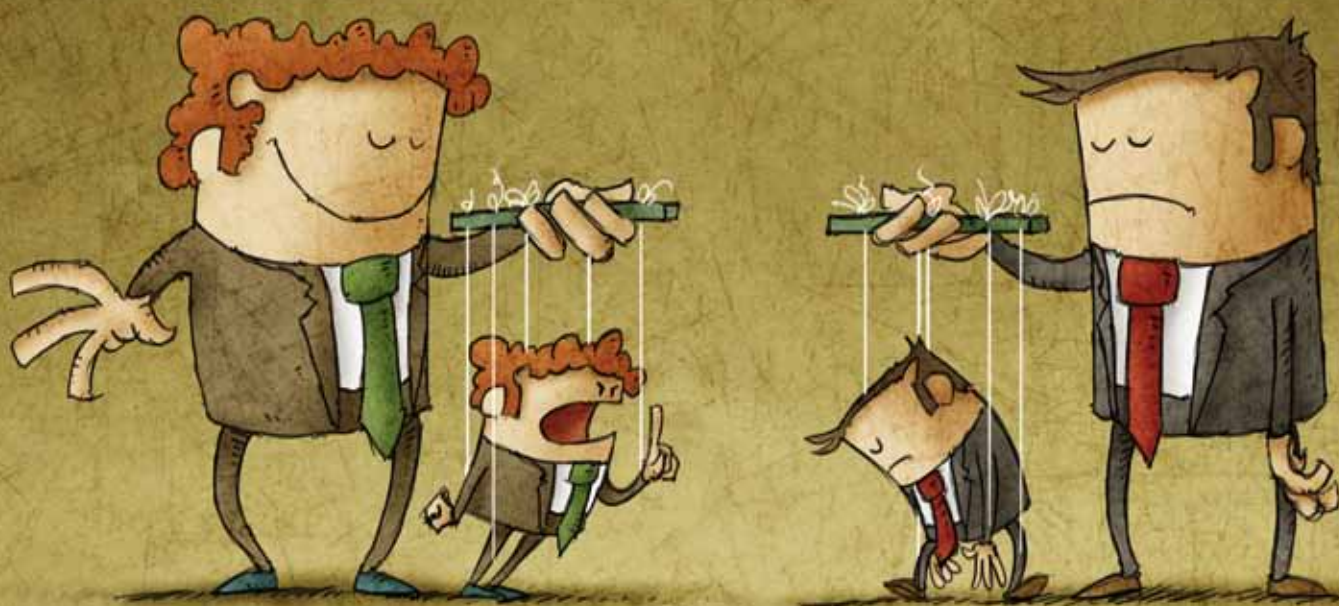


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 8/2019

Téma: Spřízněné strany



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
Volby do Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR se blíží	2
Konference Řízení kvality externího a interního auditu	2
Aktualizace Příručky k uplatňování ISA při auditu malých a středních účetních jednotek....	3

TÉMA ČÍSLA – SPŘÍZNĚNÉ STRANY

Editorial	6
Problematika spřízněných osob v Mezinárodních auditorských standardech (Vladimír Králíček).....	7
Kdo jsou spřízněné strany (Jarmila Rázková, Daniel Vitouš)	10
Transferové ceny z pohledu auditora (Libuše Müllerová, Michal Šindelář).....	13
Daňová problematika v souvislosti s transakcemi mezi spřízněnými osobami (Michal Kašpar)	17
Posouzení práce klientova experta v oblasti převodních cen (Pavel Dolák).....	21
Výkaznictví a audit v malých a středních podnicích (Miluše Korblová, Ivan Brož)	24
Doplňující aspekty k auditorské problematice spřízněných stran (Michal Štěpán).....	27
Rozhovor s odborníky na forenzní audit Spřízněné strany pohledem forenzních auditorů	29

NA POMOC AUDITORŮM

Na co by se u přezkoumání nemělo zapomínat? (Daniel Stirský)	32
Hugo a Sally se baví podruhé o materialitě	16, 25, 28

Toto číslo vyšlo 7. 11. 2019

Brána do profese podruhé



Karel Charvát

Na počátku minulého roku jsem v úvodu článku psal o auditorských zkouškách jako o pomyslné bráně do naší auditorské profese, kdy tyto zkoušky spolu s kontrolou řízené praxe jsou v podstatě prvním prostředkem udržení její kvality. Téma dostalo po sněmu nový impuls a výsledkem je i systematictější podpora novým výborem. A proto mám nyní příležitost přiblížit jeho zaměření, složení i první měsíce fungování.

Výboru pro vstup do profese byla dána do agendy oblast budoucích požadavků na vzdělání auditora, řízení praxe a pomoc v prvních letech po získání oprávnění. Je proto ve většině složen z mladých auditorů nebo auditorů, kteří doposud nebyli s danou oblastí spojeni. Ti jsou doplněni o kolegy, kteří mají zkušenosti z aktivní práce pro jiné výbory, které se vstupem souvisejí. Setkávají se tak relativně čerstvé zážitky z auditorských zkoušek, řízení praxe a prvních let práce v menších i větších společnostech s náměty přicházejícími z výborů pro metodiku auditu, regulaci profese a pro auditorské zkoušky. Důvodem pro tento mix bylo získání co nejobektivnější zpětné vazby na danou problematiku a dostatek vnějších podnětů. Naše činnost je a bude pochopitelně propojena zejména s prací zkuškového výboru, který spolehlivě zajišťuje hladký průběh zkušebního procesu.

Nebude asi překvapením, že první měsíce činnosti se zaměřily na sběr a analýzu dat. Provedli jsme průzkum v máločlenných auditorských firmách i velkých sítích. Strukturovaně jsme se ptali na názory desítek uchazečů,

zcela nových držitelů oprávnění i těch, kteří již pár let praxi vykonávají. Studujeme požadavky na vstup do profese v zahraničí, v okolních zemích i např. v Nizozemí. Systematicky procházíme studijní materiály i metody ověřování znalostí u jiných zavedených poskytovatelů profesního vzdělání. V oblasti pomoci s řízenou praxí formulujeme zásady, které by měly vést např. k prevenci nedostatků v kvalitě auditorovy činnosti v prvních letech, ke zvýšení efektivity kontroly rizikovým škálováním a ke snížení formalismu.

Jakkoli prakticky žádný námět na adaptaci systému vstupu do profese není a priori zamítnut, budou pochopitelně všechny výstupy výboru reflektovat dva důležité faktory. A to evropskou směrnicí, na které jsou postaveny mnohé parametry zákona, a personální a rozpočtové možnosti komory. Přesto považujeme za nutné navrhnout rozšíření pravomocí komory tak, aby se mohla sama lépe adaptovat na měnící se požadavky na vzdělání, na praxi i na aplikaci moderních metod auditingu.

Nyní již zahajujeme zpracování takto získaných informací do ucelenějších návrhů. Čeká nás jejich konzultace s ostatními poradními orgány a v delším výhledu s RVDA. Cílem je navrhnout výkonnému výboru materiál nejen pro jednání na sněmu, ale i pro případ, kdy bude upravován zákon.

Domnívám se, že vstup do profese by měl být nejen náročný, ale i dostatečně atraktivní i pro nové zájemce. A právě k nalezení té správné rovnováhy se budeme snažit co nejvíce přispět.

Karel Charvát

Předseda výboru pro vstup do profese

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 6. a 7. října 2019 v Doksech, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Část jednání výkonného výboru byla společná s kárnou a dozorčí komisí, kde byla projednána témata týkající se odhadu rozpočtu do konce roku 2019 a návrhu rozpočtu na rok 2020. Dále byly diskutovány návrhy případné novelizace ZoA a vnitřních předpisů, vytíženosti Oddělení kontroly kvality auditorské činnosti a možnosti podpory malých a středních auditorských společností.

Výkonný výbor schválil:

- termíny kurzů před auditorskou zkouškou a zkoušek na rok 2020,
- složení odvolací zkušební komise

pro přezkoumání hodnocení dílčí části auditorské zkoušky Právo v podnikání.

Výkonný výbor dále projednal:

- plnění rozpočtu roku 2019 a návrh rozpočtu na rok 2020,
- a schválil další postup ve věci mzdových nákladů v roce 2019 a 2020,
- personální záležitosti na úřadě KA ČR,
- návrhy možných budoucích změn v zákoně o auditorech.

a vzal na vědomí:

- informace o přípravě přílohy Hospodářských novin, která bude na téma „Auditorské služby“,
- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden – srpen 2019,

- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,
- informace ze setkání auditorů a asistentů auditora v Blansku,
- zprávu o dodatku k rámcové pojistné smlouvě pro členy KA ČR s makléřskou společností RESPECT,
- zápis ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zápis ze zahraniční služební cesty na jednání Accountancy Europe – Auditing and Assurance Policy Group,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložení kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Volby do Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR se blíží

Za rok budou auditoři volit nové členy Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR. Volební komise v souladu s usnesením XXVI. sněmu z listopadu 2018 vyhlašuje volby na 19. listopad 2020.

Již nyní mohou auditoři zvažovat případnou kandidaturu svoji nebo svých kolegů. Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů budou součástí příštího čísla časopisu Auditor, které vyjde na začátku prosince a budou také ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality

a v sekci Pro členy/Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR. Do voleného orgánu komory může podle § 32 odst. 2 zákona o auditorech být zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb pozastavený výkon auditorské činnosti.

Jarmila Císařová

předsedkyně Volební komise KA ČR

Konference Řízení kvality externího a interního auditu

V prostorách Nejvyššího kontrolního úřadu se 26. září 2019 uskutečnila konference na téma Řízení kvality externího a interního auditu.

Konferenci pořádal Nejvyšší kontrolní úřad ve spolupráci s Komorou auditorů ČR, Ministerstvem financí, Radou pro veřejný dohled nad auditem a Českým institutem interních auditorů – tedy institucemi, které se rovněž zabývají kvalitou externího i interního auditu a jejichž zástupci tak mohli nabídnout i svůj unikátní vhled do diskutované problematiky. Úvodní slovo

pronela viceprezidentka NKÚ Zdeňka Horníková, prezidentka Komory auditorů České republiky Irena Liškařová, prezident ČIIA Tomáš Pivoňka a prezident RVDA Pavel Racoča. Celou konferenci moderoval viceprezident komory Jiří Pelák.

Mezi odbornými příspěvky komoru zastupoval Miroslav Brabec (místopředseda dozorčí komise KA ČR), který shrnul historii řízení kvality auditu a jeho vývoj až do podoby, kterou má dnes. Kromě jiného podrobně vyličil, nakolik se naše nároky změnily od devadesátých

let, kdy se dalo setkat i s takzvanými žiletkovými spisy sestávajícími z pouhé smlouvy o provedení auditu a účetní závěrky klienta.

Zdeňka Drápalová, členka kontrolního výboru RVDA, popisovala konkrétní postupy, jak Rada dohlíží na kvalitu, a výsledky její kontrolní činnosti. Zdůraznila důležitost realizace nápravných opatření vyplývajících z předchozích kontrol, nastínila současné složení a vlastnosti auditního trhu v ČR a shrnula činnosti RVDA navazující na provedenou kontrolu kvality. Ve shodě s ostatními přednášejícími vyzdvihla důležitost dokumentace s tím, že nejde o prázdný, samoučelný požadavek kontrolních orgánů. RVDA v oblasti dokumentace auditu jednoznačně zastává názor, že co nebylo zdokumentováno, nebylo provedeno.

Za Český institut interních auditorů vystoupil Petr Švub, předseda kontrolní komise ČIIA, který je manažerem auditu v České spořitelně. Ve svém příspěvku popsal nástroje, které k řízení kvality interního auditu používá Česká spořitelna a skupina Erste Group.

Poslední příspěvek přednesl náměstek ministryně financí ČR Tomáš Vyhnánek, který popsal, co dělá Ministerstvo financí pro zlepšení kvality auditů, které MF buď samo realizuje, nebo na ně dohlíží. Jádrem jeho příspěvku bylo zjištění, že řada auditorů má sklony k pouhým detailním kontrolám účetnictví, které však neposkytují žádné ujištění o řádném hospodaření kontrolované instituce. Role vedení MF v těchto případech spočívá v boji proti formalistickému provádění auditu. Tomáš Vyhnánek nakonec popsal vizi Ministerstva



Foto: NKÚ

financí do budoucna: aby auditoři byli místo „policí“ spíše lékaři, kteří pomůžou odhalit problém a nastavit funkční řešení. Vylíčil také budoucnost, ve které by datové a analytické nástroje nejen usnadnily práci auditorů, ale snížily rovněž zátěž kontrolovaných subjektů.

V závěrečné diskuzi se jednotliví přednášející shodli na tom, že ultimátní cíl kontroly kvality interního a externího auditu je budovat důvěru ve výstupy auditu, a na zcela zásadní roli, kterou hraje realistická cenotvorba, neboť levný audit nelze provést kvalitně. Zároveň konstatovali, že dokud se najdou auditoři, kteří jsou ochotní zakázky přijímat pod cenou, kazí se auditní trh jako celek a z pozice kontrolních orgánů tomu nelze zabránit. Zodpovědnost za férový trh auditu s realisticky nastavenými cenami tedy leží i na samotných auditorech.

-ab-

Aktualizace Příručky k uplatňování ISA při auditu malých a středních účetních jednotek

V červenci 2018 vydal IFAC aktualizovanou verzi Příručky k uplatňování mezinárodních auditorových standardů (ISA) při auditu malých a středních účetních jednotek (SME), která je v angličtině volně k dispozici na stránkách IFAC. Jedná se o čtvrté aktualizované vydání Příručky, která vznikla již v roce 2007. Na stránkách Komory auditorů České republiky (KA ČR) je k dispozici český překlad druhého vydání z roku 2010. Vzhledem k tomu, že změn oproti druhému vydání není mnoho a týkají se pouze vybraných oblastí, neplánuje prozatím KAČR provést překlad této čtvrté verze. Je navíc pravděpodobné, že v příštím roce dojde k další novelizaci Příručky v souvislosti s revidovaným mezinárodním auditorovským standardem ISA 540 (Audit účetních odhadů), který bude platný pro audit účetního období začínající 15. prosince 2019 nebo později. Cílem tohoto článku je proto shrnout změny ve čtvrtém vydání Příručky v porovnání s druhým, v českém jazyce dostupným vydáním.

IFAC přistoupil k aktualizaci Příručky po vydání revidovaných ISA, a to především:

- ISA 250 Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky,
- ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky,
- ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalostí účetní jednotky a jejího prostředí,
- ISA 570 Nepřetržitě trvání podniku,
- ISA 700 Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora,
- ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora,
- ISA 706 Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti,
- ISA 720 Povinnosti auditora týkající se ostatních informací.

Nejpodstatnější jsou tedy změny kapitol, které se týkají formátu zpráv auditora. V celkovém pojetí Příručky je kladen daleko větší důraz na ověření informací zveřejňovaných v příloze účetní závěrky a na posouzení ostatních informací prezentovaných spolu s účetní závěrkou. Ostatní revidované ISA jako například ISA 701 (Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora) nebo ISA 610 (Využití práce interních auditorů) nemají na audit SME významný dopad.

Příručka je rozdělena do dvou částí. První se věnuje shrnutí teorie, tj. požadavků ISA spolu s podrobným vysvětlením. Druhá je zaměřena prakticky – na dvou případových studiích (malý a mikro podnik) ukazuje, jak ve spisu auditora tyto požadavky promítnout.

V první části se podstatnější úpravy týkaly kapitol:

- 6 – Tvzení v účetní závěrce,
- 15 – Přehled dalších požadavků ISA (soulad s právními předpisy a ostatní informace zveřejňované spolu s účetní závěrkou),
- 17 – Formulace výroku k účetní závěrce.

Drobnější úpravy se týkaly kapitol:

- 5 – Vnitřní kontrolní systém – účel a složky,
- 7 – Významnost (materialita) a auditorské riziko,
- 14 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- 16 – Dokumentace auditu.

V druhé části byly významnější úpravy v kapitolách:

- 21 – Zhodnocení důkazních informací,
- 23 – Modifikace zprávy auditora,
- 24 – Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti.

Jednou z nejpodstatnějších změn je úprava v konceptu kombinovaných auditních tvrzení. Dřívější čtyři tvrzení (C – úplnost, E – existence/výskyt, A – správnost a správné období, V – ocenění) byla upravena tak, aby byla zdůrazněna důležitost správného, jasného a úplného zveřejnění informací v příloze v účetní závěrce. Tvrzení A a V byla sloučena do jednoho a bylo přidáno nové tvrzení P – prezentace/zveřejnění. Auditor by tak při sestavování auditního plánu neměl zapomínat vhodnými a dostatečnými auditními procedurami pokrýt i tvrzení týkající se zveřejnění.

Informace zveřejněné v příloze v účetní závěrce jsou stejně důležité jako samotné účetní výkazy (rozvaha, výsledovka, výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu), což jednoznačně dokazuje i rozšíření popisů vnitřního kontrolního prostředí, a to zejména v části týkající se informačních systémů a komunikace. Nově v Příručce nalezneme seznam ostatních informací, které jsou zveřejňovány, ale o kterých nejsou údaje v účetním systému. Jedná se například o smluvní vztahy (nájemné a jiné typy budoucích smluvních závazků), informace o nesouladu s právními předpisy a regulacemi, ocenění reálnou hodnotou, data používaná při stanovování odhadů (opravné položky, rezervy apod.), informace o naplnění předpokladu



KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY
CHAMBER OF AUDITORS OF THE CZECH REPUBLIC

Hledáme metodika auditu a účetnictví

Do týmu metodiků hledáme kolegyni nebo kolegu, kteří splňují následující podmínky:

- VŠ nejlépe ekonomického směru,
- praxi v auditu (povinný audit – audit účetních závěrek) minimálně 3 roky,
- znalost českých účetních předpisů a mezinárodních auditorských standardů (ISA),
- schopnost orientace a rychlé aplikace zákona o auditorech a dalších souvisejících právních předpisů v praxi,
- aktivní znalost AJ slovem i písmem.

