterým dospěl tým provádějící zakázku.

### Jak se řeší rozdílné názory při kontrole kvality zakázky?

Společnost je povinna stanovit zásady a postupy pro vyřešení případných rozdílů v názorech mezi partnerem odpovědným za zakázku a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky. Vyvozené závěry

## Hugo a Sally se baví o auditu skupiny

### 4. Dceřiná společnost v zahraničí a sestavení konsolidované účetní závěrky



Ta konsolidace není tak jednoduchá, jak jsem si myslel. Jedna ze středně velkých dceřiných společností, kterou neauditujeme, je navíc v zahraničí a používá některé účetní postupy, které nejsou v souladu s českými účetními předpisy. Nakoupili ji teprve letos, a tak ještě nemají analýzu všech rozdílů. Skupinový účetní manuál dostali celkem nedávno, a není tudíž jistota, že společnost připraví všechny konsolidační podklady včas a správně.

V tom případě je tu nové vysoké riziko, že v reportingovém balíčku připraveném pro účely konsolidace bude něco špatně. Stálo by za úvahu znovu posoudit alokaci materiality a vzhledem k tomuto riziku ji snížit. Účetní dceřiné společnosti nemusí dobře rozumět skupinovým účetním postupům, podle kterých by svoje čísla měly upravit. I auditor složky může být ve složité situaci a bylo by vhodné s ním intenzivněji komunikovat.



To je pravda. A také jsem si uvědomil, že vzhledem k akvizici by měl být přeceněn majetek a závazky této dceřiné společnosti pro účely konsolidace na reálnou hodnotu.

Ano. Na to taky pozor! Budeme se muset podívat, kdo ocenění dělal, a blíže ho prostudovat. Nemůžeme se jen tak spolehnout, že to je správně, protože je na něm kulaté razítko.

Nejdřív posoudím, jak moc je to významné, a podle toho upravím plán auditu. Nejhorší je, že si s tou konsolidací v mateřské společnosti nevědí moc rady. Ptali se mě, jestli bychom jim to nepomohli sestavit. Že by to bylo nejefektivnější.

Hugo, teď mne jen tak škádlíš, že? To navrhuji, abychom jeden týden sestavili konsolidovanou účetní závěrku a druhý týden si ji po sobě zauditovali? A co naše nezávislost! To přeci nejde!

(Smích) Neboj, já tě jen tak provokoval. Přesně tohle jsem jim řekl. Školení na konsolidaci jim rád poskytnu. Ale konsolidovanou účetní závěrku si musí sestavit sami, pokud já mám zůstat nezávislým auditorem.

musí být zdokumentovány a zpráva auditora nesmí být datována před vyřešením záležitosti.

Je důležité zjistit případné názorové rozdíly již v rané fázi auditu. Postupy k vyřešení těchto rozdílností mohou zahrnovat konzultace s jiným auditorem nebo společností či profesním nebo regulačním orgánem.

### Jak se postupuje u menších společnostech?

Standard ISQC 1 výslovně uvádí, že auditorská společnost bez vhodných vnitřních zdrojů může využít služby poskytované jinými auditorskými společnostmi, profesními a regulačními orgány nebo jinými organizacemi, které by poskytovaly příslušné služby v oblasti řízení kvality. Auditorská společnost ale musí předem posoudit, zda externí poskytovatel služeb má pro takový účel vhodné předpoklady.

V případě společností s málo partnery také nemusí být proveditelné, aby se partner odpovědný za za-

kázku nezúčastnil výběru osoby provádějící kontrolu kvality zakázky.

### Závěr

Kontrola kvality vybraných zakázek je důležitou součástí systému řízení kvality auditorských společností. Provedení kontroly kvality zakázky ale nesnižuje odpovědnost partnera odpovědného za zakázku.

**Pavel Kulhavý**

*Ing. Pavel Kulhavý, FCCA, je viceprezidentem Komory auditorů ČR, předsedou Výboru pro regulaci a rozvoj profese a místopředsedou Výboru pro metodiku auditu KA ČR. Zároveň je i ředitelem v oddělení Auditorských služeb společnosti PwC v Praze, kde se specializuje na poskytování auditorských služeb a poradenství pro společnosti působící zejména v oblastech výroby, obchodu a služeb. Je členem mezinárodní Asociace certifikovaných účetních (ACCA).*

## Dozorčí komise – mýty a skutečnost



Jiří Viktorin

V životě každého auditora a každé auditorské firmy nevyhnutelně dochází k jedné ne úplně příjemné události: ke kontrole kvality činnosti auditorů.

Myslím, že by bylo vhodné upřesnit a vysvětlit některé aspekty fungování kontrolních mechanismů Komory auditorů ČR a způsobu provádění kontrol jako takových. A o tom je ve stručnosti tento článek.

Nejprve několik málo statistických údajů:

V roce 2018 bylo naplánováno 231 kontrol, z nichž bylo skutečně provedeno 194. Neprovedené kontroly (37) byly většinou zdůvodněny vážnými zdravotními příčinami auditora a byly přesunuty na rok 2019. Pravdou je, že se vyskytlo několik ojedinělých případů nesoučinnosti auditora, které byly následně řešeny dle § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole. Z dlouhodobého hlediska je ovšem tento přístup velmi krátkozraký.