Nabízíme zejména:

- práci na plný či částečný úvazek,
- pružnou pracovní dobu,
- smluvní plat dle kvalifikace a praxe.

Více informací a další výhody se dozvíte na www.kacr.cz.

V případě zájmu pošlete své **CV a průvodní dopis na kontaktní email:** vyberoverizeni@kacr.cz.

Vaše odpovědi očekáváme do 30. 11. 2019.

trvání účetní jednotky, informace k daňovému přiznání apod. Auditor má povinnost tyto zdroje informací řádně zdokumentovat a hodnotit, jak s nimi vedení pracuje, a naplánovat, zda je možné se na ně spoléhat v rámci auditních procedur, nebo zda je nutné využít práce auditorova experta.

V části týkající se materiality byly přidány pasáže zdůrazňující, že významnost se netýká jen částek v účetních výkazech, ale i zveřejnění doplňujících a vysvětlujících informací, jako jsou například informace o transakcích se spřízněnými stranami, popisu skutečností, které vedly k rozeznání významné opravné položky, nebo informace o neplnění úvěrových smluvních podmínek. V této souvislosti je zdůrazněn význam specifické materiality, která může sloužit právě k pokrytí rizika u těchto vybraných položek. V praktické části jsou nově zařazeny příklady nedostatků informací zveřejňovaných v příloze (například nesprávný popis účetních postupů) a způsoby vyhodnocení těchto nedostatků auditorem s ohledem na kvalitativní charakteristiky materiality. Klíčovým rozhodovacím kritériem pro stanovení materiality v této oblasti bude, zda může mít nesprávné zveřejnění informace v příloze dopad na rozhodování uživatele účetní závěrky.

Příručka nově zdůrazňuje potřebu přehodnocování materiality a identifikovaných rizik v průběhu a na konci

auditu. Příkladem nových informací, které auditor získá až v průběhu auditu a přitom mají významný dopad na stanovení materiality a rizik, jsou:

- rozhodnutí o přeměně společnosti (fúze, rozdělení, sloučení) nebo o prodeji části podniku,
- skutečné výsledky se významně liší od výsledků použitých pro prvotní stanovení materiality,
- změny ve vnitřním kontrolním systému a odhalené nedostatky v kontrolním prostředí.

Nově je také detailně popsán postup vyžadovaný ISA při dokumentaci souladu účetní jednotky s právními předpisy a obdobnou regulací. Kromě předpisů, které mají přímý dopad na částky v účetních výkazech, jako jsou například daňové předpisy, musí auditor věnovat pozornost i těm předpisům, které jsou pro fungování účetní jednotky fundamentální (předpisy týkající se životního prostředí, ochrany osobních údajů, regulace cen včetně transferových cen mezi spřízněnými osobami, stavební řízení, dotace, licenční podmínky, pracovní právní vztahy apod.). Velmi specifickou kapitolou jsou úplatky a praní špinavých peněz, kde má auditor povinnost zdokumentovat nejen výsledky dotazování vedení, ale také výstupy z prověření komunikace se státními orgány (protokoly z kontrol, správní rozhodnutí, pokuty apod.). Příručka nově uvádí řadu ukazatelů případného porušení právních předpisů a návrh reakcí auditora na zjištění v této oblasti. Povinnost ohlásit porušení právních předpisů je řešena zákonem o auditorech a novým etickým kodexem.

Čtvrtá verze Příručky poskytuje detailnější návod pro výběr formy zprávy auditora (výrok bez výhrad, výrok

s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku) včetně příkladů jejich znění dle revidovaných ISA.

Části týkající se samotné zprávy auditora, včetně zodpovědnosti auditora vztahující se k informacím zveřejněným spolu s účetní závěrkou, byly přepracovány tak, aby odpovídaly revidovaným ISA (revize z roku 2016), o kterých jste se již na stránkách časopisu Auditor mohli dozvědět vše podstatné. Pro úplnost jen shrnuji, že se jedná o:

- změnu formátu zprávy auditora,
- samostatný odstavec ve zprávě týkající se předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- povinnost auditora seznámit se s ostatními informacemi zveřejňovanými spolu s účetní závěrkou a posoudit, zda neexistuje materiální nesoulad mezi těmito informacemi a účetní závěrkou nebo znalostmi auditora o účetní jednotce, které získal v průběhu auditu, a případně na tuto skutečnost reagovat ve výroku.

V případě, že Příručku aktivně používáte při své auditorské činnosti, nebo ji využíváte např. jako školicí materiál pro vaše asistenty, je třeba mít na paměti, že uvedené části, ve kterých došlo k podstatným změnám (tj. zejména části týkající se formulace a struktury zprávy auditora a ostatních informací zveřejňovaných spolu s účetní závěrkou) nejsou v české verzi Příručky aktuální a je třeba je nahradit jinými materiály a pomůckami, které jsou k dispozici na webových stránkách KA ČR.

Martina Křížová Chrámecká
oddělení metodiky KA ČR



Editorial

Tématem tohoto čísla jsou spřízněné strany. Ze začátku jsem váhal, zdali toto téma vydá na celý časopis. Problematika spřízněných stran je sice pro audit účetní závěrky relevantní, ale je dostatečně široká či dominantní pro celé jedno číslo? Není to téma spíše pro daňáře nebo forenzní auditory?

Velmi rychle se ukázalo, že moje prvotní obava byla lichá a seznam článků nám rostl pod rukama. Jednak je to oblast multidisciplinární – právní, daňová, účetní. Zároveň je to téma relevantní prakticky pro každou účetní jednotku a přitom velmi proměnlivé. V malé společnosti s jedním vlastníkem existuje jiný typ rizik než u společnosti začleněné do rozsáhlé mezinárodní skupiny podniků.

Pokusili jsme se problematiku spřízněných stran pojmout

systematicky. První tři články se zaměřují na shrnutí základních požadavků a definic v právních a profesních předpisech. Shrnujeme požadavky ISA 550, definice spřízněných stran a přehled hlavních právních předpisů. Pokračujeme článkem z daňového pohledu, který se soustřeďuje na otázku transferových cen. A poté následují články zaměřené na posuzování práce klientova experta, specifika malých a středních společností a další auditorské aspekty. A na závěr přinášíme rozhovor s několika forenzními odborníky. Ne proto, že bychom jejich pomoc pro audit nutně potřebovali, ale můžeme se z jejich zkušeností a používaných technik poučit a inspirovat.

Moderní audit je založen na konceptu posuzování rizik. To vyžaduje odborný úsudek

a oblast spřízněných stran je krásnou ukázkou, kde je tento přístup naprosto zásadní. Standard ISA 550 je oproti některým jiným standardům relativně krátký. Ale jeho aplikace při konkrétním auditu může být zcela klíčovým tématem, ať již z pohledu vymezení konkrétních rizik, tak i z pohledu potřebné zkušenosti a odborných znalostí auditora. Je velmi snadné potenciální problémy v oblasti spřízněných stran podcenit a jejich důsledky mohou být často pro účetní jednotku zcela zásadní. Doufáme, že toto číslo auditora k tématu spřízněných stran přitáhne vaši dostatečnou pozornost a udrží ji až do závěrečného rozhovoru s našimi forenzními kolegy.

Michal Štěpán
editor tohoto čísla



Problematika spřízněných osob v Mezinárodních auditorských standardech



Vladimír Králíček

Problematika spřízněných osob je pro auditorské postupy, počínaje seznámením se s účetní jednotkou za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (ISA 315) a vydáním zprávy auditora v souladu se standardy „sedmičkové“ řady konče, velmi důležitá. Ve svém příspěvku se pokusím stručně popsat základní principy a požadavky ISA 550 Spřízněné strany, upozornit na problematické okolnosti a tam, kde je to možné i odkázat na související ustanovení jiných auditorských standardů.

ISA 550 Spřízněné strany uvádí dvě základní východiska, když konstatuje, že:

- spřízněné strany jsou takové právnické či fyzické osoby, které na sobě nejsou nezávislé, přičemž tato závislost zpravidla vymezují účetní rámce (účetní standardy) včetně konkrétních požadavků na účtování a zveřejnění vztahů, transakcí a zůstatků účtů týkajících se spřízněných osob;
- za určitých okolností mohou vztahy a transakce se spřízněnými stranami implikovat vyšší riziko významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce než v situaci, kdy se jedná o vztahy a transakce nespřízněných stran.

Je tedy zřejmé, že v důsledku transakcí mezi spřízněnými stranami dochází k navýšení rizika nesprávnosti v účetní závěrce a je proto nezbytné, aby na tento nárůst auditor adekvátně reagoval. Jak je všeobecně známo, významná (materiální) nesprávnost je důsledkem buď chyby, nebo podvodného jednání. Především podvodné jednání (dále jen podvod)¹ je v případě existence

spřízněných osob pravděpodobnější, neboť jej lze jednodušeji spáchat právě prostřednictvím spřízněných osob. Vrcholový management (vedení) spřízněných osob je náchylný k uzavírání tajných dohod, k zatajování skutečností či k rozmanitým typům manipulací.

Povinností auditora je provést v rámci postupů vyhodnocení rizik takové kroky a činnosti, které mu umožní získat informace důležité k identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. Mezi nejzákladnější či nejdůležitější postupy patří:

- dotazování vedení ohledně existence spřízněných stran, a to včetně změn oproti předchozímu období, povahy vztahů s těmito spřízněnými stranami a transakcemi, které se uskutečnily;
- dotazování vedení ohledně toho, zda účetní jednotka uzavřela se spřízněnými stranami nějaké transakce, a pokud ano, o jaké transakce se jednalo.

V rámci seznámení se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky je auditor povinen se dotazovat nejen vedení, ale i dalších osob na skutečnosti, které svědčí o vhodném zavedení kontrolních mechanismů k:

- identifikaci, zaúčtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami tak, jak vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví;
- povolování a schvalování významných transakcí a dohod se spřízněnými stranami, a to především těch, které nemají povahu běžných obchodních vztahů.

Získání informací o významných transakcích, které nespádají do běžných obchodních² vztahů či obchodní činnosti, umožňuje auditorovi vyhodnotit přítomnost faktorů rizika podvodu.³ Jako příklad takovýchto

¹ Jak uvádím v závorce, budu v dalším textu používat výraz podvod a to přesto, že vnitřně s takovým pojmem nesouhlasím. Je tomu tak proto, že nedůsledným odlišením pojmů „podvodné jednání“ a „podvod“ se míchají dvě odlišné skutečnosti. První, tedy „podvodné jednání“ je kategorií širší, zahrnující jak „podvod“ jakožto kategorii trestního práva, tak i takové druhy jednání, které nejsou vnímány či posuzovány jakožto trestní, ale zároveň nejsou vnímány jako „férové“. Může jít o jednání, které je například nikoli trestným činem, ale přestupkem, či dokonce se může jednat jen o takové jednání, které je v obecném slova smyslu pouze nesprávné, neetické.

² Je známo, že při překladu do cizího jazyka mnohdy nevystačíme s perfektní znalostí jazyka jako takového, ale i s kontextem, ve kterém je to či ono slovo použito popřípadě i s reáliemi, které s užitím slova souvisí (zatímco v boxu je anglické slovo „hit“ správně přeloženo jako úder pěstí, je třeba totéž slovo v kontextu baseballu nesprávné, neboť zde se jedná nikoli o úder, ale o odpal učiněný pálkou). Dlouhodobě se pak při překladu standardů potýkáme s potřebou odlišit výraz „trade“ (obchod) od výrazu „business“ (podnikání, ale také obchod). Mnohdy nám nezbyvá než sáhnout po kompromisu, například ve zde uvedeném případě, kdy se jistě nejedná jen o (závazkové) obchodní vztahy ve smyslu občanského práva, ale o širší vztahy, zahrnující například i půjčky, jistá zvýhodnění atp. Takže správný překlad prvotní anglické verze standardu by měl být „běžné vztahy vyplývající z podnikání a podnikatelské činnosti“, ale krkolomnost tohoto slovního spojení nás vede k poněkud nesprávnému, ale stručnějšímu „běžné obchodní vztahy a obchodní činnosti“. Tato zdánlivě nelogická odbočka by měla posloužit k tomu, abychom si za všech okolností uvědomovali, o jaké vztahy se de facto jedná a co může být jejich následkem pro účetní zobrazení a pro správnost úvah auditora.

³ Rozlišení podvodného jednání od jednání, které je v souladu s právem i zvyklostmi, je v současné době čím dál složitější. Jako ilustrativní příklad může sloužit citát z rozhovoru, který byl uveřejněn v listu Financial Times v listopadu 2004. V něm partner jedné významné právní firmy určitou existující a v rozhovoru diskutovanou situaci popsal následujícími slovy: „Použili jsme v souladu s anglickou právní úpravou 1,5 miliard USD, a to prostřednictvím společnosti zvláštního určení (SPV) se sídlem v Luxembourgu, čímž jsme zabezpečili prodej ruského plynu do Nizozemí a Itálie, přičemž pro uzavření kontraktů jsme použili švýcarského a švédského práva“.



vodnými“, standard ISA 550 uvádí:

- složité kapitálové transakce, například podnikové restrukturalizace a akvizice;
- transakce s účetními jednotkami v offshore oblastech;
- bezplatný pronájem prostorů;
- poskytování manažerských služeb;
- prodeje za nezvyklé ceny, vysoké slevy nebo uznávané reklamace;
- prodeje se závazkem zpětného odkupu;
- transakce realizované na základě smluv, jejichž podmínky jsou změněny před ukončením jejich platnosti.

Navíc je poměrně časté, že transakce jsou poskytovány nikoli přímo mezi spřízněnými osobami, ale také formou zapojení další osoby, tedy prostředníka. Zde je pravděpodobnost toho, že se jedná o podvodnou transakci, velmi vysoká.

V další fázi auditu, tedy při získávání relevantních a dostatečných důkazních informací se auditor zaměřuje na kontrolu záznamů a dokumentů, které obsahují informace o spřízněných stranách. Rovněž při inspekci jakéhokoli dokumentu by se auditor měl pokusit ověřit si informace, která by mohla naznačit existenci dosud neidentifikovaných vztahů. Například při testování faktur přijatých narazí na fakturu od společnosti poskytující IT služby, jejíž text zní „Podíl na vybudování informační infrastruktury v systému Great Vision“. První, co auditora napadne, je otázka předmětu dodávky, tedy jakéhosi systému Great Vision. K čemu slouží, zda hodnota uvedená na faktuře je nákladem období, nebo zda je třeba ji aktivovat atp. Nelze si však nepovšimnout slova „podíl“. Podíl „na čem“ nebo „s kým“ by nám zcela určitě měly vysvětlit osoby odpovědné za informační technologie našeho klienta. Je například možné, že klient se „dělí“ o náklady spolu s jinou účetní jednotkou, o jejíž existenci jsme

dosud neměli potuchy a která se při dalším dotazování a vysvětlování začne jevit jakožto spřízněná osoba. Obdobných příkladů si jistě dokážeme představit velmi mnoho, jde jen o to být při práci pozorný a všímavý.

ISA 550 vyžaduje, aby se v této souvislosti auditor seznámil především s následujícími dokumenty:

- bankovními konfirmacemi a konfirmacemi od externích právníků (advokátů);
- zápisy z jednání akcionářů (například zápisy z jednání valné hromady) a zápisy z jednání osob pověřených správou a řízením společnosti (například zápisy z jednání představenstva, dozorčí rady, ale i výboru pro audit, pokud ve společnosti existuje).

Po krocích auditora, které vedou k identifikaci existence spřízněných stran a transakcí mezi těmito spřízněnými stranami, je auditor povinen dále identifikovat a vyhodnotit riziko vzniku významné (materiální) nesprávnosti. Zde existuje zásadní pravidlo, které říká, že veškeré transakce, které jsou uskutečněné mezi spřízněnými osobami a nejsou běžnými obchodními transakcemi, zpravidla vedou ke vzniku významných rizik. Navíc, pokud jsou identifikovány faktory podvodného jednání, dostává se auditor z běžného režimu standardu ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ do režimu standardu ISA 240 „Postupy auditorů související s podvodem při auditu účetní závěrky“. Na identifikované riziko významné (materiální) nesprávnosti auditor standardně reaguje v souladu s požadavky ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, tedy navrhne a provede další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací. Tyto auditorské postupy se liší v závislosti na tom, jaké nedostatky auditor zjistil. Může se jednat o následující:

- a) auditor identifikoval dosud neznámé nebo nezveřejněné spřízněné strany nebo významné transakce s nimi;
- b) auditor identifikoval významné transakce mimo běžnou obchodní činnost;
- c) auditor obdržel od účetní jednotky stanovisko (tvrzení), že transakce se spřízněnými stranami byly uskutečněny za obvyklých tržních podmínek.

Reakce auditora by pak měla být:

Ad a)

- ihned informovat ostatní členy týmu provádějícího zakázku (tento požadavek standardu lze doplnit konstatováním, že zcela zásadní je to v případě ověřování konsolidované účetní závěrky a auditor je v postavení auditora složky⁴; měl by tedy ihned informovat auditora skupiny, který vyhodnotí, zda je pro něj tato informace relevantní a má ji dále sdělit auditorům dalších složek, a zda a jak má na ni reagovat);

⁴ ISA 600 Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)

- požádat vedení účetní jednotky, aby identifikovalo veškeré transakce s nově identifikovanými spřízněnými stranami a tyto poskytlo auditorovi k dalšímu vyhodnocení;
- dotazováním se pokusit zjistit, proč kontroly účetní jednotky existenci těchto spřízněných osob či transakcí neidentifikovaly, tedy především zda se jednalo o omyl nebo potlačení kontrol vedením;
- provést auditorské testy (pravděpodobně stejné nebo velmi podobné těm, které prováděl dříve se známými spřízněnými stranami);
- znovu prověřit riziko, zda neexistují další spřízněné strany nebo transakce, které vedení neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo (za vhodné bych považoval explicitní písemné prohlášení vedení účetní jednotky k tomuto bodu);
- vyhodnotit dopady na audit, pokud je zjevné, že vedení jej neinformovalo záměrně.

Ad b)

Prověřit podkladové materiály, tedy smlouvy či dohody a posoudit, zda:

- transakce mohla být uzavřena s cílem dopustit se podvodného účetního výkaznictví nebo maskovat uskutečnou zpronevěru majetku;
- podmínky transakcí odpovídají vysvětlením, která auditor obdržel od vedení účetní jednotky;
- transakce byly řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Ad c)

Získat dostatečné a vhodné důkazní informace související s tvrzením účetní jednotky o tom, že transakce se spřízněnou stranou jsou uskutečňovány za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek.

Poté, co si auditor s vedením účetní jednotky vyjasní, že již neexistují neidentifikované spřízněné osoby a transakce mezi nimi, dochází k tomu, že účetní jednotka předloží definitivní verzi účetní závěrky, ke které má auditor vyjádřit svůj názor (výrok). Zde je auditor opět povinen vyhodnotit, zda:

- veškeré identifikované vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly řádně zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce (v souladu s používaným rámcem účetního výkaznictví);
- dopady vztahů a transakcí nebrání tomu, aby mohl vydat výrok o tom, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz reality.

Na závěr ISA 550 vyžaduje, aby auditor získal jako součást písemného prohlášení (dopisu vedení účetní jednotky) odpovídající ujištění o spřízněných osobách a transakcích s nimi a o tom, že byly zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce. Dále vyžaduje, aby auditor ve své dokumentaci uvedl jména identifikovaných spřízněných osob a povahu jejich vztahů.

Při opětovném pročitání ISA 550 jsem si znovu uvědomil, jak zdánlivě jednoduchá a jednoznačná ustanovení auditorských standardů mohou vést k úvahám, které jsou mnohem složitější, komplexnější. Bez nároku na úplnost připomínám existenci právní úpravy vedoucí k povinnosti účetní jednotky vypracovat zprávu o vztazích a povinnost auditora ji ověřit, určení konečného vlastníka podle předpisů upravujících boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti atp. Některé z nich jsou diskutovány na stránkách tohoto čísla časopisu Auditor, k jiným se jistě budete vracet při každodenní práci či při diskusích na rozličných fórech, seminářích či setkáních.

Vladimír Králíček

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je absolventem VŠE v Praze, s kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forenzních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007. Byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR. V poslední době se také zabývá problematikou regulace a kontroly a počítačovými nástroji pro podporu auditorské a kontrolní činnosti.



Celou dobu mi tvrdila, že se jedná o nekontrolní podíl, a teď jsem zjistil, že je s ním spřízněná strana!

Kresba: Ivan Svoboda

Kdo jsou spřízněné strany



Jarmila Rázková

Definice podle mezinárodních auditorských standardů

Povinnosti auditora v souvislosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami při provádění auditu účetní závěrky stanoví zejména standard ISA 550 Spřízněné strany.

Tento standard stanoví, že spřízněná strana (pro účely auditu) je taková strana, která je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví. V našem prostředí se nejčastěji jedná buď o mezinárodní standardy účetního výkaznictví, anebo o českou účetní legislativu.



Daniel Vitouš

Definice podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Mezinárodní standard IAS 24 obsahuje následující definici:

Spřízněná strana je osoba nebo účetní jednotka, která je spřízněná s účetní jednotkou sestavující účetní závěrku (dále jen vykazující účetní jednotka).

- a) Osoba nebo blízký člen rodiny této osoby jsou spřízněni s vykazující účetní jednotkou, pokud tato osoba:
 - i) ovládá nebo spoluovládá vykazující účetní jednotku;
 - ii) má podstatný vliv na vykazující účetní jednotku; nebo
 - iii) je členem klíčového vedení vykazující účetní jednotky nebo jejího mateřského podniku.
- b) Účetní jednotka je spřízněná s vykazující účetní jednotkou, pokud platí některá z těchto podmínek:
 - i) Účetní jednotka a vykazující účetní jednotka jsou členy téže skupiny (což znamená, že všechny mateřské, dceřiné a sesterské podniky jsou vzájemně spřízněné).
 - ii) Jedna účetní jednotka je přidruženým nebo společným podnikem jiné účetní jednotky (nebo přidruženým či společným podnikem člena skupiny, jejímž členem je i druhá účetní jednotka).
 - iii) Obě účetní jednotky jsou společnými podniky téže třetí strany.
 - iv) Jedna účetní jednotka je společným podnikem třetí účetní jednotky a druhá účetní jednotka je přidruženým podnikem třetí účetní jednotky.
 - v) Účetní jednotka je „plánem požitků po skončení pracovního poměru ve prospěch zaměstnanců“

vykazující účetní jednotky nebo účetní jednotky, která je spřízněna s vykazující účetní jednotkou. Je-li samotná vykazující účetní jednotka takovýmto plánem, finančně přispívající zaměstnavatelé jsou rovněž spřízněni s vykazující účetní jednotkou.

- vi) Účetní jednotka je ovládána nebo spoluovládána osobou uvedenou v písmenu a).
- vii) Osoba uvedená v písm. a) bodu i) má podstatný vliv na účetní jednotku nebo je členem klíčového vedení účetní jednotky (nebo jejího mateřského podniku).

Spřízněné strany podle české účetní legislativy

Definice spřízněných stran v IFRS platí i pro povinně auditované účetní jednotky, které se řídí českým zákonem o účetnictví. Pro účely popisu transakcí se spřízněnými stranami v příloze vyžaduje použití této definice § 39a a § 39b vyhlášky č. 500/2002 Sb. Mikro a malé neauditované účetní jednotky tyto informace v příloze povinně nezveřejňují.

Dále české účetní předpisy pracují s termíny „ovládající a ovládaná osoba“, „osoba s rozhodujícím vlivem“ a „osoba s podstatným vlivem“. Právě tyto osoby se v praxi obvykle označují jako spřízněné nebo propojené.

Zákon o účetnictví upravuje v § 27, že cenné papíry představující účast v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem se k rozvahovému dni nepřeceňují na reálnou hodnotu, tj. vykazují se v pořizovací ceně s případným vykázaním přechodného nebo trvalého snížení hodnoty, nebo se ocení metodou ekvivalence. Přestože rozhodnutí o vlivu účetní jednotky má významný dopad na účtování a oceňování transakcí, zákon pojem „ovládané osoby“ nevysvětluje ani nepřipojuje odkaz na jiný právní předpis. Zákon nicméně alespoň obsahuje definici „podstatného vlivu“ uvedenou v § 22 odst. 5.

Zákon dále stanoví v § 22 ovládajícím osobám povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, nicméně definice nebo odkaz na jiný právní předpis ohledně samotného „ovládání“ schází i zde.

Ovládání se vyskytuje i v dalších účetních normách. Prováděcí účetní předpisy upravují vykazování pohledávek a závazků vůči společnostem ve skupině zejména v § 10, § 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele¹, a ČÚS² č. 014 Dlouhodobý finanční majetek a č. 017 Zúčtovací vztahy. Tyto předpisy upravují vykazování transakcí mezi ovládající a ovládanou osobou, přičemž termín „osoba s rozhodujícím vlivem“ však není definován.

¹ Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

² FZ01/2003 České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Účetní jednotky musí najít odpověď na otázku, zda jsou ovládající osobou v jiném právním předpise, kterým je zákon o obchodních korporacích³.

Spřízněné strany podle zákona o obchodních korporacích (ZOK) – zejména pro účely zprávy o vztazích.

Ani právo obchodních společností obsažené zejména v zákoně o obchodních korporacích termín spřízněné strany nezná. Pro své potřeby používá samostatnou terminologii, kterou lze pro zjednodušení zahrnout pod kategorii ovládání (a ovlivnění). Z povahy věci se pak tyto termíny nemohou zcela přesně překrývat s přístupem v rámci účetních standardů, primárně totiž slouží k odlišnému účelu, kterým je úprava vztahů v rámci podnikatelských seskupení.

V praxi auditora bude mít význam zejména pochopení pojmu ovládání s ohledem na zprávu o vztazích⁴ (případně při posuzování povinnosti konsolidovat). Dle lehce krkolomné zákonné úpravy⁵ musí být statutárním orgánem vypracována písemná zpráva o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou. Pro určení rozsahu zprávy o vztazích je proto zásadní pojem ovládající osoba.

Ovládající osoba je v zákoně o obchodních korporacích vymezena jako osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Důležité přitom je, že se jedná čistě o faktický stav věci bez ohledu na to, jak je nastaven formální vztah ovládající osoby k obchodní korporaci. To má nepochybně svoje opodstatnění, ale zároveň vyvolává otázku, jak takto obecně definovaný stav ovládání skrze „přímý či nepřímý rozhodující vliv“ lze v reálných případech ověřit nebo dokázat.

Prozaická odpověď na tuto otázku zní, že to jde poměrně špatně v poměrně velkém množství případů. Právní úprava si je ale této skutečnosti vědoma a proto tuto obecnou definici doplňuje⁶ a dále stanoví ještě čtyři postupně testované domněnky ovládání. V rámci doplnění obecné definice zákon stanoví, že ovládající osobou je vždy řídící osoba a (vždy) většinový společník, ledaže ve vztahu k většinovému společníkovi § 75 zákona o obchodních korporacích stanoví jinak.

První část tohoto ustanovení je vcelku jednoznačné určení, že ovládající osobou je řídící osoba, tj. osoba, která ji v koncernu řídí jednotným systémem řízení celého koncernu.⁷



Druhá část doplnění zákonné definice o určení většinového společníka bývá v praxi nejčastěji aplikovanou a je někdy ne přesně zjednodušována na pravidlo, že ovládající osobou je vždy ten, kdo drží alespoň 51 % hlasů na valné hromadě společnosti (pokud budeme pro zjednodušení dále hovořit o v praxi nejvýznamnějších společnostech s ručením omezeným a akciových společnostech). Takový výklad má svá úskalí.

Zjednodušení na 51 % hlasů totiž platí pouze za předpokladu, že se v daném případě neuplatní tzv. první domněnka ovládání podle výslovně zmíněného § 75 ZOK. Podle této první domněnky platí, že ovládající osobou je osoba, která může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárního orgánu obchodní korporace nebo kontrolního orgánu, nebo může toto jmenování či odvolání prosadit.⁸

Taková oprávnění budou typicky obsažena mimo text zákona v zakladatelských dokumentech (např. zvláštní kvalifikované většiny a blokační menšiny ke jmenování a odvolání členů statutárního orgánu, existence zvláštních druhů podílů, atd.) nebo případně dohodě společníků/akcionářů (např. dohoda, že každý společník bude mít právo nominovat do statutárního orgánu daný počet svých zástupců). Vždy je proto nutné přihlídnout ke skutečné úpravě, jakou se daná společnost řídí.

Nepodaří-li se podle uvedeného doplnění ani první domněnky stanovit ovládající osobu, práce statutárního orgánu při hledání ovládající osoby v souvislosti se zprávou o vztazích zdaleka nekončí. Naopak je nutné přihlídnout ještě ke zbývajícím třem zákonným domněnkám.

³ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů (dále též ZOK).

⁴ Ověřování zprávy o vztazích a rozbor, ve kterých situacích je takové ověřování povinné, není předmětem tohoto článku. Nicméně pro potřeby výkladu pojmů ovládání v souvislosti se zprávou o vztazích není tato problematika podstatná.

⁵ § 82 odst. 1 ZOK.

⁶ § 75 odst. 3 ZOK, který stanoví, kdo je považován za ovládající osobu, přičemž ve skutečnosti je situace ještě komplikovanější, protože ve vztahu k většinovému společníkovi se ve skutečnosti jedná pouze o další, jakousi „nultou“ domněnku ovládání.

⁷ § 79 ZOK.

⁸ Zcela přesně tento text zákona v § 75 odst. 1 zní: „Má se za to, že ovládající osobou je osoba, která může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárního orgánu obchodní korporace nebo osobami v obdobném postavení nebo členy kontrolního orgánu obchodní korporace, jejímž je společníkem, nebo může toto jmenování nebo odvolání prosadit.“

Tyto domněnky se již soustředí výslovně na hlasovací práva (na valné hromadě) a svou filozofií vychází ze skutečnosti, že k efektivnímu ovládnutí společnosti může stačit i nižší podíl na hlasovacích právech ve společnosti než nutně 50 %. Z logiky věci toto může platit zejména v případech, kdy je vlastnická struktura společnosti roztržštěná mezi více společníků.

Druhá domněnka ovládnutí proto stanoví, že za osobu ovládající se považuje ten, kdo nakládá s podílem na hlasovacích právech představujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě⁹. Mám za to, že tato domněnka je vcelku jednoznačná a v praxi dobře ověřitelná.

Samostatným bodem je závěr negativní části domněnky, který stanoví, že za vyšší podíl na hlasovacích právech se považuje i situace, kdy hlasovací práva vykonává více osob jednajících ve shodě. Jednání ve shodě je přitom poměrně složitá samostatná problematika,¹⁰ avšak pro potřeby tohoto článku se omezíme na to, že zákon do počítání hlasů na společnosti zohledňuje skutečnost, že i více menších společníků může postupovat v rámci konkrétní společnosti jednotně (společně a nerozdílně) se shodnými záměry a je proto nutné všechny jejich hlasy zvažovat v souhrnu.

Třetí domněnka dále zohledňuje možnost jednání ve shodě z pohledu posuzované osoby a stanoví, že se za ovládající osoby považují osoby jednající ve shodě, které společně nakládají podílem na hlasovacích právech představujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě. Jedná se tedy o odraz negativního vymezení podle druhé domněnky skrze jednání ve shodě a říká, že ovládající osobou mohou být společně i drobnější společníci, kteří dohromady vlastní více jak 40 % hlasů.

Čtvrtá a poslední domněnka stanoví, že osobou ovládající nebo osobami ovládajícími je také ten, kdo sám nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě získá podíl na hlasovacích právech představující alespoň 30 % všech hlasů v obchodní korporaci a tento podíl představoval na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob. Je zjevné, že tato domněnka reaguje na skutečnost, že za určitých podmínek může i 30% podíl na hlasovacích právech představovat reálnou kontrolu nad společností. K takovému závěru je ale již nutný i reálný projev takového stavu, tj. dosažení praktické většiny na posledních třech valných hromadách. Není od věci zmínit,

že naplnění této domněnky bude v českém prostředí v zásadě výjimečnou situací.

K výše uvedeným domněnkám je namístě upozornit, že se jedná o domněnky vyvratitelné. To znamená, že pokud bude prokázáno, že podle obecné definice je ovládající osobou někdo jiný, než by vycházelo z některé zákonné domněnky, tato domněnka se neuplatní.

Co dodat na závěr? V souvislosti s ověřováním zprávy o vztazích auditorem a tedy i existence ovládající osoby je namístě připomenout, že primární odpovědnost za sestavení a obsah zprávy o vztazích nese statutární orgán společnosti¹¹. Reálně se přitom může stát, že statutární orgán jednoduše nemá dostatek informací k určení, zda vztahy s některou jinou osobou spadají do rozsahu zprávy o vztazích nebo nikoliv. Typicky takové případy mohou nastat u společností, které jsou součástí stejného podnikatelského seskupení, ale statutární orgán ani při vynaložení rozumného úsilí nemá dostatek informací, aby určil, zda se jedná o osobu ovládanou stejnou ovládající osobou. Zákon naopak i s takovou situací počítá.¹² Taková skutečnost pak ale musí být jasně uvedena společně s vysvětlením v samotné zprávě o vztazích. V takovém případě nepochybně není povinností auditora ověřovat nebo se snažit získat informace nad rámec znalostí statutárního orgánu.

**Jarmila Rázková
Daniel Vitouš**

Ing. Jarmila Rázková, MBA je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. Přes patnáct let působila v oblasti telekomunikací v různých manažerských pozicích, naposledy v T-Mobile Czech Republic, a.s., jako ředitelka účetnictví, daní a řízení rizik. V současné době pracuje ve společnosti Deloitte Audit s.r.o., kde se věnuje účetní metodické podpoře týmu auditu i samotnému auditu obchodních společností.

Daniel Vitouš je vedoucím advokátem týmu podnikových restrukturalizací advokátní kanceláře Deloitte Legal v rámci oddělení fúzí a akvizic. Je absolventem Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze a svou profesní dráhu zahájil v Deloitte Legal v roce 2010. V letech 2016 a 2017 působil v lucemburské advokátní kanceláři D.Law, kde se podílel na řadě mezinárodních restrukturalizačních projektů pro klienty pocházející zejména z USA a Velké Británie. V současné době se ve své praxi zaměřuje na vnitrostátní i přeshraniční projekty v rámci podnikových seskupení včetně souvisejících obchodněprávních, finančních a smluvních aspektů.

⁹ Jako vzorový případ, kdy se tato domněnka neuplatní, lze uvést případ společníka se 49 % hlasů, pokud ve společnosti je již pouze jediný další společník s 51 %. Tento další společník naopak podle této druhé domněnky bude sám ovládající osobou.

¹⁰ § 78 ZOK.

¹¹ Typicky tedy jednatelé u společnosti s ručením omezeným a představenstvo akciové společnosti.

¹² § 82 odst. 2 ZOK.

Transferové ceny z pohledu auditora



Libuše Müllerová

Hlavní předpisy v oblasti transferových cen

Mezinárodní regulace

Významným dokumentem v oblasti transferových cen je tzv. Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu. Tato smlouva kromě jiného pojednává o již zmiňovaném principu tržního odstupu. Evropská unie (EU) přišla s Úmluvou o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky č. 90/436/EHS (dále též Arbitrážní konvence). Ta se stala mezinárodní smlouvou všech členů EU a pojednává o tom, jak mezinárodním

Michal Šindelář

sporům předcházet a jak je také řešit.