Smutnou skutečností je, že 24 kontrol bylo ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení.

Občas se vyskytují názory, že jsou kontrolováni jen malí auditoři. Není tomu tak, ze 194 kontrol bylo 84 provedeno u auditorských společností.

### Organizace kontroly

Kontrolu kvality zajišťuje dozorčí komise jako kontrolní orgán Komory auditorů, do jehož pravomocí spadá též kontrola dodržování zákona o auditorech, kontrola dodržování vnitřních předpisů komory a usnesení sněmu.

Je pochopitelné, že samotnou kontrolu kvality činnosti auditorů mimo členů dozorčí komise provádí i kontroloři kvality, což jsou zaměstnanci komory z oddělení kontroly kvality auditorské činnosti (OKK).

Kontroly kvality jsou prováděny ve většině případů dvoučlenným týmem, který je zpravidla tvořen jedním zaměstnancem OKK a jedním členem dozorčí komise. Kontroly kvality u auditorů OSVČ a auditorských společností, které provádějí auditorskou činnost v menším rozsahu, jsou většinou vykonávány pouze kontrolory kvality z řad zaměstnanců OKK. Kontroly prováděné u větších společností jsou časově delší a jsou prováděny vícečlennou kontrolní skupinou.

Pro zajímavost: průměrný celkový čas potřebný na jednu kontrolu (včetně přípravy, zpracování protokolu a vyřízení případných námitek) je 38,5 hodiny, přičemž u velké společnosti snadno přesáhne 200 hodin.

Dozorčí komise v současnosti pracuje v počtu 11 členů, kontrolorů kvality je sedm.

Zasedání dozorčí komise se koná pravidelně jednou měsíčně, účastní se jí též všichni zaměstnanci OKK a na programu je pravidelně projednání výsledků a závěrů z kontrol kvality jednotlivých kontrolních skupin. Každý protokol je všem členům dozorčí komise předem k dispozici, každá kontrola je prezentována a následně hlasováním zhodnocena a je stanovena plánovaná lhůta další kontroly.

Činnost dozorčí komise je pod kontinuálním dohledem RVDA, a to nad organizací a řízením systému kontrol kvality. RVDA též průběžně schvaluje plán kontrol kvality.

### Kteří auditoři a jaké spisy jsou kontrolovány?

Možná se ptáte, proč jsou někteří auditoři kontrolováni častěji než ostatní. Důvod je jednoduchý. Ze zákona o auditorech vyplývá povinnost zkontrolovat auditora nejméně jednou za šest let, resp. v případě auditora SVZ jednou za tři roky.

Dozorčí komise má podle Dozorčího řádu povinnost zařadit do plánu kontrol auditory na základě analýzy rizik se zohledněním zejména výsledku předchozí kontroly, informací o portfoliu klientů, výše obrátu a neplnění povinností vůči komoře.

Stručně řečeno, pokud byl auditor na kárné komisi, bude mít další kontrolu ve zkrácené lhůtě. Pokud byly u auditora zjištěny závažnější nedostatky, čeká ho další kontrola ve zkrácené lhůtě. Pokud auditor neplní povinnosti vůči komoře, taktéž ho čeká další kontrola ve zkrácené lhůtě.

V roce 2018 bylo dozorčí komisí rozhodnuto, že 41 auditorů bude kontrolováno v nejdelší možné zákonné lhůtě šesti let. Oproti tomu v kratším než čtyřletém období bude kontrolováno 94 auditorů.

Jak jsou vybírány konkrétní spisy ke kontrole? Významnou skutečností zohledňovanou při výběru konkrétních spisů ke kontrole je posouzení potenciálního rizika vyplývajícího z možného nesprávného výroku auditora. Významným pomocníkem je např. i monitoring tisku. Při výběru je zohledňována také rizikovost konkrétní zakázky, druh vydaného výroku a v neposlední řadě oborová odbornost členů kontrolní skupiny.

### Problémy a nedostatky

Dozorčí komise se pravidelně setkává s několika skupinami nedostatků. Pravidelně jsou zveřejňovány na stránkách komory jako „Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality“. Pro zopakování uvádím nejčastější nedostatky:

- 1. Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)**  
Nebývá zřejmé, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika.
- 2. Dokumentace auditu (ISA 230)**  
Často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní.
- 3. Podvody (ISA 240)**  
Auditoři ne vždy dokumentují posouzení rizika podvodu a související komunikaci s vedením klienta.
- 4. Důkazní informace – specifické aspekty (ISA 501)**  
Velmi často není jasné, jaké auditorské procedury byly použity při účasti na fyzické inventuře zásob, tj. kdy a jak inventura probíhala, zda bylo provedeno zhodnocení stavu zásob. V případě, že datum inventury neodpovídá rozvahovému dni, velmi často chybí testování pohybů mezi datem inventury a rozvahovým datem.