Mezinárodní smlouvy jsou obecně nadřazené právní normy. V České republice to ustanovuje zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, konkrétně její článek č. 10. Kromě nadřazenosti nabízí mezinárodní legislativní úprava komplexní metodiku v problematice transferových cen. Jejimi hlavními zdroji jsou již zmiňovaná Směrnice OECD a Arbitrážní konvence, ale také bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti zdanění příjmu.

Směrnice OECD

Nejnovější aktualizace Směrnice pro transferové ceny nadnárodních podniků a daňové správy byla zveřejněna 10. července 2017. Nahrazuje směrnici z roku 2010, kterou doplňuje a částečně mění některé oblasti. V podstatě předchází zprávy a dokumenty OECD reviduje a přináší uspořádaný jednotný dokument týkající se transferových cen.

Směrnice představuje ucelená pravidla pro vhodné nastavení cen mezi spojenými osobami. Je také podkladem pro správné sestavování dokumentace, o kterou současně projevují velký zájem finanční správy, a která je častým předmětem diskuze. Výrazně se zaměřuje na řešení problému s uplatňováním zásady tržního odstupu, tedy stanovení tzv. obvyklé tržní ceny. Prezентuje jednotný postoj daňových správ k tématu týkajícímu se transferových cen, resp. oceňování hlavně přeshraničních transakcí mezi spojenými osobami. Velké nadnárodní společnosti mají v ekonomice stále významnější postavení, a tak využívají prostor daňové konkurence mezi jednotlivými státy na umělé přesouvání zdanitelných zisků do co nejvýhodnějších daňových jurisdikcí.

Směrnice OECD není z pohledu české legislativy právně závazná, ale rozhodně slouží jako podklad pro posouzení správně stanovených transferových cen i na území České republiky.

Arbitrážní konvence

Dne 23. července 1990 byla podepsána členskými zeměmi EHS Úmluva o zamezení dvojího zdanění 90/436/EHS v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků. Později 8. prosince 2004 byla v Bruselu podepsána Úmluva o přistoupení České republiky a jiných států a tato Úmluva o arbitráži se pro ČR stala závaznou od 1. října 2006. Její hlavní úlohou je vymezovat správné postupy, pravidla a zásady v oblasti zdanitelných zisků spojených podniků, u kterých by mohlo docházet ke dvojímu zdanění.

Arbitrážní konvence přináší řešení ve formě dohody při vzniku dvojího zdanění v mezinárodním měřítku. Není to tedy klasická forma bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rozdílem je, že v situaci, kdy reálně ke dvojímu zdanění na území dvou odlišných daňových jurisdikcí dojde a tyto státy se jednoznačně neshodnou, ve které krajině se daň odvede, vstoupí do hry Arbitrážní konvence. Díky ní musí k verdiktu dojít do tří let, popřípadě se musí sejít poradní komise, která případ definitivně rozsoudí.

Česká legislativní úprava transferových cen

Česká republika plně uznává mezinárodní zdroje týkající se úpravy transferových cen. Základním předpisem v rámci české legislativy je zákon o daních z příjmů, který v ustanovení § 23 odst. 7 upravuje:

- způsob jakým se vypořádá rozdíl, vzniklý v případě, že se liší ceny mezi spojenými osobami od cen sjednaných mezi nespojenými osobami,
- stanovení tzv. obvyklé ceny,
- vymezení definice spojených osob.

Zákon o daních z příjmů také obsahuje ustanovení § 38nc, které pojednává o závazném posouzení, resp. o způsobu, jakým byla cena mezi spojenými osobami sjednaná. Jde ale spíše o výčet formálních náležitostí, nikoliv o řešení problémových a sporných oblastí.

Státní správa ČR na tuto situaci ohledně přesouvání zisků zareagovala vydáním tzv. pokynů Ministerstva financí (později Generálního finančního ředitelství) řady D, do kterých implementovala mezinárodní dokumenty, jako je Směrnice OECD a Kodex o chování pro dokumentaci o převodních cenách pro sdružené podniky v Evropské unii.

Pokyn D – 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. Tento pokyn je vydáván za účelem zajištění jednotného postupu při zdaňování zmíněných transferů uvnitř nadnárodních společností a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů. Je zpracován s ohledem na stávající českou legislativu a platné příslušné mezinárodní smlouvy a věnuje se zejména uplatnění základních principů při správě daní pro oblast

převodních cen v podmínkách České republiky. Tento pokyn byl nahrazen **Pokynem GFŘ D – 34 Sdělení při uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny** a byl publikován ve Finančním zpravodaji č. 5/2019. Součástí pokynu je příloha obsahující názorné příklady a doplňující informace k jeho jednotlivým částem.

Pokyn D – 333 Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Tento pokyn implementoval do české legislativy tzv. předběžné cenové dohody, jelikož daňové subjekty si mohou dobrovolně nechat ověřit finanční správou, jestli jsou jejich transferové ceny správné, resp. jestli odpovídají tzv. principu tržního odstupu. Tento pokyn byl nahrazen **Pokynem GFŘ D – 32 Sdělení generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny.** Pokyn upřesňuje ustanovení § 38nc ZDP týkající se závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena mezi spojenými osobami (účinnost od 1. ledna 2016) a zavádí nové ustanovení v souvislosti s novelou ZDP týkající se činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny (s účinností od 1. ledna 2018). Správce daně po předložení žádosti o závazné posouzení na základě příslušné dokumentace rozhodne, zda cena transferová je rovněž cenou obvyklou. V případě pozitivního vyhodnocení získává daňový subjekt určitou formu jistoty pro případnou daňovou kontrolu. Pokyn také navazuje na ustanovení § 132 a ustanovení § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též DŘ). Definuje postup při podávání žádosti, ale také popisuje, pro jaké konkrétní vztahy a transakce platí.

Pokyn D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. V podstatě se snaží nadefinovat určitou formu standardu, který zabezpečí vyhovující objem takových informací ohledně rizikových transakcí mezi spojenými osobami, aby správce daně mohl bez pochybností vyhodnotit dodržování principu tržního odstupu. Na druhé straně bere v úvahu i problém administrativní náročnosti celého procesu dokumentace, a proto se pokouší vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem dokumentů pro účely daňové správy a aby požadova-

né množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.

Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky je účinný od 1. ledna 2013 a vychází ze *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podnik*, ze *Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj*, ale hlavně ze *Zprávy JTPF: pokyny k vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou* (dokument pracovní skupiny EU pro otázky zdaňování nadnárodních podniků, EU Joint Transfer Pricing Forum – EU JTPF). Hlavní myšlenkou vydání tohoto pokynu GFŘ je sjednocení daňových předpisů v oblasti hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou. S tím souvisí i eliminace administrativní náročnosti v souvislosti s prokazováním adekvátní částky za tento typ služeb ze strany daňových subjektů. Pokyn za služby takového charakteru považuje také vnitroskupinové služby, které nejsou hlavní činností, ale slouží k zabezpečení bezchybného chodu společnosti. To znamená, že se primárně jedná o podpůrné služby správního, technického, poradenského charakteru apod. Jedná se o služby, jejichž celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí 10 % z obrátu (celkové tržby a výnosy) a zároveň částku 50 mil. Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil. Kč u příjemce. U fyzických osob, které neúčtují, se pro posouzení uvedených limitů vychází z příslušné daňové evidence příjmů a výdajů.

Tento pokyn GFŘ je vytvořený nejen pro české společnosti obchodující se svými zahraničními spojenými/spřízněnými osobami, ale také pro subjekty obchodující v rámci hranic České republiky.

Dokumentace k transferovým cenám

Dokumentace k transferovým cenám představuje stěžejní podklad pro zdůvodnění výše transferových cen. Je důležitým podkladem jak pro rozhodování auditora, tak pro případnou finanční kontrolu. Je také důkazem toho, že je společnost s principem tržního odstupu obeznámená a je schopná argumentovat a obhajovat použitý postup.

Jelikož daňová správa v poslední době zvyšuje zájem o tuto oblast a kontroly transferových cen jsou její prioritou, je vhodné se přípravou takové dokumentace zabývat. Dokumentace nejenom popisuje jednotlivé transakce a nastavení cen na úrovni cen obvyklých. Jejím mnohem důležitějším posláním je právě uspokojivé vysvětlení vzniklého rozdílu mezi cenou obvyklou a použitou cenou. Protože toto vysvětlení nesmí postrádat tzv. ekonomickou podstatu, je tvorba dokumentace častokrát úkolem pro specializované odborníky. Podniky disponující vhodnou dokumentací k transferovým cenám mají rozhodně výhodu v případě zahájení daňové kontroly.



Jako podklad pro tvorbu dokumentace k transferovým cenám slouží výše uvedený pokyn GFŘ D-334. Tento pokyn ale vychází z existence konceptu tzv. evropské dokumentace k transferovým cenám (EU Transfer Pricing Documentation). Na základě této písemnosti byl později také přijat tzv. Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v Evropské unii (Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU). Transferové ceny jsou záležitostí mezinárodního rázu, proto všechny iniciativy vycházejí nejdřív na úrovni mezinárodní, až následně jsou implementovány do národních systémů.

Dokumentace k transferovým cenám je dle konceptu evropské dokumentace k transferovým cenám strukturována do dvou hlavních částí, a to *Masterfile* (základní dokumentace) a *Localfile* (specifická dokumentace).

Masterfile by měl obsahovat následující:

- základní informace o podnikatelské činnosti a strategii skupiny podniku včetně změn oproti loňskému roku,
- informace o struktuře skupiny podniku (organizační, právní, provozní apod.) včetně podílů mateřské společnosti na společnostech dceřiných,
- informace o spojených osobách, které jsou v obchodním vztahu s jinými spojenými osobami v rámci EU,
- informace o těchto obchodních vztazích, konkrétně popis toku jednotlivých transakcí, jejich rozsahu a průběhu fakturace,
- informace ohledně vlastnictví nehmotného majetku a transakcích spojených s licenčními poplatky,
- popis celkového nastavení transferových cen ve skupině a politiky jejich tvorby,
- popis předběžných ujednání ve skupině v rámci sdílení nákladů, dohodnutých cen apod.,
- závazek daňového subjektu, že na žádost finanční správy doplní veškeré požadované informace.

Localfile je připravován dle konkrétních požadavků jednotlivých členských států. Po obsahové stránce by

tam ale neměly chybět tyto informace:

- základní informace o podnikatelské činnosti a strategii podniku, včetně uskutečněných změn,
- popis veškerých řízených transakcí, ve kterých je podnik zainteresován,
- srovnávací analýza,
- popis a vysvětlení ke zvolené metodě při aplikaci transferových cen,
- významné údaje o vnitřních, popřípadě vnějších srovnatelných transakcích,
- informace o pozici konkrétního podniku ve skupině v souvislosti s politikou transferových cen.

Důležitou součástí dokumentace k transferovým cenám je tzv. srovnávací analýza. V této části dokumentace se totiž nachází důležitý klíč k argumentaci jednotlivých (dejme tomu sporných) řízených transakcí.

Transakce prováděné spojenými osobami jsou ve své většině tak specifické, že je nelze jednoduše přirovnat k běžným tržním transakcím. Mezi spojenými podniky existuje mnoho specifik, různých podmínek a okolností, které transferovou cenu odchylojí od ceny tržní. To ale hned neznamená, že je transferová cena nastavená nesprávně. Naopak, pomocí srovnávací analýzy lze tyto odchylky eliminovat a tak doložit dodržení principu tržního odstupu.

Srovnávací analýza zohledňuje 5 faktorů:

1. Vlastnosti majetku a služeb

Je zřejmé, že u tohoto faktoru je nesmírně důležité zhodnotit specifičnost daného majetku či služby. Může se jednat o fyzické, kvalitativní vlastnosti produktu, či jeho dostupnost na trhu. U nemovitého majetku se sleduje forma transakce, typ daného majetku či případná délka užití a zisky z toho plynoucí. Služby jsou specifické svojí povahou, účelem, rozsahem a také přínosem.

2. Vykonyvané funkce

Jinými slovy i funkční a riziková analýza. Jedná se o definování konkrétních činností a odpovědnosti podniku ve skupině. Jednotlivé podniky mají ve skupině různé funkce. Podnik může zastřešovat výzkum a vývoj, výrobu, marketing, distribuci, apod.

3. Smluvní podmínky

Na základě smluvních podmínek či jiné dokumentace (e-mailů, korespondence apod.) lze identifikovat, jakou roli hraje podnik ve skupině: jak jsou ve skupině rozdělena rizika, přínosy či zodpovědnosti za jednotlivé transakce

4. Ekonomické okolnosti

Tento faktor zohledňuje aktuální ekonomickou situaci na trhu. Jedná se o porovnání současných ekonomických podmínek, geografického umístění trhu, jeho dostupnosti, rozsahu a velikosti, míry konkurence, kupní síly, legislativy, regulací trhu, vstupních a výstupních nákladů apod.

5. Podnikatelské strategie

Podnik se v rámci svých možností může snažit o různé strategie, jak na trhu uspět. Jednou z oblíbených strategií je penetrace trhu neboli průnik na nový trh. Podnik se tak snaží prosadit skrze nízké uváděcí ceny. Další strategií může být tzv. sbírání smetany, kdy podnik vstupuje na trh s novým produktem, a tedy si může dovolit nastavit vysokou prodejní cenu.

Pro vyhodnocení, zda jsou transferové ceny stanovené na základě dodržení principu tržního odstupu, je potřeba přihlídnout i k dalším důležitým skutečnostem. Daňová správa i auditor by měli v první řadě ověřit, jestli diskutovaná transakce skutečně proběhla a její plnění tedy není pouze formálního rázu. Důležité je také zjistit, jestli se nejedná o tzv. kombinované transakce, které spolu souvisí, a tedy nedává smysl je posuzovat samostatně.

Dokumentace k transferovým cenám je v současné době v České republice nepovinným materiálem pro tuzemské podniky. Je zajímavé, že pro okolní státy – Slovensko, Maďarsko, Polsko, Německo – dokumentace povinná je již řadu let. Je zřejmé, že její implementace přináší do země větší právní jistotu a jednoznačné vymezení se vůči této problematice. Na druhé straně se tím zvyšují administrativní zátěže pro podnikatele.

Libuše Müllerová
Michal Šindelář

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR, v roce 1990 složila auditorskou zkoušku. Od počátku existence KA ČR do roku 2001 a pak opakovaně v letech 2004–2010, 2012–2015 byla členkou Rady (nyní Výkonný výbor) KA ČR, dvakrát jako viceprezidentka. V současné době je členkou zkušebního výboru KA ČR a členkou redakční rady časopisu Auditor. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a v letech 2012–2018 členkou Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady, v níž působí jako jeden ze zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Ing. Michal Šindelář, Ph.D., je partnerem auditu ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR, Institut certifikace účetních, Komoru certifikovaných účetních a jiné odborné instituce.

Hugo a Sally se baví podruhé o materialitě¹

1. Dokumentace významnosti

Ahoj Hugo, vidím, že již pilně pracuješ na plánování auditu. Jak to jde?

Docela rychle. Například částky významnosti i prováděcí významnosti mám již stanoveny.

Fajn. A věřme, že způsob, jak s nimi pracujeme, bude ve spise lépe dokumentován, než se to povedlo v tom nešťastném loňském případě, kdy jsme měli pečlivě zdokumentovaný způsob stanovení významnosti a pak tím s touto částkou v průběhu auditu prakticky vůbec nepracoval. Jak to vidíš tentokrát?

Prošli jsme školením a víme, že musíme ve spise uvést, jak jsme významnost vzali do úvahy. Například pro stanovení významných položek účetní závěrky a konkrétních rizik významných nesprávností. Počítám také s její aplikací při výběru vzorků ze základního souboru. No a na konec ji určitě použijeme při vyhodnocení nesprávností.

-ChaK-

¹ Navazuje na diskusi H&S z čísla 7/2017.

Daňová problematika v souvislosti s transakcemi mezi spřízněnými osobami



Michal Kašpar

Ruku v ruce s postupující globalizací, propojeností ekonomik a růstem významu nadnárodních skupin, se problematika transakcí mezi spojenými osobami stala nedílnou součástí velkého počtu statutárních auditů.

Cílem tohoto článku je podívat se na nejčastější problémy, které auditor v souvislosti s transakcemi mezi spřízněnými osobami řeší z pohledu vlivu souvisejících daňových rizik na účetní závěrku. Další aspekty transakcí mezi spojenými osobami, jako schopnost účetní jednotky pokračovat ve svém podnikání či povinnost jednat s péčí řádného hospodáře, nejsou předmětem tohoto článku.

Převodní ceny

Česká daňová legislativa vyžaduje, aby ceny v transakcích mezi spojenými osobami odpovídaly cenám, které by za daných podmínek byly sjednány v transakcích mezi nezávislými osobami (tj. v souladu s principem tržního odstupu). Tento požadavek je vyjádřen v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů:

Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.

Podrobnější informace ke „správné“ výši převodních cen ovšem zákon o daních z příjmů neposkytuje, čímž nechává daňovým poplatníkům i daňové správě široký prostor pro interpretaci a auditora staví před nelehkou otázku, jakým způsobem ověřit, že převodní ceny sjednané jeho klientem byly skutečně tržní, společnosti nehrozí riziko doměření daně a není tedy nutné účtovat rezervu na daňové riziko.

Pomocnou ruku v této situaci podává Pokyn Generálního finančního ředitelství D-34 (Pokyn GFŘ), který shrnuje základní pravidla pro uplatňování principu tržního odstupu a zároveň referuje na detailní Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Směrnice OECD). Pokyn GFŘ i Směrnice OECD jsou sice pro daňové poplatníky nezávazné, ale česká daňová správa se jimi řídí. Následování pravidel a principů popsanych v těchto dokumentech pak výrazně snižuje riziko daňových doměrků.

Jaké nejčastější problémy spojené s nastavením převodních cen tedy auditor řeší?

Byla zvolena správná metoda pro stanovení převodní ceny?

Dle Pokynu GFŘ i Směrnice OECD existuje pět základních metod převodních cen:

- (i) metoda srovnatelné nezávislé ceny,
- (ii) metoda nákladů a přírůžky,
- (iii) metoda ceny při opětovném prodeji,
- (iv) metoda rozdělení zisku a
- (v) transakční metoda čistého rozpětí.

Metoda srovnatelné nezávislé ceny je obecně doporučovanou metodou a v případě, že existuje srovnatelná nezávislá cena, měla by být tato metoda použita. Nicméně právě (ne)existence srovnatelné nezávislé ceny je jedním z největších problémů převodních cen. Spojené osoby mezi sebou standardně uzavírají také transakce a za takových podmínek, do kterých by s nikým nezávislým nevstoupily. Navíc je tato metoda extrémně citlivá na přesnou srovnatelnost podmínek, protože každá odchylka v charakteru transakce, produktu či obchodních podmínek může mít významný vliv na cenu. Z tohoto důvodu se tato metoda v praxi používá především u finančních transakcí (např. úrokové míry), licenčních poplatků (vyjádřených procentem z obrátu), některých komodit (kde se ceny odvozují od burzovních cen, např. nerostné suroviny, chemický průmysl, potravinářství či zemědělství), nájmu nebo ve vzácných situacích, kdy člen skupiny uzavírá stejný typ transakce se spojenou i nespojenou osobou.



Bohužel se nám nepodařilo přesvědčit finanční úřad, že úroveň transferových cen mezi mateřskou a dceřinou společností je v pořádku.

Kresba: Ivan Svoboda



Naopak v nejčastějších případech, kdy v České republice funguje výrobce dodávající veškerou produkci do skupiny, distributor zodpovídající za prodej skupinových výrobků na českém trhu nebo centrum sdílených služeb, tuto metodu obvykle použít nelze.

Použití **metody nákladů a přírážky** je podle našich zkušeností v praxi velmi vzácné. Mohla by být metodicky vhodná pro výrobce či poskytovatele služeb. Nicméně tato metoda porovnává přírážky k přímým nákladům, o nichž nejsou data nezávislých subjektů veřejně dostupná. Tudiž se používá pouze ve výjimečných případech, kdy společnost dodává své výrobky či služby do skupiny i mimo skupinu a zároveň charakter transakcí neumožňuje přímé porovnání cen, ale umožňuje porovnání přírážek k přímým nákladům. Příkladem může být situace, kdy výrobce vyrábí pro skupinu jiný typ produktů než pro své nezávislé zákazníky. Cenu odlišných výrobků samozřejmě srovnávat nelze, ale ziskové přírážky i u odlišných produktů (pokud se charakter transakce jinak zásadně neliší) srovnávat lze.

Metoda ceny při opětovném prodeji se podobá metodě nákladů a přírážky, ale namísto ziskových přírážek porovnává obchodní marži distribučních společností. V praxi se s touto metodou setkáváme také zřídka. Kromě nedostatku informací o maržích nezávislých společností (byť u českých společností lze tyto informace získat ze Sbírký listin obchodního rejstříku) je hlavním důvodem pro její zamítnutí nedostatek informací pro její spolehlivou aplikaci. Klíčový vliv na výši obchodní marže mají například dodací podmínky, které u nezávislých subjektů obvykle není možné zjistit. Proto se použití této metody většinou omezuje na situace, kdy daná společnost distribuuje zboží

spojených i nespojených osob a zároveň se nejedná o zcela totožné zboží (pro které by bylo možné použít metodu srovnatelné nezávislé ceny).

Metodu rozdělení zisku vídáme v praxi také ojediněle. Předpokládá, že si spojené osoby zúčastněné na transakci spočítají celkový provozní zisk (ztrátu) z dané transakce a ten si následně rozdělí dle své přidané hodnoty. Metodicky je vhodná zejména pro situace, kdy jsou obě (všechny) strany transakce v rovnocenné roli, přispívají významným dílem k úspěchu transakce a vlastní hodnotná nehmotná aktiva. Může se jednat například o dvě R&D centra, která spolupracují na vývoji nových technologií.

Naopak nejčastěji používaná je **transakční metoda čistého rozpětí**. Při použití této metody se zvolí tzv. testovaná strana, kterou je ta méně komplexní strana. Obvykle se jedná o společnost, která je závislá na skupině, neurčuje obchodní strategii, nemá významná nehmotná aktiva a v klíčových oblastech se řídí pokyny skupiny (jinými slovy vykonává méně funkcí a měla by proto být také vystavena menším rizikům; k problematice důležitosti správné alokace funkcí a rizik mezi zúčastněné společnosti se ještě vrátíme). Typickým příkladem takové testované strany je např. smluvní výrobce, distributor s omezenými funkcemi a riziky či poskytovatel vnitroskupinových služeb. Po zvolení testované strany již stačí pouze ověřit, zda provozní ziskovost odpovídá standardní tržní ziskovosti.

V naprosté většině případů si auditor při ověřování volby metody vystačí se zodpovězením následujících dvou otázek:

- Existuje pro zkoumanou transakci skutečně srovnatelná nezávislá cena?
- Pokud ne, kdo je v transakci vhodnou testovanou stranou, jejíž zisk bych měl ověřit?

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že obdobným způsobem postupuje i česká daňová správa, která se na české společnosti patřící do nadnárodních skupin dívá (až na pár výjimek) jako na závislé subjekty řízené svými mateřskými společnostmi v zahraničí. Jakákoliv ztráta či nízká ziskovost takové společnosti tudiž představuje vysoké riziko daňové kontroly, protože správce daně očekává, že skupina bude své „závislé“ společnosti garantovat alespoň standardní tržní ziskovost.

Byla zvolená metoda správně aplikována?

Ve chvíli, kdy si je auditor jistý správností metody, zbývá ještě ověřit, zda byla tato metoda správně použita.

V případě **metody srovnatelné nezávislé ceny** je takové ověření relativně jednoduché, pokud má společnost k dispozici důkladnou dokumentaci s přehledem převodních cen i srovnatelných nezávislých cen a vysvětlením potenciálních rozdílů mezi jednotlivými transakcemi a cenami. Složitější situace pro auditora nastává ve chvíli, kdy zástupce společnosti prohlásí, že žádnou

dokumentaci nemají a ani ji nepotřebují, protože dle jejich zkušenosti je jasné, že daná cena odpovídá trhu.

Takovou situaci lze demonstrovat na častém příkladu finančních transakcí. Společnost přijme od mateřské společnosti 5letý úvěr s 6% úrokovou sazbou a vysvětlením, že úroková sazba vychází z úrokových nákladů mateřské společnosti a že samotná společnost by se nebyla schopná financovat výhodněji. Auditor by se ovšem s takovým vysvětlením neměl spokojit a měl by ověřit, jaká by skutečně byla za daných podmínek tržní sazba. Takové ověření by v ideálním případě mělo zahrnovat určení kreditního ratingu společnosti (většina společností nemá kreditní rating určený od ratingových agentur) a zjištění tržních sazeb pro daný rating, splatnost, měnu a další charakteristiky úvěru.

V případě **transakční metody čistého rozpětí** se otázek nabízí více. Zde tedy alespoň ty nejčastější:

Měla by se ověřovat **ziskovost v každé transakci samostatně, nebo dohromady za celou společnost?** V ideálním případě samostatně po jednotlivých transakcích (proto se taky metoda jmenuje transakční), což vyžaduje segmentaci výkazu zisků a ztrát až na úroveň provozního výsledku hospodaření. V případě vzájemné provázanosti jednotlivých transakcí ale může být ospravedlnitelné i společné testování více transakcí dohromady, někdy i celkové ziskovosti společnosti. Celková ziskovost testované společnosti představuje v každém případě pro auditora (stejně jako pro správce daně) užitečnou úvodní indikaci.

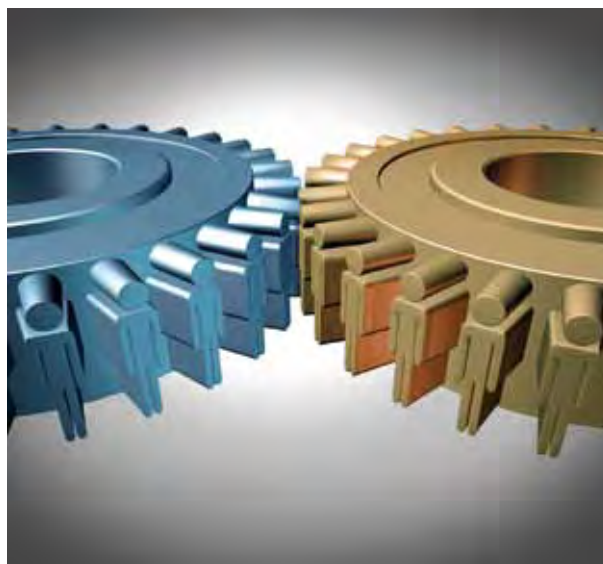
Jaký ukazatel ziskovosti použít? Ten, který nejlépe vyjadřuje přidanou hodnotu společnosti. V případě výrobců a poskytovatelů služeb se obvykle používá přírůžka k provozním nákladům (někdy také návratnost aktiv či kapitálu). V případě distributorů je nejčastější provozní marže (return on sales), někdy také Berryho koeficient (přírůžka k provozním nákladům bez hodnoty zboží). Specifickou otázkou je, zda do uvedených provozních ukazatelů ziskovosti nějakým způsobem zohledňovat finanční náklady, např. v situaci, kdy společnost dosáhne „rozumné“ provozní ziskovosti, ale vysoké úrokové náklady ji stáhnou do ztráty. Tuto otázku je ovšem zapotřebí posuzovat případ od případu a její analýza by svou komplexitou výrazně převyšovala zaměření tohoto článku.

Jak zjistit tržní ziskovost (ziskovost ve srovnatelných nezávislých transakcích)? Jednodušší, ale méně častou možností je, že společnost realizuje srovnatelné transakce i s nezávislými osobami a ziskovost v těchto nezávislých transakcích tedy dokáže sama spočítat. V případě neexistence takových transakcí nezbyvá než se podívat na ziskovost srovnatelných nezávislých společností. Pokyn GFR obsahuje detailní návod na provedení tzv. srovnávacích analýz (benchmarků). Nicméně provedení jedné takové analýzy zabere desítky hodin, což obvykle překračuje množství času, které je auditor v rámci svých prací schopen této otázce věnovat. Pokud tedy společnost nemá srovnávací analýzu již

zpracovanou, např. jako součást dokumentace převodních cen, auditor se musí spolehnout na vlastní úsudek ohledně standardní ziskovosti v daném odvětví.

Jak zjistit ziskovost samotné testované strany? Na první pohled hloupá otázka. V případě, že je testovanou stranou sama společnost, nemá auditor obvykle potíže se zjištěním ziskovosti této testované strany, možná s výjimkou určitých nejasností ohledně segmentace výkazu zisků a ztrát při potřebě testovat jednotlivé transakce samostatně. Naopak neřešitelnou se může tato otázka stát v případě, že testovanou stranou je protistrana. Představme si například českého výrobce, který dodává své výrobky zahraničním distributorům, kteří ovšem z obchodních důvodů odmítají českému výrobcovi informace o své ziskovosti sdělovat. Zároveň nelze zapomenout, že na rozdíl od české společnosti a auditora si český správce daně může tyto informace opatřit na základě mezinárodního dožádání.

Co když se ziskovost testované strany liší od tržní ziskovosti? V takovém případě nezbyvá než se na situaci podívat opravdu podrobně. Obecně by měly být akceptovatelné odchylky, ke kterým došlo v souvislosti s funkcemi a riziky pod kontrolou testované strany. Vezměme si například výrobní společnost, ve které dojde k havárii a následnému výpadku výroby z důvodu porušování bezpečnostních předpisů. Nižší ziskovost (ztráta) výrobce zde byla jednoznačně způsobena jeho vlastním zaviněním a stěžejí lze předpokládat, že v nezávislém vztahu by se takový výrobce mohl od svého odběratele domáhat jakékoliv kompenzace ziskovosti. Pro úspěšnou obhajobu před správcem daně (auditem) ale společnost potřebuje (i) důvody odchylek identifikovat, (ii) prokázat, že k nim došlo „z vlastního zavinění“, a (iii) kvantifikovat jejich dopad na ziskovost. Naopak nižší ziskovost výrobce z důvodu poklesu celkové poptávky na trhu nebude relevantním argumentem v situaci, kdy funkce a rizika související s trhem nenáleží výrobcovi, ale distributorovi (výrobce pouze vyrábí a dodává dle instrukcí distributora).



Závěrem lze říct, že přestože metodologie ke stanovení převodních cen je velmi rozsáhlá a často vede k sofistikovaným kalkulacím, auditor by si před uzavřením případu měl vždy položit jednoduchou otázku, jestli by sám jako samostatný podnikatel (nikoliv zaměstnanec) do dané transakce vstoupil. Pokud by odpověď byla záporná, je převodní cena pravděpodobně stanovena špatně bez ohledu na sofistikovanost použité metodiky, která se na první pohled může jevit v souladu se všemi doporučeními Pokynu GFŘ i Směrnice OECD. Opačná odpověď naopak indikuje, že cena by mohla být stanovena v souladu s principem tržního odstupu (přestože taková úvaha by sama o sobě správce daně asi neuspokojila).

Daňová uznatelnost služeb ze skupiny

Noční můrou pro auditora jsou skoro u každé společnosti nejrůznější služby ze skupiny, často označované jako „management fees“, „IC (intercompany) charges“, „poplatky za řízení“, apod., a jejich daňová uznatelnost. Zejména v situaci, kdy na dotaz auditora zástupce společnosti nedokáže ani vysvětlit, za co to vlastně platí.

Pro daňovou uznatelnost těchto plateb je daňový poplatník povinen prokázat, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikatura Nejvyššího správního soudu dále upřesňuje, že pouze smlouva a faktura zdaleka nestačí a že daňový poplatník je povinen doložit konkrétní podklady prokazující, že služby byly skutečně poskytnuty a k čemu společnosti sloužily (např. písemné výstupy z poskytnutých služeb, prezentace, analýzy, zápisy z jednání, fotodokumentaci, e-mailovou korespondenci, přehled aktivit konkrétních zaměstnanců apod.). Tato dokumentace by zároveň měla být přiměřená fakturované částce, tj. jedna prezentace a tři e-maily k prokázání nákladů ve výši milionů korun pravděpodobně nebudou stačit.

Proto může být chybějící dokumentace či nedostatečná spolupráce společnosti indikací chybějící materiální rezervy na daňový doměrek; vzhledem k službám ve výši stovek milionů korun nejsou výjimečné.

Takový krok může vyvolat složitou diskusi se skupinou na téma, co je to v ČR za zpozdilce, kteří nechápou, proč jim nestačí dokumentace, která běžně stačí v zemích západní Evropy. Problémem těchto služeb totiž obvykle nebývá to, že by žádné služby ve skutečnosti nebyly poskytovány, ale spíše nedostatečná dokumentace na úrovni příjemce služeb, odlišný pohled na množství dokumentace, které by poskytovatel služeb měl příjemci poskytovat, či případně nedostatečně přímá vazba mezi poskytnutou službou a zdanitelnými výnosy společnosti.

Auditorovi tedy nezbyvá než se pokusit společnost přimět k posbírání alespoň takové dokumentace, ze které by bylo možné učinit kvalifikovaný závěr, zda v případě daňové kontroly bude společnost (ve spolupráci se skupinou, kterou daňová kontrola obvykle

vybudí k doložení detailnější dokumentace než pro účely statutárního auditu) schopna daňovou uznatelnost těchto služeb obhájit.

Srážková daň z licenčních poplatků

U licenčních poplatků je samozřejmě nutné sledovat pravidla daňové uznatelnosti i převodních cen popsaná výše, nicméně specifickou problematikou je srážková daň z těchto poplatků.

Základní sazbou je dle zákona o daních z příjmů 15 %, ale tato sazba může být snížena dle příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či naopak zvýšena na 35 % v případě, že příjemce platby není daňovým rezidentem „smluvního státu“ (většinou se jedná o daňové ráje).

Pro prokázání nároku na aplikaci základní sazby či snížené sazby dle příslušné smlouvy je zapotřebí doložení daňového rezidentství a skutečného vlastnictví příjmů. V případě, že daňové rezidentství či skutečné vlastnictví příjmů nejsou doloženy, měl by plátce daně daň srazit.

Za určitých podmínek může daňový subjekt požádat správce daně o osvobození licenčních poplatků od srážkové daně. Aby toto osvobození ale mohl uplatnit, musí nejprve rozhodnutí správce daně obdržet. Na základě tohoto rozhodnutí lze osvobození následně uplatnit i dva roky zpětně.

Michal Kašpar

Michal Kašpar je Senior manažerem daňového oddělení společnosti EY v České republice. Specializuje se na oblast daně z příjmů právnických osob se zaměřením na převodní ceny a mezinárodní zdanění. Daňové problematice se věnuje od roku 2010, kdy nastoupil do společnosti EY. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je členem Komory daňových poradců ČR.



Posouzení práce klientova experta v oblasti převodních cen



Pavel Dolák

Pro přípravu dokumentace převodních cen i jejich samotné nastavení využívají společnosti nejčastěji služeb externích poradenských společností a jejich expertů, větší skupiny případně disponují vlastním specialistou pro tuto oblast. Rozsah auditních procedur v souvislosti s převodními cenami je ovlivněn nejen objemem a charakteristikou transakcí mezi spřízněnými osobami a jejich komplexností, ale také například významnými změnami v nastavení převodních cen či výsledky kontroly finančního úřadu. Pozornost je také věnována dlouhodobě ztrátovým dceřiným společnostem ziskových skupin či případům, kdy je podobný produkt prodáván za zcela odlišné ceny spřízněné osobě nebo třetí straně.