- 5. Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)**

Dokumentace posouzení vnitřního kontrolního systému často chybí nebo je provedena pouze formálně. Nepochopení rizikového přístupu k auditu se projevuje neprovázaností identifikovaných rizik s prováděnými testy.

- 6. Důkazní informace (ISA 500)**

Problematické je zachycení auditní stopy při dokumentaci provedených postupů a formulace závěrů.

- 7. Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)**

V některých případech je zřejmé nepochopení principů použití materiality a jejich vazba na testování a jejich interpretaci.

- 8. Analytické postupy (ISA 520)**

Obecně je největším problémem vhodnost použití analytických testů věcné správnosti (pro výsledkové účty vhodné) a stanovení očekávaných hodnot spolu s následným vyhodnocením. Nezřídka chybí analytické testy na konci auditu.

- 9. Výběr vzorků (ISA 530)**

Velmi často není zdokumentována metoda výběru vzorku a jeho rozsah v návaznosti na riziko. Celkové vyhodnocení a případná aproximace chyb na výběrovou populaci též chybí.

- 10. Externí confirmace (ISA 505)**

Externí confirmace nebývají vyhodnocovány, stejně tak jako případné náhradní postupy. Velká část auditorů při své auditorské činnosti nevyužívá bankovní confirmace. Jejich použití poskytuje vyšší míru ujištění, protože obsahují informace nejen o běžných účtech, ale i o úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod.

- 11. Audit účetních odhadů (ISA 540)**

Dokumentace testů, týkajících se specificky účetních odhadů, je ve spisech auditorů poskrovnu.

- 12. Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)**

Vyhodnocení nepravostí jako celku velmi často chybí. Nedobře bývají po odstranění jednotlivých nesprávností učiněny závěry o správnosti celého testovaného souboru. A to bez rozšíření testu.



### Proč zjišťujeme nedostatky a co s tím jako auditori můžeme dělat?

Pokud se zamyslíme nad příčinami zjišťovaných nedostatků, dojdeme k těmto: nedostatek času a nedostatek znalostí. Variantu, že někdo z nás dělá svou práci vědomě nedostatečně, si nechci připustit.

Za nedostatek času si může určitá skupina auditorů sama tím, že má nasmlouvány nízké ceny a pak je nucena přijímat více zakázek, než je schopna kvalitně provést.

Nedostatek znalostí je ožehavou záležitostí. Drtivá většina auditorů jsou odborníky na účetnictví, spousta z nás jsou daňoví poradci. Ale to ke kvalitnímu provedení auditu nestačí. Je potřeba studovat techniku auditu, pochopit jeho principy. Nestačí se vzdělávat například „jen“ v oblasti daní, je nutné věnovat se i auditingu jako takovému. Komora této potřebě vychází vstříc např. sérií školení „Spis auditora“, která je ale zejména o auditorských postupech a následně jejich dokumentaci.

Osobně vidím též velké rezervy ve fázi předcházející vstupu do profese, kdy by podle mého názoru měl být kladen větší důraz na auditorské techniky. Dozorčí komise v této věci vyvíjí iniciativu směřující k větší praktičnosti zkoušek, tak aby naši noví kolegové audit opravdu uměli.

### Závěr

Snahou dozorčí komise není lpět na formalistických aspektech vedení spisu auditora. Hlavním cílem je pochopit a zhodnotit, zda auditor provedl a zdokumentoval veškeré nezbytné procedury, které podporují jeho názor na účetní závěrku.

Pokud se kontrolovaný auditor vyhne nedostatkům uvedeným v tomto článku, není nutno se kontroly obávat.

**Jiří Viktorin**

předseda Dozorčí komise KA ČR

## Priority činnosti Kárné komise KA ČR



Hana Mužátková

Tento článek se zabývá plněním priorit Kárné komise KA ČR, které stanovil Sněm Komory auditorů dne 20. listopadu 2018. Schválené priority jsou pro přehlednost uvedeny modře.

Kárná komise bude v rámci kárného řízení zahajovaného na návrh subjektů dle § 26 zákona o auditorech (ZoA) postihovat jednání auditorů a auditorských společností, které je v rozporu se ZoA, jiným právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, mezinárodními auditorskými standardy a s dalšími auditorskými standardy Komory, směrnici, etickým kodexem a vnitřními předpisy vydanými Komorou (kromě případů, kdy k řešení bude příslušný disciplinární výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem).

Činnost kárné komise týkající se kárného řízení zahajovaného na návrh subjektů dle § 26 ZoA (návrh) je velice intenzivní. Od sněmu v listopadu 2018 kárná komise jednala již celkem desetkrát. Za toto období obdržela 25 návrhů ze strany dozorčí komise a pět návrhů ze strany Rady pro veřejný dohled nad auditem. Za období od ledna 2019 do června 2019 obdržela kárná komise celkem 25 návrhů na zahájení kárného řízení. Oproti stejnému období roku 2018 je tento

počet více než dvojnásobný (v roce 2018 se jednalo o 11 návrhů).