ISA 500 (odstavec 8) upravuje povinnosti auditora v souvislosti s využitím práce experta vedení společnosti jako důkazní informace pro účely auditu. Zhodnocení způsobilosti, schopnosti a objektivity daného experta je v případě, že se auditor rozhodne využít jeho práce, prvním krokem. Toto zhodnocení by mělo být dostatečně zdokumentováno. Obecně platí, že spíše než vlastního zaměstnance lze za objektivnější osobu považovat externího poradce a osoby specializující se na oblast převodních cen budou pravděpodobně způsobilejší než běžný daňový poradce. Auditorovi ovšem nestačí zdokumentovat, že problematika převodních cen byla zpracována renomovaným poradcem specializujícím se na tuto oblast, a založit jeho zprávu. Je nutné seznámit se s danou dokumentací a nerezignovat na posouzení vhodnosti práce experta jako důkazní informaci pro účely auditu.

Pro posouzení práce klientova experta může auditor z důvodu komplexnosti práce přizvat svého vlastního interního experta na danou problematiku, nebo – méně častěji – externího experta. Zde je v souladu s ISA 620 mimo jiné důležité si odsouhlasit s expertem auditora rozdělení práce a povinností, způsob vzájemné komunikace či jednání s klientem a jeho expertem. Samostatnou kapitolou je pak vyhodnocení závěrů práce auditorova experta a dopad na práci auditora.¹

Analýza transakcí a specifická situace společnosti

Mezi problémy, na které lze narazit při posuzování výstupu a práce klientova experta v oblasti převodních cen, je skutečnost, že vypracovaná dokumentace neodpovídá specifické situaci dané společnosti. Zpráva je například připravena z pohledu mateřské a nikoli

auditované společnosti. Dokumentace se zpracovává většinou zpětně a auditor pak stojí před otázkou, zda je výstup experta a dokumentace převodních cen stále relevantní pro auditované období a aktuální transakce.

Ověření podkladů

Je nutno myslet na skutečnost, že práce klientova experta je založena na informacích a podkladech poskytnutých společností a expert většinou neověřuje jejich správnost ani úplnost. Auditor musí porovnat informace a data získaná během auditu s informacemi použitými expertem. Měl by klást otázky následujícího typu: Zohlednil expert opravdu veškeré transakce mezi spřízněnými osobami? Odpovídá provedená analýza funkčního a rizikového profilu realitě? Proč nezohlednil expert ve své analýze skutečnost, že klient nenese riziko spojené s obchodní činností, když veškerá produkce společnosti je prodána v rámci skupiny? Proč se liší transakce uvedené ve zprávě o vztazích s těmi, se kterými pracuje expert?

Aplikace vhodné metody pro stanovení převodních cen

Posouzení vhodnosti aplikované metody stanovení převodních cen pro daný typ společnosti a její specifika je oblastí, kde se dá maximálně využít znalostí a zkušeností auditorova experta. V mnoha případech totiž auditor nemá dostatečné zkušenosti na posouzení, zda je vhodné pro určitý typ transakce použít transakční metodu čistého rozpětí (TNMM – Transactional Net Margin Method), metodu nákladů a přírážky (CPM – Cost Plus Method) či jinou metodu popsanou v rámci



Spřízněnost vedení vašich sesterských společností je tak očividná, že jsme ani nesestavovali zprávu o vztazích.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Problematice využití práce auditora byl věnován Auditor 8/2015.



směrnice OECD, popř. metodu vyplývající z jiných oceňovacích standardů² a postupů.

Srovnávací analýza

Informace o potenciálně srovnatelných nezávislých transakcích a proces identifikace srovnatelných údajů jsou (spolu s analýzou transakcí klienta a příslušných faktorů srovnatelnosti) klíčové při posuzování dokumentace převodních cen.

Při identifikaci srovnatelných transakcí expertem klienta je důležité se zaměřit na to, jak jsou tyto informace získány. Zda expert využívá externí databáze typu Amadeus, Bloomberg nebo případně svoji interní databázi. U využití interních databází je pak otázkou, jaká data jsou zde zpracována a jakým způsobem byla získána. Nezahrnutí a neadresování relevantních informací o existujících transakcích společnosti s nespřízněnými osobami (např. prodej zboží třetím stranám) může mít negativní dopad na posouzení výsledku práce experta klienta. Na druhou stranu může být objem transakcí s nespřízněnou stranou marginální nebo plně významně rozdílné oproti dodávkám spřízněným stranám a eliminace těchto rozdílů není pak možná, a tudíž daná transakce není spolehlivě srovnatelná. Tento závěr by měl být zdokumentován ve výstupu experta.

Jinou otázkou je, jak si poradil klientův expert s výběrem srovnatelných transakcí či společností. Zda není součástí jeho výběru např. transakce mezi dvěma spřízněnými osobami. Jestli srovnatelná společnost v jeho výběru nevyvíjela žádnou činnost nebo nebyla čerstvě založena. Platí, že transakce, která proběhla nedávno, je pravděpodobně více relevantní než transakce, která proběhla v dávne minulosti. Srovnatelnost má znamenat, že žádné rozdíly mezi srovnávanými transakcemi (společnostmi) nemohou podstatně ovlivnit zkoumané podmínky nebo lze provést přiměřeně přesné úpravy, které by eliminovaly dopady takovýchto rozdílů.³ Posouzení typu úprav srovnatelnosti (například rozdílná výše pracovního kapitálu, velikost společnosti) a jejich přiměřenost by měla být práce auditora či jeho experta. Další oblastí je eliminace srovnatelných transakcí s extrémními hodnotami a stanovení finální hodnoty či širší rozpětí hodnot.

Výstup experta klienta by měl být formálně odsouhlasen zodpovědnými pracovníky společnosti, kteří by měli zkontrolovat i úplnost a přesnost informací, které mu poskytli pro jeho práci.

Vybrané oblasti

Pojďme se nyní podívat na některé vybrané oblasti v rámci posuzování převodních cen.

Posouzení nastavení úrokových sazeb

V případě úrokových sazeb by měl auditor posoudit, jak klientův expert zohlednil konkrétní podmínky poskytnutého úvěru mezi spřízněnými osobami. Především pak následující:

- účel a zajištění úvěru (tržní hodnota zajištění),
- podřízenost úvěru např. bankovním úvěrům,
- celkový úvěrový rámec,
- mechanismus budoucí úpravy úrokové sazby,
- splatnost úvěru a možnosti předčasného splacení,
- existenci jiných podmínek úvěrů (např. kovenantů) atd.,
- měnu úvěru.

Mimo posouzení konkrétních podmínek úvěru je stejně důležité i posouzení kredibility/ratingu samotného dlužníka. To znamená jeho majetkovou a kapitálovou strukturu, jeho aktivity a jejich očekávaný vývoj nebo schopnost generovat cash-flow v budoucnu. Svoji roli

² Například z Mezinárodních oceňovacích standardů, International Valuation Standards.

³ Směrnice OECD identifikuje několik následujících faktorů, které determinují srovnatelnost specifických transakcí:

- charakteristika majetku nebo služeb včetně (v případě hmotného majetku) fyzických vlastností majetku, jeho kvalita a bezporuchovost a objem dodávek;
- funkce vykonávané entitami zúčastněnými v předmětné transakci;
- hmotná a nehmotná aktiva používaná subjekty ve zkoumané transakci;
- rizika nesená subjekty ve zkoumané transakci;
- smluvní podmínky;
- ekonomické podmínky včetně geografického umístění, velikosti trhu, rozsahu konkurence na trzích, vzájemného konkurenčního postavení kupujících a prodávajících, dostupnosti substitučního zboží a služeb, data a času transakce, úrovně trhu nebo povahy a rozsahu státní regulace trhu a
- podnikatelská strategie.

hrají i makro a mikroekonomické podmínky prostředí, ve kterém daný dlužník působí. Rozdílný přístup by měl klientův expert zvolit v případech juniorních a seniorních půjček. Seniorní půjčky jsou nejčastěji zajištěné úvěry poskytnuté do určité výše zajištění, hodnoty loan to value, kde se obvykle stanovuje úroková marže na základě rizika nesplacení dlužníka, respektive jeho ratingu/scoringu. V případě juniorních půjček, nezajištěných a podřízených seniornímu financování atd., se porovnává, o kolik je tato půjčka méně riziková než vlastní kapitál dlužníka. V případě posuzování nastavení úrokových sazeb je pak důležité ověřit, zda expert pracuje s tržní hodnotou zajištění, a to speciálně u nemovitostí.

Licenční poplatky

U licenčních poplatků pak je základní otázkou, co je předmětem daných licenčních poplatků. Používá společnost skutečně daná práva poskytovaná skupinou? Používá obchodní jméno, značku k realizaci svých výnosů? Nejsou pod pojmem licenční poplatky skryté manažerské služby poskytované společnosti skupinou? V případě kalkulace licenčních poplatků na základě výnosů je důležité vědět, zda byly stanoveny dle českých nebo Mezinárodních účetních standardů, zda se vztahují jen k části výnosů atd.

Prodej výrobního zařízení

V případě prodeje výrobního zařízení je důležité ověřit, zda není s daným prodejem spojeno i převedení stávající výroby a smluv se zákazníky a jak je tato skutečnost zohledněna v nastavení převodních cen. Jinou otázkou je, zda daná dokumentace zahrnuje všechny položky majetku, které jsou předmětem prodeje.

Prodej nemovitého majetku

U prodeje nemovitého majetku existuje celá řada otázek. Může být posudek primárně připravený pro účely bankovního financování použit i pro prodej mezi spřízněnými osobami? Proč a jaký dopad

má použití speciálního předpokladu, že dojde k požadované změně v územním plánu pro daný pozemek? Je vhodné pro ocenění aplikovat stávající nájem mezi spřízněnými osobami, který se může lišit od tržního nájmu? Seznámil se znalec s technickým stavem prodáváného nemovitého majetku? Proč dochází k prodeji daného majetku a změní se jeho využití prodejem? A tak dále.

Fakturace služeb ze skupiny

Na oblast služeb účtovaných ze skupiny se v poslední době zaměřuje státní správa. Nejedná se však ani tak o doložení výše fakturovaných částek, ale spíše o prokázání přínosu těchto skupinových nákladů pro konkrétní společnost.

Závěrem

V případě rozhodnutí o využití práce klientova experta v oblasti převodních cen jako důkazní informace pro účely auditu je důležité postupovat v souladu s ISA 500 obdobně jako u jiných ocenění a posudků. Pozornost by měla být věnována specifické situaci dané společnosti a ověření vstupů použitých klientovým expertem. V případě využití auditorova vlastního experta pak je důležité nezapomínat na ISA 620, která toto využití upravuje. Nedílnou součástí práce auditora je konečně také posouzení, zda skutečně realizované převodní ceny, případně celková ziskovost společnosti, odpovídá dané dokumentaci připravené expertem. Například v případě, kdy dokumentace předpokládá, že společnost má dosahovat stabilní ziskovosti v určitém rozpětí a společnost vykazuje za dané období ztrátu.

Pavel Dolák

Ing. Pavel Dolák je director v oddělení auditu ve společnosti KPMG Česká republika. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je statutárním auditorem a držitelem certifikace FCCA.



Výkaznictví a audit v malých a středních podnicích



Miluše Korbellová

Co je pro malé a střední podniky charakteristické?

Kategorizace společností má za hlavní cíl identifikovat skupiny jednotek, které mají společné charakteristiky, a tyto oddělit od skupin jednotek s charakteristikami v některých ohledech odlišnými. Jednotlivé kategorie se podstatně odlišují zejména ve struktuře a četnosti vztahů se spřízněnými stranami, ve způsobu řízení, který determinuje jejich strukturu uvnitř i navenek, v přístupu k rizikům a reakci na ně, ve složitosti procesů nebo též ve způsobu fungování vnitřních kontrolních mechanismů.



Ivan Brož

Zastavme se tedy pro tuto chvíli u skupiny malých a středních podniků (SME – Small and Medium-Sized Entities). Jaké jsou jejich nejvíce charakteristické znaky? Co je odlišuje od ostatních skupin zejména od velkých podniků? Jak tyto znaky ovlivňují pohled na ně zvenku? A jak to vše ovlivňuje pohled na práci jejich auditora?

Typickými rysy SME obvykle jsou:

- Jedná se o rodinný podnik, kde existuje vysoká závislost na jednom či několika málo zaměstnancích, kteří kumulují vícero klíčových rolí ve společnosti.
- Vedení a řízení společnosti je soustředěno zpravidla do jedné osoby (příp. je rozděleno mezi rodinné příslušníky), mezi zaměstnanci se obvykle vyskytují rodinní příslušníci, příbuzní, popř. známí.
- Společnost se zaměřuje na užší portfolio výrobků či služeb, a často tak existují neformální vztahy vlastníků (v roli manažerů) s klíčovými obchodními partnery.
- Intenzivní obchodní vztahy mezi společností a jejími vlastníky (nájemní smlouvy, smlouvy o dodávkách služeb, půjčky atd.)
- Častá je absence formálně definovaných vnitřních norem – normy společnosti, její etický kodex jsou na neformální bázi, do značné míry determinovány chováním majitele.
- Řízení rizik: vnitřní kontrolní systém je ponechán na neformální bázi, prováděn nikoliv pravidelně, ale ad hoc dle nutné potřeby v daný okamžik.
- Finanční účetnictví je spíše více než méně podřízeno daňovým zákonům.
- Finanční analýza a manažerské účetnictví jsou na neformální bázi, tj. jsou v „hlavě podnikatele“, jsou z většiny stvořeny odhadem a zkušenostmi, nejsou nijak systematicky zpracovávány a dokumentovány.

• Financování je především z vlastních zdrojů, jelikož splnění podmínek pro získání cizího kapitálu je obtížnější.

• Jedná se o regionálního zaměstnavatele, většinou i odběratele a dodavatele.

S ohledem na výše uvedené charakteristiky pak neoddiskutovatelnými výhodami SME (v porovnání s velkými podniky) budou:

- Jednodušší komunikace.
- Větší flexibilita ve výrobním systému než u tradiční velké společnosti.
- Navázání mnohem užšího vztahu se zákazníky a tedy větší stabilita vztahů.
- Při větší jednoduchosti infrastruktury snazší realizace změny či úpravy specializace v reakci na vývoj trhu.
- Širší definice pracovních míst s menším formálním okleštěním – pracovníci jsou loajálnější a otevřenější změnám.
- Obecně vyšší úroveň specifických, kontinuálně sbíraných znalostí a know-how, které jsou dány blízkostí vlastníků a manažerů s každodenní činností společnosti a trhem.
- Konkurenčně krátký čas potřebný k provedení strategických rozhodnutí (rozhodovací a řídicí procesy jsou provázané a méně složité).
- Schopnost podnikat s méně přesnou vizí, více zaměřenou na neustále se měnící potřeby a požadavky zákazníků vč. operativní schopnosti důležitých strukturálních změn (zavádění nezbytných technologií a přijímání personálu).

Nevýhody pak mohou být spatřovány zejména v těchto bodech:

- Existence rizika závislosti na jedné či několika málo klíčových osobách a obvyklém kapacitním přetížení těchto osob v důsledku růstu společnosti a nízké úrovně delegování odpovědností a pravomocí.
- Zvýšená flexibilita v podnikání často vede k nově vznikajícím procesům či nutným úpravám procesů stávajících a v důsledku neustálých změn a vývoje i k absenci konkrétních pokynů souvisejících s jejich tvorbou a úpravami.
- Obtížnější přístup k větší finanční podpoře může omezovat realizaci a vstup do větších transakcí a podniků, zajištění potřebných dražších technologií apod.
- Dochází k obtížnější dosažitelnosti špičkové talentované pracovní síly a možné nižší atraktivitě pro zkušené profesionály.
- Společnost má potenciálně slabší pozici při vyjednávání cen a podmínek transakcí a snížený potenciál dosahování úspor z rozsahu.

- Jsou vyžadovány soustavné revize struktury, vzhledem k tomu, že adaptivní povaha SME se může stát důvodem ztráty organizační kontroly.
- Uplatňují se méně přísné kontroly vstupu a výstupu peněz.
- Společnost má omezené schopnosti oslovit a udržet širší potenciál zákazníků, pokud není uskutečňována efektivní a neustálá reklamní kampaň.
- Podnik je zranitelnější v případě déletrvající recese.

Specifika výkaznictví u SME

Z typických rysů SME vychází i skutečnost, že hlavním zájmem SME je prosperita a uspokojení potřeb vlastníka/ů. Vlastník se často vyskytuje v dominantní roli a je takto i vnímán. Specifická je tak i struktura transakcí dané účetní jednotky se spřízněnými stranami, prolínání

majetku ve vlastnictví společnosti s majetkem ve vlastnictví vlastníka společnosti jako fyzické osoby. V podobném duchu řízení mohou být zřízovány i dceřiné podniky a vzájemné vazby mezi nimi a mateřskou společností. Majitel mateřské společnosti určuje druh vzájemných vazeb, způsob podnikání i cenovou politiku mezi oběma subjekty. Statutární orgán ovládané osoby má sice dle § 89 zákona o obchodních korporacích vypracovat zprávu o vztazích, uvést vzájemné vazby mezi ovládanou a ovládající osobou a zhodnotit, zda ovládané osobě nevznikla újma, stejně jako výhody a nevýhody plynoucí z tohoto vztahu. V praxi je zde však zvýšené riziko, že se zpráva o vztazích stane velmi formální záležitostí s textem omezené informační hodnoty.

Obdobně i účel výkaznictví společnosti je zejména v případech SME s jediným vlastníkem a žádnými či

Hugo a Sally se baví podruhé o materialitě¹

2. Rozsah testování



Ahoj Sally, vybrali jsme vzorek na testování přesnosti ocenění nakupovaných zásob. Letos plánujeme testovat 10 položek. Myslíš, že to stačí?