Hlavními důvody pro zahájení kárného řízení bývají zejména pochybení týkající se:

- nedostatečné dokumentace zejména v plánovací fázi auditu, aplikace hladiny významnosti a provedení testů věcné správnosti,
- nevyužití externích konfirmací,
- neúčasti na inventuře bez provedení alternativních postupů a vlivu na výrok auditora,
- neověření počátečních zůstatků při auditu v prvním roce,
- nedostatečné aplikace profesního skepticismu,
- nevyhodnocení rizika neomezeného trvání jednotky a jeho vlivu na výrok auditora,
- neexistence spisu,
- vydaného výroku, který není v souladu s platnými ISA.

Co je příčinou těchto provinění není úplně jednoduché určit a většinou to bývá kombinace více faktorů. Těmito faktory bývá podcenění akceptačního procesu a přijetí zakázky, která z pohledu komplexity či rizika není pro daného auditora vhodná. Dále nedostatečné know-how, jak audit provádět a zejména jak jej dokumentovat, a v neposlední řadě podcenění časové náročnosti zakázky vedoucí k nedostatečné dokumentaci či nedostatečně provedenému testování.

Kárně obviněnými bývají jak auditori pracující jako OSVČ, tak i společnosti malé, střední i velké auditující subjekty veřejného zájmu.

A jaká opatření kárná komise ukládá a k čemu přihlíží při stanovení opatření? Nejčastějším typem kárného opatření bývá peněžité pokuta a napomenutí či veřejné napomenutí. Při ukládání opatření se přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, zejména ke způsobu jeho spáchání, jeho následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno, přihlíží se taktéž k osobě kárně obviněného, tj. například k opakování kárného provinění či neodstranění nedostatků v minulých zprávách, což zvyšuje závažnost jednání atd.

V rámci své rozhodovací činnosti kárná komise spolupracuje s odvolacím orgánem, tj. Radou pro veřejný dohled nad auditem, která je dle § 38 odst. 1 písm. d) ZoA i dohledovým orgánem nad uplatňováním disciplinárních a sankčních opatření komorou. Při výkonu této působnosti RVDA provádí pravidelné roční kontroly činnosti kárné komise, poslední takováto kontrola proběhla v květnu 2019.

[Kárná komise bude vyřizovat externí podněty na nedostatky při výkonu auditorské činnosti auditory a auditorskými společnostmi \(kromě případů, kdy k řešení bude příslušný disciplinární výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem\).](#)

Externí podněty jsou méně časté než návrhy uvedené v předchozím bodě. Od sněmu v listopadu 2018 jsme obdrželi devět externích podnětů. O zahájení kárného řízení bylo rozhodnuto v jednom z těchto případů a ve třech případech ještě stále probíhá šetření, jehož závěrem bude rozhodnutí o zahájení kárného řízení či nikoliv.

[Kárná komise bude postihovat nedodržování požadavku na kontinuální profesní vzdělávání auditorů \(neabsolvování povinného vzdělávacího tématu, nedodržení stanoveného počtu hodin kontinuálního profesního vzdělávání\).](#)

Kontinuální vzdělávání je jednou z klíčových oblastí pro zabezpečení úrovně vzdělání auditorů. Kárná komise každoročně posuzuje případy, kdy dochází k neplnění této povinnosti ze strany auditorů, a i v těchto případech neplnění může zahájit kárné řízení a udělit kárné opatření. V současné době kárná komise detailně posuzuje případy neplnění této povinnosti a v nejbližší době bude rozhodnuto, ve kterých případech bude kárné řízení zahájeno.

[Kárná komise bude informovat v obecné rovině a při zachování zásady mlčenlivosti auditorskou obec prostřednictvím časopisu Auditor o případech porušení zákona, předpisů Komory a udělených kárných opatřeních.](#)

K informování slouží zejména články v časopise Auditor. Jelikož někteří členové kárné komise jsou

i členy výboru pro metodiku auditu, dochází ke sdílení případů, kde jsou identifikovány nedostatky (samozřejmě při zachování zásady mlčenlivosti), a tyto případy bývají náměty pro sérii článků Hugo a Sally.

[Kárná komise bude informovat veřejnost o kárných opatřeních prostřednictvím webových stránek Komory \(informace o pravomocně udělených kárných opatřeních zveřejňované u jednotlivých auditorů ve veřejně přístupném internetovém rejstříku auditorů, včetně zveřejnění výrokové části rozhodnutí dle § 27a ZoA\).](#)

Pokud je auditorovi či auditorské společnosti uděleno kárné opatření – peněžité pokuta, veřejné napomenutí, zákaz výkonu auditorské činnosti nebo vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti, je toto kárné opatření zveřejněno u jednotlivých auditorů ve veřejně přístupném internetovém rejstříku auditorů, kde je předmětné kárné opatření zveřejněno po dobu, než dojde k jeho zahlazení dle ZoA.