Chceš mi naznačit, že ta velikost vzorku neměla aspoň nějaký vztah k významnosti nebo celkovému zůstatku zásob? Jak významný je podíl těch vybraných položek?



Hned se podívám... Tak vzorek činí jedno procento z hodnoty zásob. Zůstatek zásob je zhruba dvacetinásobek významnosti.

Pak ale stěží odůvodníme, že míra spolehlivosti takového testu je na přijatelné úrovni. Navíc pokud jsme netestovali související kontroly, pak náš test musí mít vysokou spolehlivost.

Ale co tedy doporučuješ? Nechce se mi testovat stovky položek.

Na to se nemůžeš vymlouvat. Velikost vzorku musíš obhájit. V příručce jsou k tomu standardní vzorce. Velikost vzorku závisí na hodnotě zásob, materialitě a riziku. Stovky položek to asi nebudou. Ale jestli ti vyjde, že by vzorek měl být například 50 položek, těžko obhájíš pouhých 10.

-ChaK-

¹ Navazuje na diskusi H&S z čísla 7/2017.

minimálními cizími zdroji financování omezen na naplnění legislativní povinnosti. Zkoumání naplnění předpokladu věrného a poctivého obrazu tak nemusí nutně být spatřováno jako priorita. Účetní závěrka těchto podniků je často převážně určena pro potřeby sestavení daňového přiznání, přičemž některé požadavky zákona o účetnictví zůstávají v mnoha případech neaplněny. Zjednodušeně řečeno, co není přímo nařízeno předpisy, zejména daňovými, s hrozbou reálné penalizace, nemusí být vyhodnoceno jako důležité. SME proto často nezachycují odložené daně, opravné položky (které jsou neuznatelné pro daňové účely), rezervy atd. Odhady mohou být podřízeny daňově uznatelným položkám. Omezená ochota informovat ostatní o dalších detailech „svého“ podnikání vede také k minimalistické verzi přílohy k účetní závěrce, která obsahuje jen nejnnutnější, často nijak výrazně informačně obohacující údaje.

Pozice auditora SME

Auditor přichází do kontaktu s kategorií podniků SME obvykle ve třech případech:

- Při jednorázových/mimořádných situacích, kdy dochází např. k prodeji společnosti či když společnost dospěje do bodu nutného angažování cizího kapitálu a kdy se požadavek na kvalitu výkaznictví dostane na jednací stůl.
- V případech, kdy SME naplňuje kritéria povinného auditu.
- V případech osvětleného vlastníka, který si auditora dobrovolně přizve.

Ve všech případech je auditor postaven před zmíněné specifické okolnosti, které by měly výrazně determinovat jeho přístup k auditu a jeho realizaci v klíčových fázích, jako jsou analýza a vyhodnocení rizik zakázky, plánování či třeba komunikace s vedením.

Auditor má u těchto typů účetních jednotek nelehkou pozici. Na jedné straně je ověřovatelem účetní závěrky, která by měla splňovat požadavky na ni kladené, prověřuje vazby mezi spřízněnými stranami a zodpovídá se veřejnosti za správnost a věrohodnost vykázaných skutečností. Na straně druhé je tím, kdo hodnotí, kdo vyžaduje informace, podklady a externí konfirmace, a kdo trpělivě hledá cestu k informacím, které jsou ve společnosti zaznamenávány a dokumentovány často neformálně. Přesto je od něj požadována odpovídající formální dokumentace k provedenému auditu. Nezbyvá proto než trpělivě hledat stopy po

- interních kontrolách, na které se dá spolehnout, přičemž je třeba každou takovou stopu pečlivě zaznamenat a transparentně vyhodnotit možnost spolehnout se na dané kontroly,
- způsobech komunikace mezi vlastníkem/manažerem a dalšími zaměstnanci,

- informacích a dokladech, které existují jen v rukou či hlavě vlastníka/manažera,
- rizicích vstupu vlastníka v jakékoliv možné pozici a potlačení vnitřních kontrol,
- informacích o mimořádných vztazích se zákazníky, které mohou vést k transakcím, které naplňují spíše předpoklad „form over substance“ nežli opačně,
- informacích o neobvyklých cenách v případech transakcí mezi spřízněnými osobami,
- optimalizačních opatřeních, na které může auditor mít poněkud skeptičtější pohled, apod.

Vyžití klíčových osob a nezkušenost s auditem komplikují komunikaci. Na rozdíl od velkých společností, kde pracují zkušení odborníci, kteří jsou zvyklí z oddělení interních auditů, řízení rizik, výborů pro audit a dalších, předkládat a řádně dokumentovat veškeré podstatné skutečnosti, před rozhodnutím provádět analýzy, vyhodnocovat a schvalovat, plánovat apod., malé podniky tyto postupy nemají a často ani neznají. V lepším případě jsou procesy identifikovány a dokumentace k nim objevována společně s auditorem, v horším případě s auditorem teprve vzniká a bude využitelná až pro audity dalších období. Vazby mezi spojenými osobami jsou někdy objevovány až v průběhu auditu. Nároky na auditora těchto SME jsou proto zejména v prvním účetním období skutečně vysoké a jejich odpovídající zvládnutí vyžaduje léta praxe. Auditor musí být diplomatem i psychologem, musí umět nejen sdělovat pochybení a zároveň doporučit jejich nápravu, ale mnohdy musí i klíčové osoby přesvědčit o jejich potřebě a prospěchu pro společnost. S tímto faktem je nutné počítat již při přijetí zakázky a stanovení odpovídajícího množství hodin, struktury týmu a z nich vycházející odměny.

**Miluše Korbelová
Ivan Brož**

Ing. Miluše Korbelová je absolventkou oboru ekonomika průmyslu na Vysoké škole ekonomické v Praze. Od roku 1995 pracuje ve vlastní společnosti Luca Audit, s.r.o. jako auditor a daňový poradce. Externě spolupracuje s Bankovním institutem vysokou školou, a.s. Je auditorkou zapsanou v seznamu Komory auditorů ČR, kde je členkou Výboru pro SME/SMP a Výboru pro veřejný sektor.

Ing. Ivan Brož je partnerem v auditorské společnosti Rödl & Partner Audit. Od roku 2007 je statutárním auditorem. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je držitelem profesní kvalifikace IFRS (DiplIFR). V posledních letech je též členem Výboru pro SME/SMP Komory auditorů ČR.

Doplňující aspekty k auditorské problematice spřízněných stran



Michal Štěpán

Tento článek je krátkým dovětkem k ostatním článkům tohoto čísla. Jeho obsahem je několik dodatečných postřehů či praktických doporučení pro auditory týkající se problematiky spřízněných stran.

Jak zjistit všechny spřízněné strany

Primární odpovědnost za identifikaci všech spřízněných stran má vedení společnosti. Základní auditorova technika ke zjištění totožnosti všech spřízněných stran je dotazování. Minimálně je třeba dotazovat se vedení, nicméně auditor může někdy považovat za vhodné rozšířit toto dotazování i na některé další pracovníky účetní jednotky.

Auditor není detektivem, který by musel (nad rámec informací získaných dotazováním) provádět hloubkovou forenzní šetření s cílem odhalit případné další spřízněné strany. Audit je vybudován na premise, že vedení společnosti je dostatečně kompetentní a přiměřeně důvěryhodné. Jinými slovy zná všechny spřízněné strany a auditorovi je na jeho dotazování sdělí. To nicméně nezabývá auditora povinnosti zůstat přiměřeně bdělý. Pokud během auditu, například při posuzování různých dokumentů, auditor získá podezření na existenci další spřízněné strany neoznačené vedením, musí reagovat. V lepším případě může zjistit, že šlo o nedorozumění či zřejmé opomenutí ze strany vedení. Horším případem je, pokud by auditor nabyl dojmu, že šlo o záměrné zatajení.

Zajímavý a někdy opomíjený zdroj cenných informací je skupinový auditor. ISA 600 ukládá skupinovému auditorovi povinnost sdělit auditorům složek seznam spřízněných stran zpracovaný vedením skupiny doplněný o veškeré další spřízněné strany, které jsou auditorskému týmu skupiny známy. Pokud auditor složky tuto informaci od auditora skupiny neobdrží, je na místě, aby o ni skupinového auditora aktivně požádal.

Dostatečnost důkazních informací

Primární odpovědnost za zajištění a předložení dostatečných důkazních informací v oblasti spřízněných stran (obvykle v souvislosti s daňovými riziky) má vedení společnosti. Auditor je povinen tyto informace vyhodnotit. Pokud by vedení potřebné (a dostatečně přesvědčivé) důkazní informace nepředložilo, není úlohou auditora tyto informace vyhledávat či dokonce vytvářet.

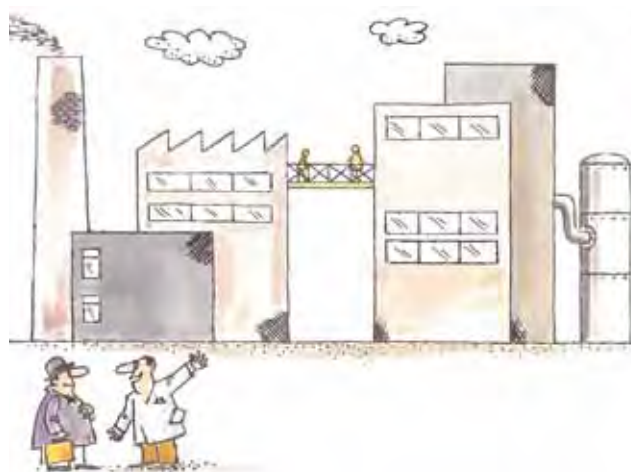
Pokud tedy například auditor legitimně usoudí, že v důsledku významných transakcí se společnostmi ve skupině existuje riziko týkající se převodních cen,

musí vedení demonstrovat, jak toto riziko posoudilo a případně eliminovalo. Typicky tím, že předloží auditorovi adekvátně robustní dokumentaci (studii, posudek experta) prokazující přiměřeně bezpečné nastavení převodních cen. Pokud takovou dokumentaci nevypracovalo (či nezískalo, například od vedení skupiny), nemůže vůči auditorovi argumentovat, že „oni žádné riziko nevidí, a pokud ho vidí auditor, tak ho má posoudit auditor“. Příprava dokumentace týkající se spřízněných stran a transakcí s nimi je domácím úkolem pro vedení, nikoliv pro auditora.

Dopady do zprávy auditora

Pokud se auditor domnívá, že v souvislosti se spřízněnými stranami existuje riziko významné nesprávnosti, pro které nezískal dostatečné důkazní informace, nezbyvá než tuto skutečnost promítnout do zprávy auditora. Minimálně by se jednalo o výhradu z důvodu nedostatku důkazních informací. V extrémním případě by mohlo jít dokonce o odmítnutí výroku. Je nutné zdůraznit, že nedostatek důkazních informací vyžaduje vždy modifikaci výroku auditora. Není možné tento problém vyřešit pomocí pouhého zdůraznění skutečnosti či uvedením jiné skutečnosti neovlivňující výrok.

Výše uvedenou situaci (nedostatek důkazních informací, typicky způsobený vedením společnosti) je nutno odlišit od situace, kdy existuje přirozená nejistota nezávislá na vedení společnosti. Například v době ukončování auditu může probíhat kontrola finančního úřadu zaměřená na problematiku převodních cen, mohou existovat předběžné nálezy či komunikované názory v této oblasti, či mohlo dojít již k vydání



V zájmu transparentnosti jsme ponechali propojení mezi našimi společnostmi odkryté, takže je možno přímo pozorovat vzájemné transfery!
Kresba: Ivan Svoboda

rozhodnutí, které však vedení společnosti pomocí dostupných právních prostředků napadá. Takové situace mohou přinášet nejistotu ohledně konečného výsledku dané záležitosti. Pokud je taková nejistota v účetní závěrce adekvátně řešena (dle okolností účtováním rezervy a/nebo zveřejněním), může auditor považovat za vhodné do zprávy doplnit zdůraznění této skutečnosti, aniž modifikuje výrok.

Dokumentace

Na otázku dokumentace lze odpovědět jednoduše citací ISA 550: „Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést jména identifikovaných spřízněných stran a povahu jejich vztahů“. Čili pokud ve spisu auditora bude sice hezký obecný popis vztahů se skupinou, ale bude chybět jmenný seznam spřízněných stran, lze těžko obhájit soulad takového spisu s ISA.

Michal Štěpán

*Ing. Michal Štěpán je директором v oddělení auditor-
ských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem brit-
ské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a licen-
covaným auditorem Komory auditorů ČR. Má více než
20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních
i nadnárodních společností v České republice působících
v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je
v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast au-
ditor-ské metodologie a zástupcem technického ředitele
pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditor-
ské 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.*

Hugo a Sally se baví podruhé o materialitě¹

3. Nalezená nesprávnost



Sally, celková hodnota námi identifikovaných nesprávností je už 980 tisíc korun, což je sice pod materialitou, ale ne moc, protože ji máme jeden milion. Jsem z toho trochu nervózní. Faktické nesprávnosti na vzorku dělají 100 tisíc. Ale ty projektované na zbytku zásob jsou 880 tisíc. Klient by ty faktické možná i opravil, ale opravovat na základě našich projekcí se brání.

Aha. Při 980 tisíc korun na zásobách nezbývá prakticky žádný prostor pro další možné nezjištěné nesprávnosti v ostatních částech závěrky. Navíc skutečné chyby na zásobách mohou být i vyšší než těch odhadovaných 980 tisíc. Čili celkové možné nesprávnosti v závěrce mohou relativně snadno překročit materialitu.



Přesně. V této situaci lze těžko učinit spolehlivý závěr. Navrhuji ještě požádat klienta, aby znovu prověřil celé zásoby, veškeré zjištěné chyby opravil a my pak můžeme zopakovat testy.

Souhlasím. A naše vzorky nejspíš navýšíme, abychom zvýšili míru spolehlivosti našeho testu.

-ChaK-

¹ Navazuje na diskusi H&S z čísla 7/2017.

Rozhovor s odborníky na forenzní audit

Spřízněné strany pohledem forenzních auditorů

Při auditu účetní závěrky se auditor musí vypořádat s riziky souvisejícími se spřízněnými stranami, které mohou vést k nesprávnostem v účetní závěrce, ať už z důvodu chyby nebo podvodu.

Jakkoliv jsou forenzní služby odlišné od auditu účetní závěrky, i při nich je problematika spřízněných stran velmi relevantní. Forenzní auditoři disponují specializovanými schopnostmi a znalostmi pro odhalování podvodů včetně těch souvisejících se spřízněnými stranami. Zkušenosti forenzních auditorů tak mohou být zajímavé a užitečné i pro auditory účetních závěrek. Oslovili jsme tři odborníky v oblasti forenzního auditu a položili jim několik otázek k tématu spřízněných stran.

Jak častá či důležitá je problematika spřízněných stran při poskytování forenzních služeb?

(KHD) Analýza spřízněných stran společnosti je jednou z klíčových činností jak v rámci interních investigací, tak jako preventivní činnost při nastavování programů boje proti podvodnému jednání. Spřízněnost stran totiž představuje inherentní riziko konfliktu zájmů, které může vést k případnému nekalému či neetickému jednání. Velký důraz proto klademe nejen na zjištění přímých či nepřímých vlastnických podílů, ale zejména na možné příbuzenské, obchodní či jiné formy vztahů mezi subjekty. Rizikovým z tohoto pohledu tak může být například dodavatel, který na první pohled nemá s prověřovanou společností nic společného, při bližším zkoumání však můžeme nabýt podezření, že mezi členy statutárních orgánů obou společností je určitý vztah, neboť oba bydlí na stejné adrese.

(AN) Z vlastních zkušeností mohu potvrdit, že přítomnost spřízněných osob je klíčová ve většině našich případů. Pachatel se musí nejprve dostat k aktivům, o něž se chce obohatit, k čemuž potřebuje spolupráci osoby na druhé straně. Pokud se nám podaří tyto vztahy odhalit, můžeme identifikovat pravděpodobné cesty úniku aktiv. Forenzní služby jsou všeobecně vnímané spíše jako vyšetřování případů, které již nastaly a ve kterých se vztahy spřízněných stran již vyskytují. Rovnocennou součástí práce moderního forenzního auditora je ale i klientovi pomoci nastavit efektivní vnitřní kontrolní systém chránící společnost před riziky střetu zájmů. Často radím klientům, jak konfliktům zájmů předcházet a jak je včas detekovat ve vztahu k zaměstnancům, klientům a dodavatelům.

(MH) Existence obchodních vztahů mezi spřízněnými stranami je určitě v České republice častým jevem.



Kateřina Halásek Dosedělová je ředitelkou oddělení Forenzních služeb PwC v České republice. Má více než 13 let zkušeností v oblasti prevence, detekce a vyšetřování finančních kriminality a kontroly a designu interních předpisů se zaměřením na snížení rizika podvodu a compliance. Před nástupem do PwC v roce 2006 pracovala Kateřina jako interní auditorka ve významné české bance a zaměřovala se na oblast finančních trhů a risk managementu. Je certifikovaný vyšetřovatel podvodů (CFE) a certifikovaná účetní (FCCA).



Alexander Nagy se již 20 let věnuje potlačování hospodářské kriminality a zavádění compliance management programů. Realizoval projekty pro řadu významných klientů v Evropě, USA, Rusku či Jihoafrické republice. Má zkušenosti také z bankovního sektoru, kde v jedné z největších českých bank zodpovídal za compliance a bezpečnost. V současné době vede tým forenzních auditorů v 18 zemích střední a východní Evropy. Alexovým mottem je: není těžké nestandardní jednání odhalit, uměním je tak učinit efektivně i s omezenými zdroji.