[Kárná komise bude dále posilovat formálně právní úroveň aktů aplikace práva vydávaných Kárnou komisí, zvláště s ohledem na požadavky formulované odvolacím orgánem, tj. Radou pro veřejný dohled nad auditem.](#)

Kárná komise se taktéž průběžně snaží o zvyšování úrovně svých výstupů, a to zvláště na základě případných požadavků odvolacího orgánu či soudní judikatury.

**Hana Mužátková**  
předsedkyně Kárné komise KA ČR



*Jsou to jednovaječná dvojčata. Jeden pracuje v dozorčí a druhý v kárné komisi, ale nikdy nevíme, který kde.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



## Rozhovor s Monikou Vítovou, předsedkyní kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem

### Každý, kdo se snaží dělat poctivý audit, si zaslouží hluboký respekt



**Mohla byste čtenářům přiblížit, jaká byla Vaše profesní kariéra, než jste se stala předsedkyní kontrolního výboru RVDA?**

Po studiu na Vysoké škole ekonomické v Praze jsem byla v roce 1997 přijata na pozici asistenta auditora ve společnosti KPMG. V KPMG jsem strávila 14 let a pracovala jsem v oddělení auditů nefinančních podniků. Podílela jsem se především na auditech výrobních firem, později firem z oblasti médií, telekomunikace a IT. Jako mnoho z mých kolegů jsem během let postupovala po kariérním žebříčku přes seniora, manažera, až jsem v roce 2007 byla povýšena na partnera. Ve stejném roce jsem již k dříve získané certifikaci ACCA získala oprávnění statutárního auditora KA ČR. V současné době pracuji mimo obor auditorské činnosti a svoje zkušenosti ze 14leté praxe v mezinárodní auditorské firmě uplatňuji v oblasti finančního řízení podniku.

Od roku 2007 do roku 2014 jsem byla členem Dozorčí komise KA ČR (ve druhém funkčním období jsem pak zastávala pozici místopředsedkyně dozorčí komise). Celých 7 let jsem se tedy prakticky věnovala kontrolám kvality auditů z pozice člena orgánu samostatné organizace.

Po skončení druhého funkčního období jsem navázala na zkušenosti z činnosti pro dozorčí komisi a začala jsem spolupracovat s Radou pro veřejný dohled nad auditem. Do roku 2016 jsem byla členkou a později předsedkyní Výboru pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení Rady a aktivně jsem se podílela na dohledu nad kontrolami kvality prováděnými v tu dobu pouze Komorou auditorů.

Před účinností novely zákona o auditorech ze září 2016 jsem spolupracovala na přípravě Rady na provádění kontrol kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu.

V roce 2015 jsem požádala o vyškrtnutí ze seznamu statutárních auditorů (z důvodu transparentní deklarace nezávislosti na auditorské profesi) a od října 2016 předsedám kontrolnímu výboru Rady.

**Byla pro Vás práce pro RVDA v oblasti kontroly kvality výzvou?**

V určitém ohledu ano. Cíl kontrol kvality prováděných

dozorčí komisí, právní základ i podstata fungování kolektivního orgánu jsou podobné činnosti kontrolního výboru. Určitě jsem tedy osobně mohla čerpat ze zkušeností z práce pro KA ČR.

RVDA byla oproti komoře mladou organizací, která do roku 2016 nedisponovala vlastním kontrolním týmem a činnost kontrolního výboru, jednání, rozhodování, organizace kontrol a nastavení postupů a odpovědností teprve budovala.

Nastavení a efektivní převzetí kontrol kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu byla tedy, dá se říci, výzva, a to nejen pro mne, ale pro prezidium, kontrolní tým a celý kontrolní výbor. Vše, počínaje postupy, kompetencemi, standardizovanými dokumenty a konče přístupy k vyhodnocování a formulování závěrů, muselo být vytvořeno, komunikováno a standardizováno. Osobně jsem přesvědčena, že všichni zúčastnění v tomto směru udělali za poslední zhruba tři roky velký kus práce.

**Naplnily se Vaše představy o práci kontrolního výboru RVDA a o Vaší roli v něm?**

Troufám si říci, že moje představy byly v tomto ohledu i díky předchozí praxi realistické a byly určitě naplněny. Kontrolní výbor a jeho činnost vyžaduje relativně velkou časovou dotaci od všech členů, ať už při přípravě a plánování jednotlivých kontrol, tak při posuzování závěrů formulovaných kontrolním týmem a objektivním vyhodnocováním zjištěných nedostatků. Ukázalo se, že pětičlenný orgán, který se skládá z odborníků na jednotlivé relevantní oblasti (audit, kontrolní činnost, správní právo, účetní standardy), může fungovat efektivně. Jsem vděčná za současné složení výboru i za to, že všichni členové vytrvali.

**Změnily Vaše zkušenosti z kontrolního výboru Váš pohled na audit?**

Spíše mne utvrdily v tom, že audit jako komplexní disciplína, má-li být prováděn v souladu se standardy, vyžaduje čas a tým. V kombinaci s relativně vysokým konkurenčním prostředím a z něj vyplývajícím tlakem na cenu auditu, k tomu zvyšující se regulací a odpovědností auditora čelí auditor několika protichůdným tlakům. Při této konstelaci je zajištění kvality a zároveň ekonomiky byznys modelu auditora nelehká podnikatelská činnost. Každý, kdo se snaží dělat poctivý audit, si zaslouží hluboký respekt.

### **Co se Vám vybaví, když se řekne „kvalita auditu“? Jak byste popsala auditora, který naplňuje Vaše představy o dobrém auditorovi?**

Kvalitní audit je takový, kterému je věnována dostatečná odborná péče, je kvalitně zdokumentován a při jeho provádění a formulaci závěrů je aplikováno kritické myšlení, profesní skepticismus a zodpovědnost vůči budoucím uživatelům auditovaných závěrek. Kvalitní audit nepovažuje žádnou z těchto věcí za formalitu.

Dobrý auditor by podle mého názoru měl mít dostatečnou sebereflexi a realisticky vyhodnotit svoje zkušenosti a znalosti a na druhé straně by měl rozumově zvážit rizika, která podstupuje s přijetím konkrétní auditní zakázky. Tento názor nutně neznamená, že složitější audity jsou jen pro velké auditorské firmy. Auditor nebo auditorská společnost by však v případě ochoty přijmout „výzvu“ měli být schopni doplnit tým třeba o externisty specializující se na specifickou oblast. To samozřejmě předjímá i realistickou cenotvorbu v případě nabídky auditních služeb.

Obecně dobrý auditor je ten, který provádí kvalitní audit, nepolevuje v průběžném vzdělávání sebe i svého týmu a v nejlepším případě vychovává další generaci dobrých auditorů.

### **Co považujete za neakceptovatelné prohřešky v auditorské profesi?**

Za mne jednoznačně, mírně řečeno, sebeustrukční případy akceptace zakázky auditorem v oblastech podnikání, se kterými nemá zkušenost, které jsou specificky regulované a pro které nemá dostupnou interní ani jakoukoliv externí odbornou kapacitu.

### **Trpí současná auditorská praxe nějakým nešvarem, který se nedaří vymýtit?**

Mezinárodní standardy auditu jsou dnes obecnými profesními normami přijatými za své Komorou auditorů. Auditori schválili kolektivním rozhodnutím na sněmu a dobrovolně se přihlásili k povinnostem, které na audit tyto standardy kladou.

V praxi však mnohdy nejsou všichni auditori v jejich aplikaci důslední. V rámci kontrol kvality bývá namítána relevantnost standardů pro audit malých a středních podniků nebo problematika aplikace některých požadavků na systém řízení kvality auditu u malých auditorských firem nebo individuálních auditorů.

Aplikace standardů vyžaduje praxi a v této oblasti mají jistě významnou výhodu firmy, které jsou součástí nadnárodních auditorských sítí. Tyto mají obvykle standardizovaný systém vzdělávání a praxí, mnohdy založený na metodikách vytvářených mezinárodními týmy.

Menší auditor nebo auditorská společnost jsou v přístupu k praxi a vzdělávání limitováni.

Osobně postrádám větší ambice menších auditorů sdružovat se, sdílet kapacity a znalosti, vychovávat asistenty a vytvářet podhoubí pro vznik nových středně velkých uskupení nebo, chcete-li, auditorských firem.

Domnívám se, že je zde i velká odpovědnost komory v hledání cesty, jak vytvořit prostředí pro koučink a sdílení praktických zkušeností s těmito auditory.

Podle mne však nelze v žádné situaci aplikovat ISA jinak než v jejich plném rozsahu.

### **A je naopak něco, na co by současní auditori měli být hrdí?**

Určitě na to, že přistupují k obrovskému úkolu a vydávají zprávu pro uživatele, kteří jsou mnohdy neznámí, jejich úroveň informovanosti o auditované společnosti je nepředvídatelná a porozumění číslům je různorodé. Bezesporu by měli být auditori pyšní na to, že za jejich práci stojí léta studií, praxe a významná znalost fungování auditovaných společností. Málokterá profese vyžaduje takový znalostní a dovednostní rozsah jako audit. K tomu nese auditor velkou odpovědnost za svoje závěry, musí být schopen je obhájit, a to i přesto, že nejsou příjemné pro klienta, který za službu auditora platí.

### **Současné principy řízení a kontroly kvality v auditorské profesi stojí na půdorysu mezinárodních předpisů vydávaných IFAC a také předpisů EU. Jak tyto předpisy vnímáte, mají dle Vás nějakou slabinu? Měnila byste něco na současném systému dohledu nad kvalitou auditu?**

Pokud se týká ISA, tak ze své podstaty jsou tyto předpisy správné. Jejich slabina i síla jsou paradoxně jedno a to samé. Komplexnost a základ v principech, nikoliv vždy v exaktně popsaných procedurách. Auditori a odborníci standardů znali a v praxi je aplikující moc dobře vědí, že ISA vedou auditora k tomu, aby poznal auditovanou společnost, aby měl možnost identifikovat „mezery“ v procesech, corporate governance a aby výrok o auditu byl výsledkem a důsledkem relativně hluboké znalosti společnosti. Je zde však enormní tlak na schopnost kritického pohledu, odborného úsudku a určení optimální formy a rozsahu testování.

Vysvětlit a odůvodnit rozsah auditu klientům může být složité obzvláště, pokud auditor vyjednáva o ceně.

Absolutně nezpochybňuji standardy, spíše naopak. Vnímám však určitou potřebu osvěty a komunikace



s byznysem, který není třeba součástí velkých koncernů. V případě nadnárodních koncernů, kde vlastníci nemohou dohlédnout na konec skupiny, je přidaná hodnota auditu (pokud je poctivě proveden) pro akcionáře mnohem čitelnější.

Pokud se týká Nařízení, tak jsem si vědoma důvodů vzniku této normy a i jejích pozitivních přínosů. Na druhou stranu se nemohu zbavit pocitu, že v některých oblastech – jako například ve snaze omezení koncentrace trhu – je tato norma minimálně v našem prostředí spíše kontraproduktivní.

V oblasti kontroly kvality tak, jak je dnes nastavena, bych zásadně nic neměnila. Existují však oblasti, které současná legislativa pojímá neprakticky. Například přestože kontrola kvality a kompetence komory nebo RVDA jsou určeny „typem auditora“, kompetence v následném kárném nebo disciplinárním řízení určuje „typ auditorské činnosti a auditního klienta“. Je pak běžné, že u jedné auditorské společnosti na základě kontroly provedené RVDA následuje jak kárné, tak disciplinární řízení, přestože by bylo praktické a logické vést pouze jedno.

#### **Jaké kompetence RVDA s ohledem na řízení a kontrolu kvality v auditorské profesi vnímáte jako zásadní?**

Pokud jde o formální kompetence, tak je jasné, že největší tlak na kvalitu auditů vykonává RVDA

prostřednictvím své kontrolní kompetence. Věřím, že za téměř tři roky, kdy provádí kontroly kvality u auditorů SVZ, prokázala ambici dávat detailní zpětnou vazbu ke konkrétním spisům, ale především k nastavení systému řízení kvality na úrovni auditora či auditorské společnosti.

Je také pravdou, že ne úplně malý počet kontrol je následován návrhem na zahájení kárného řízení a v posledních měsících i podnětem na disciplinární výbor na podezření ze spáchání přestupku dle zákona o auditorech.

Nejsem obecným zastáncem represe a preferuji spíše prevenci. Byla bych osobně ráda, pokud by neúčinnější byly preventivní a osvětové kroky, které se snaží RVDA dělat.

#### **Jak se Vám spolupracuje s Komorou auditorů?**

Komora je od samého začátku partnerem při nastavování systému kontroly kvality. Za mne oceňuji, že je komora proaktivní v komunikaci s RVDA, především v praktických otázkách aplikace zákona i Nařízení. Vzhledem k tomu, že většina členů orgánů komory jsou mí dlouholetí profesní kolegové nebo spolupracovníci z éry členství v orgánech komory, je naše spolupráce, myslím, podpořena přátelským i profesionálním respektem.

*Rozhovor vedl Jiří Pelák*

na pomoc auditorům

## **Nová metodická pomůcka k uplatňování etického kodexu platného od 15. června 2019**

V minulém čísle časopisu Auditor (5/2019) jste se mohli seznámit s novým Mezinárodním etickým kodexem pro auditory a účetní odborníky včetně Mezinárodních standardů nezávislosti schváleným XXVI. sněmem Komory auditorů České republiky (dále KA ČR) dne 20. listopadu 2019 (dále jen „nový Etický kodex“), jehož znění je zveřejněno na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), a také se základními změnami, které tento nový Etický kodex přináší.

V okamžiku překladu nového Etického kodexu do českého jazyka pro účely schválení na sněmu KA ČR nebyly ještě k dispozici detailní ustanovení oddílů 250, 340, 420 a 906, které se týkají poskytování a přijímání pozorností včetně darů a pohostinnosti, uvedených v etickém kodexu vydaném Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (dále „kodex IESBA“). Ve schváleném novém Etickém kodexu tedy

tyto oddíly chybí. Z tohoto důvodu Výkonný výbor KA ČR schválil metodickou pomůcku k uplatňování nového Etického kodexu. Obsahem metodické pomůcky je český překlad detailních ustanovení uvedených chybějících oddílů nového Etického kodexu.

Tato pomůcka je oficiálním výkladem Komory auditorů k aplikaci ustanovení koncepčního rámce nového Etického kodexu uvedeného v oddíle 120 v oblasti poskytování a přijímání darů a pohostinnosti. **Proto KA ČR doporučuje auditorům řídit se touto metodickou pomůckou, jako kdyby byla nedílnou součástí nového Etického kodexu.**

Metodická pomůcka obsahuje poměrně detailní výčet a popis možných situací a potenciálních řešení (pro účetní odborníky i specificky pro auditory) v oblasti poskytování a přijímání pozorností včetně darů a pohostinnosti. Auditorovi tak usnadňuje posouzení, zda

případný dar od klienta nebo pozornost poskytnutá klientovi představuje ohrožení jeho nezávislosti, nestrannosti, integrity a profesního jednání (hrozba vlastní zainteresanosti, hrozba spřízněnosti nebo hrozba vydíratelnosti). Metodická příručka například zdůrazňuje nutnost zohlednit při posuzování dané pozornosti nejen její hodnotu, ale i kulturní zvyklosti dané země, zda se obdobná věc nabízí standardně i jiným osobám a jak moc daný dar či pohostinnost ovlivňuje vzájemný vztah. Například pravidelné společné navštěvování sportovního utkání s klientem může představovat hrozbu spřízněnosti. Vzhledem k tomu, že se s poskytováním

pozorností (ať už ze strany auditora či ze strany klienta) setká určitě každý a přijímání darů a pohostinnosti, jejichž hodnota není jednoznačně nepodstatná a nevýznamná, je u auditních zakázek zakázáno, doporučujeme této metodické pomůcce věnovat zvýšenou pozornost.

Tato metodická pomůcka je dostupná na webových stránkách Komory auditorů.

**Martina Křížová Chrámecká**  
oddělení metodiky KA ČR

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

### Kdo sestavuje konsolidovanou účetní závěrku pro účetní jednotku, může ji i ověřovat?

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.*

*Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.*

*Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu a ve Výkonném výboru KA ČR.*

#### Popis situace

Náš klient, který má podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, si s jejím sestavením neví rady. Proto nás jako svého auditora žádá, abychom pro něj konsolidovanou účetní závěrku sestavili, a poté ji také ověřili. Můžeme to udělat?

#### Stanovisko

Domníváme se, že obecně není možné, aby auditor ověřil konsolidovanou účetní závěrku, kterou sám předtím pro svého klienta sestavil, protože by se dostal do přímého rozporu s ustanovením § 14 odst. 2 písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o auditorech), zakazujícím kontrolu vlastních služeb. Auditor by v takovém případě nebyl nezávislý a zakázku by neměl přijmout. Za takové porušení zákona mu hrozí kárné či jiné opatření.

Pokud auditor ověřuje konsolidovanou účetní závěrku, kterou sám předtím sestavil, není nezávislý, nemůže tudíž formulovat svůj výrok, aniž by přitom nebyl

ovlivňován faktory, které mohou jeho výrok zpochybnit. V takovém případě také auditor není schopen zachovat si integritu, být objektivní a uplatňovat profesní skepticismus, jak to požaduje nejen zákon o auditorech, ale i Etický kodex KA ČR a Mezinárodní auditorské standardy (např. ISA 200, ISA 220, ISA 600). Rovněž ISQC 1 požaduje v odst. 26 po auditorské společnosti, aby přijala či pokračovala pouze v takových zakázkách, u kterých je schopna splnit relevantní etické



*Všichni noví auditoři složek jsou před zahájením ověření konsolidované účetní závěrky řádně instruováni a sladěni.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

požadavky. A k dodržení tohoto cíle je povinná stanovit vhodné zásady a postupy.

Domníváme se také, že sestavení konsolidované účetní závěrky nelze, vzhledem ke složitosti jednotlivých úprav, zařadit pod služby mechanického charakteru, které jako výjimku uvádí Etický kodex KA ČR, protože takové služby musí vykazovat velmi malou či žádnou úroveň vlastního rozhodování a musí být svojí podstatou úřednického charakteru (odstavec 290.163, resp. R 601.5–7 nového Etického kodexu KA ČR). Při

sestavení konsolidace je oproti tomu například nutné přijímat úsudky ohledně kontroly, ocenění při akvizici, vyčíslení a eliminace vnitroskupinových vazeb apod.

Jsme si také vědomi, že v praxi může dojít k velmi specifickým situacím, po jejichž posouzení by auditor nemusel dojít k uvedeným závěrům. V takovém případě je však vždy nezbytné vycházet z detailní znalosti konkrétní situace a tyto situace nelze dopředu předjímat.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Co najdete v e-příloze č. 6/2019

### **Přístup k e-příloze Auditor**

*E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.*

### **Obsah**

- Dvě pětiny strojírenských firem narazily při snaze uplatnit náklady na výzkum a vývoj
- Ztratili se důvěra v advokátní mlčenlivost, už se nikdy nevrátí!
- Audit dotací Agrofertu přehledně: Babišova kauza může změnit evropský dotační systém jako celek

- Změní se lhůta pro elektronické podání přiznání a také pro vrácení přeplateků
- Vláda schválila změnu zdanění technických rezerv pojištěn. Je to trest za obezřetnost, říká ČAP

-VeL-



## AUDITOR č. 6/2019

ročník XXVI

### **REDAKCE**

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### **REDAKTORKA**

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

### **REDAKČNÍ RADA**

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyňa  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### **VYDÁVÁ**

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### **INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE**

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### **TISK**

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### **OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ**

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

**[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)**

© Komora auditorů ČR