Maroš Holodňák odpovídá za forenzní služby KPMG v regionu střední a východní Evropy. Od roku 2009 působil na pozici director ve forenzním týmu KPMG Česká republika, v roce 2019 byl jmenován partnerem společnosti. Má 20 let zkušeností, zejména z oblasti vyšetřování podvodů a řízení rizik podvodného jednání. Vedl zakázky v celé řadě odvětví a rovněž poskytoval služby klientům zapojeným do soudních sporů. Společnostem pomáhá také předcházet rizikům korupce a podvodů, kdy jim radí při vyhodnocování, navrhování a zavádění systémů účinných kontrol a provádění potřebných změn v organizaci.



Je to dané i tím, že Česká republika je poměrně malý trh, na kterém existuje mnoho vazeb mezi prověřovanými společnostmi a jinou třetí stranou, např. dodavatelem či zákazníkem. Tyto vazby jsou např. v podobě účasti na podnikatelské činnosti, majetkového propojení, příbuzenských vztahů managementu, známostí, či jsou to vazby, prostřednictvím kterých se uplatňuje podstatný vliv na obchodní činnost.

Je důležité si ale uvědomit, že transakce se spřízněnými stranami samozřejmě ještě nepředstavují nestandardní či podvodné jednání. Naopak většina z nich představuje legitimní součást obchodní činnosti. Určitě je ale vhodné je vnímat jako potenciální riziko, že daný vztah může představovat střet zájmu nebo jiné nestandardní jednání. Je proto nutné se jimi detailněji zabývat, hlavně v případech komplexní, netransparentní struktury, kdy vazby často sahají do rizikových zemí, daňových rájů a zemí na seznamu FATF (Financial Action Task Force, Finanční akční výbor).

S jakými modely podvodného jednání využívajícího spřízněnosti stran se ve své praxi setkáváte?

(KHD) Nejčastěji se setkáváme s podvodným jednáním v oblasti nákupu. Schémata zahrnují obvykle nákup nepotřebných či předražených služeb či zboží od spřízněných stran nebo platby za služby, které nebyly reálně poskytnuté. Jak si dokážete představit, zejména v oblasti poskytování služeb jako je marketing, poradenství, ale i právní služby je často těžké dohledat dokumentaci k tomu, zda služba byla vůbec poskytnuta, případně posoudit, zda je zaplacená částka adekvátní odměnou za poskytnuté služby. Setkala jsem se například se situací, kdy byla faktura podložena studií proveditelnosti, což by mohlo značit, že se jednalo o reálné plnění. Při „bližším ohledání“ za použití vyhledávače Google jsme však zjistili, že kromě první strany je zbytek zprávy přesnou kopií oficiální zprávy publikované již dříve jinou společností.

(AN) Stejně jako jsou vztahy mezi lidmi velmi různorodé, tak i způsoby jejich využití v neprospěch našich

klientů jsou pestré. Úvěrový pracovník banky sjedná úvěr za zvýhodněných podmínek svému bývalému spolužákovi. Do tenderu na marketingové služby je přizvána i firma, ve které má podíl manželka šéfa marketingu, který služby poptává. Výrobní ředitel přistihne zaměstnance dodavatele pohybovat se ve výrobě bez ochranných pomůcek a okamžitě rozváže dodavatelský vztah, čímž vyvolá potřebu nahradit jej bez výběrového řízení firmou, která je ochotna nastoupit ihned, a v níž je shodou okolností tichým společníkem onen výrobní ředitel. Klasické schéma představuje nestandardní vztah mezi nadřízeným a podřízeným materializovaný při hodnocení výkonu podřízeného a jeho odměňování. Vztah osob mimo hierarchickou linii může sloužit k vyvedení peněz z firmy tím, že selže pravidlo čtyř očí při schvalování a kontrole zadané platby. Porušení soutěžního práva a následné sankce bývají přímo důsledkem existence a zneužití nestandardních vztahů mezi subjekty trhu.

(MH) Podvodné jednání využívající spřízněnosti stran může spočívat ve zneužití složitých transakcí a struktury spřízněných stran k ukrytí skutečné podstaty transakce, nadhodnocování výnosů a majetku společnosti a daňovým podvodům. Z pohledu auditora se tak může jednat o podvodné jednání spáchané vedením společnosti a to realizací transakcí se spřízněnými entitami s cílem fiktivně navýšit tržby, majetek, skryt či ponížít závazky nebo navýšit náklady pro snížení daňové povinnosti. Takové transakce pak mohou zahrnovat:

- prodej či nákup zboží a služeb (nad či pod tržními cenami),
- půjčky třetím stranám či od třetích stran (nad či pod tržními podmínkami),
- investice (nad tržními cenami),
- vyvážení majetku, peněžních prostředků,
- převod závazků.

Odlišnou kapitolou pak jsou transakce s třetími stranami, které mohou být propojeny se zaměstnancem společnosti či s jejím vedením (napřímo nebo přes jinou společnost). Takové situace představují střet zájmů a často neodpovídají tržním podmínkám, čímž společnosti vzniká škoda. Specifický příklad podvodného jednání využívajícího spřízněnosti pak mohou představovat také tajné dohody mezi dodavatelem a manipulace výběrových řízení (včetně veřejných zakázek) s cílem vyloučit ostatní nezávislé dodavatele.

Jaké indikátory naznačující možný podvod spřízněné strany či jaké postupy k jeho odhalování používáte?

(KHD) Mezi časté indikátory patří:

- dodavatel je firmou založenou krátce před podepsáním smlouvy a nemá tedy žádnou obchodní historii,
- výběr dodavatele je proveden na návrh někoho z managementu a standardní požadavky na výběrové

řízení nebyly dodrženy, nebo byla předložena nabídka pouze od tohoto dodavatele a byla vysvětlena urgentností služeb, které má dodat,

- prodej zboží, které firma již nepotřebuje, za cenu výrazně pod úroveň tržní ceny, případně za podmínek zjevně výhodnějších pro druhou stranu,
- půjčky či garance třetím stranám bez zjevného ekonomického smyslu či za podmínek nevýhodných pro společnost.

(AN) Při střetu zájmů jde zpravidla o situaci, kde vztah mezi dvěma osobami je bližší než jejich vztah k zaměstnavateli. Vztah mezi lidmi se promítá do běžného života – lidé spolu tráví čas, dovolené, mají společné zážitky a koníčky. Jejich rodiny bývají propojené, bydlí ve stejném domě, vlastní spolu nemovitosti, společnosti, auta a jiná aktiva. To vše se odráží v jejich aktivitách na sociálních sítích, v jejich komunikaci nebo ve veřejných registrech. Na straně druhé existuje obchodní vztah ke společnosti našeho klienta, který bude pravděpodobně nevyvážený v jeho neprospěch, což se může odrazit v hodnotě přijatého plnění. To uvidíme například u výrobních podniků ve snížené kvalitě nakoupených dodávek, způsobující zvýšenou kazivost finálních výrobků, nebo v narůstajících skladových zásobách nakupovaných nepotřebných subdodávek. Ve zdravotnictví se toto pak projevuje předepisováním léků nebo procedur, které doporučuje spřízněná strana, potenciálně na úkor kvality nebo ceny léčby.

(MH) Indikátorů může být celá řada v závislosti na konkrétní situaci, např. opakující se transakce se spřízněnou stranou, manuální účetní záznamy, nestandardní hodnoty transakcí, převody majetku z/na spřízněnou stranu, fúze, vyčlenění části podniku, půjčky ve skupině, transakce se spřízněnou stranou bez provozovny, zaměstnanců atd.

Pro zpracování velkých objemů komplexních dat používáme automatizované postupy a datovou analytiku, která pomáhá odhalit vzájemné vazby mezi osobami a společnostmi na různých úrovních: nezajímá nás jen přímé propojení, ale i vazby přes další společnosti. Stejným způsobem jsme schopni zpracovat účetní transakce v prověřovaném období a detailně se zaměřit na vzorek, který vykazuje zvýšené riziko podvodu.

Které z vašich dovedností, postupů či nástrojů by mohly být užitečné i pro práci auditora účetní závěrky?

(KHD) Výhodou našich forenzních postupů je, že jsou založené na podrobných analýzách dat za pomoci nástrojů jako Tableau a Alteryx. Ty umožňují provést analýzu velkého množství dat z různých datových zdrojů jako např. účetního systému klienta, která jsou obohacena o informace získané z veřejně dostupných zdrojů a placených databází. Díky vizualizaci výsledků můžeme pak snadněji nalézt anomálie a nestandardní vzory

chování (a to jak osob, tak transakcí). Identifikované anomálie následně podrobuje detailnímu zkoumání na základě dostupné podpůrné dokumentace doplněné o rešerše. Klíčový je celkový „mindset“ osob, které forenzní práci dělají. Kromě profesionálního skepticismu, který uplatňují ve své praxi také auditoři, je to celkové nastavení mysli na nutnost vše si ověřit z různých zdrojů. Dalším aspektem je fakt, že žádná transakce není co do hodnoty příliš malá na to, abychom ji zvažovali jako podezřelou. Podvodné jednání totiž nezná hranici materiality.

(AN) Dovednosti a postupy forenzního auditora se příliš neliší od těch, které běžně používá auditor účetní závěrky. Liší se však tím, že forenzní auditor aplikuje výrazně nižší úroveň materiality. Na začátku práce si stanovím hypotézu na základě znalosti případu, podobných situací a mých zkušeností. Přizpůsobím tomu svoje postupy, hledám ve zdrojích pro hypotézu relevantních. Neanalyzuji slevy poskytnuté všem zákazníkům, když podle hypotézy jde o oblast prodeje určitého výrobku jen jednomu segmentu zákazníků. Abych byl co nejefektivnější při hledání vazeb, vztahů a indikací jejich nevyváženosti, využívám nástroje pro zpracování elektronických dat. Tyto nástroje mi automatizovaně vykreslí vztahy mezi subjekty z e-mailové komunikace, sociálních sítí nebo veřejných registrů. Bez těchto nástrojů by bylo vyšetřování v dnešní době orientované na data příliš nákladné a málo účinné.

(MH) Určitě již zmíněná forenzní datová analytika, jako i prověrka integrity třetích stran. Dále máme k dispozici nástroje pro odhalování podvodů ve finančním výkaznictví vycházející z analýzy již existujících finančních výkazů. V případě podezření na podvodné jednání provádíme šetření takového podezření zahrnující posouzení integrity managementu a kvantifikaci dopadu nekalého jednání na finanční výsledky společnosti.

Rozhovor vedl Michal Štěpán



Na co by se u přezkoumání nemělo zapomínat?

„Povím vám to, Kulišku, ten svůj nápad... Chci dát na obecní útraty něco postavit.“ „Z obecních peněz?“ podivil se učitel, neboť věděl, jak velice mohou výdaje z peněz získaných daněmi a dávkami ohrozit popularitu obecního představenstva.

Gabriel Chevallier – Zvonokosy.

Již několikrát se mi stalo, že velmi zkušený auditor či kontrolor kvality, jakmile uslyšel slova přezkum, přezkoumání, vytáhl pomyslný kropáč, naznačil znamení kříže a řekl: *Tak to já nedělám. Vůbec tomu nerozumím.* Před šesti lety bych reagoval stejně. Leč práce kontrolora kvality na naší komoře mne poučila. A tak jsem si řekl, že by nebylo na škodu napsat článek shrnující v kostce postup auditora při přezkumu se zdůrazněním podobností s auditem účetní závěrky.

Následující body obsahují ty skutečnosti a zkušenosti nasbírané při kontrolách kvality, o kterých se domnívám, že je důležité jim věnovat pozornost:

- Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (dále přezkoumání) je stejně jako audit účetní závěrky (ÚZ) ověřovací zakázkou, i když na rozdíl od auditu ÚZ poskytuje pouze omezenou jistotu.
- Průběh přezkoumání lze rozčlenit do stejných fází jako audit ÚZ: Posouzení rizika zakázky (Etický kodex a ISQC 1 platí i pro přezkoumání) → uzavření smlouvy → poznání obce, jejího systému vnitřních kontrol a informačního systému → identifikace rizik možného výskytu významných chyb a nedostatků → plán přezkoumání → získání dostatečných a vhodných důkazních informací (včetně testování) → shromáždění chyb a nedostatků → vydání a projednání zprávy o výsledku přezkoumání (dále jen zpráva) → kompletace a uzavření spisu.
- Normativní úprava: Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření ÚSC a DSO (dále ZoP) – pro auditory jsou relevantní § 2, 3 a 10), zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech (ZoA), revidovaný auditorský standard č. 52 – přezkoumání hospodaření ÚSC (dále AS 52), podkladový mezinárodní standard ISAE 3000, podpůrně standardy ISA. Podstata přezkoumání: V § 2 ZoP nalezneme 16 dílčích předmětů přezkoumání (DPP). Úkolem auditora je ověřit (tj. přezkoumat), zda u těchto DPP obec postupuje v souladu s předpisy (viz § 3 ZoP – Hlediska přezkoumání), které oblast vymezenou dílčím předmětem upravují. Dalšími hledisky jsou: soulad hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem, dodržení účelu poskytnuté dotace



nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití, věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.

- Auditor musí znát předpisy, které jsou pro jednotlivé DPP relevantní. Vedle účetních předpisů jde např. o zákon č. 128/2000 Sb., o obecním zřízení, a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ÚSC, nebo nařízení vlády č. 318/2017 Sb., o výši odměn členů zastupitelstev ÚSC. Výčet předpisů je třeba uvést v příloze smlouvy o vykonání přezkoumání a je povinnou přílohou zprávy. Tyto právní předpisy se, jak víme, často mění, a proto auditor musí použít (a v příloze zprávy uvést) označení předpisů platných pro přezkoumávané období.

Poznámka: Pokud bychom v obci prováděli audit ÚZ, s těmito předpisy bychom se museli seznámit tak jako tak, neboť nám to ukládá ISA 250.

- Stejně jako u auditu ÚZ je základem kvalitně provedeného přezkoumání dokonalé poznání účetní jednotky (ÚJ), jejího systému vnitřních kontrol a informačního systému. Toto poznání je nezbytné proto, aby auditor mohl identifikovat rizika možného výskytu chyb a nedostatků (ZoP nezná auditorský výraz nesprávnost). Tato rizika auditor identifikuje s ohledem na § 2 ZoP, tj. určí, u kterých dílčích předmětů přezkoumání očekává významné chyby a nedostatky. Častými rizikovými DPP bývají např. plnění příjmů a výdajů rozpočtu, zadávání a uskutečňování veřejných zakázek, nakládání a hospodaření s majetkem ÚSC či účetnictví vedené ÚSC.

Stanovení významnosti: AS 52 říká, že významnost je třeba zohlednit při plánování a provádění a při posuzování významných chyb a nedostatků v předmětu přezkoumání. Ve zprávě sice musí být uvedeny veškeré zjištěné chyby a nedostatky,

avšak stanovení významnosti pomáhá auditorům např. při výběru vzorků nebo při závěrečném posouzení závažnosti zjištěných chyb a nedostatků. Stanovení významnosti je věcí profesního úsudku a musí být ve spisu dobře zdůvodněno.

- Stejně jako u auditu, tak i u přezkoumání musí auditor pro jednotlivé DPP získat dostatečné a vhodné důkazní informace. Ty si auditor opatří tak, že k jednotlivým DPP naplánuje, provede a zdokumentuje relevantní testy. Auditor si musí dle svého profesního úsudku zvolit vhodné testy, pokrývající identifikovaná rizika.
- Řadu shodných testů bude auditor provádět jak při auditu ÚZ, tak při přezkoumání. Zamyslíme-li se nad jednotlivými DPP, zjistíme, že mnohé z nich bývají, aniž si to uvědomujeme, náplní běžného auditu ÚZ. I při auditu se přece zajímáme o nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví ÚJ (audit majetkových účtů), o finanční operace týkající se cizích zdrojů (audit závazkových účtů) nebo o tvorbu a užití peněžních fondů (audit účtů vlastního kapitálu a finančního majetku). Opět je třeba zdůraznit, že pro tyto „auditorské“ DPP je při přezkoumání nutné znát příslušné právní a účetní předpisy upravující tu kterou oblast.

Příklad: U s.r.o. se společníkem p. Novákem je to on, kdo rozhodne o daru 50 tis. Kč pro místní farní charitu. Účetní své rozhodnutí sdělí ústně nebo e-mailem. V obci je to zastupitelstvo, které dle zákona o obecním zřízení musí o poskytnutí daru rozhodnout.

- Důležitým DPP je hned ten první, a to plnění příjmů a výdajů rozpočtu vč. peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků. To, že základem hospodaření obce je kvalitně sestavený rozpočet, platilo již ve starém Římě. Protože stát potřebuje, aby se rozpočtový proces řídil ve všech obcích stejnými pravidly, existuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Ten určuje obcím řadu povinností. Pokud je obec poruší, dopouští se přestupku nebo dokonce porušení rozpočtové kázně.
- Soudní spory a žaloby: Postupy při přezkoumání budou obdobné jako při auditu ÚZ. Tj. dotazování, pročtení zápisů ze zasedání zastupitelstva a rady, prověření zápisů na účtech nakupovaných služeb (faktury od právníků) popř. získání přehledu právních sporů vedených obcí či proti obci (právní confirmace). Proč je to nutné? Jedním z DPP je také účetnictví vedené územním celkem v souladu s českými účetními předpisy. Proto není důvod, proč by obec neměla na pravděpodobný budoucí výdaj vytvořit účetní rezervu. Dále platí, že povinnou náležitostí zprávy o výsledku přezkoumání je upozornění na případná rizika pro

hospodaření obce v budoucnosti. Kde jinde by toto upozornění mohlo být relevantní, než u možného nepříznivého výsledku konkrétního právního sporu. Je pravdou, že ZoP uvádí, že upozornění na rizika by mělo vycházet pouze ze zjištěných chyb a nedostatků uvedených ve zprávě, avšak upozorní-li auditor na jakékoli jiné významné riziko pro hospodaření obce, určitě tím ZoP neporuší.

- Externí confirmace: Můj názor je, že u přezkoumání hospodaření větších obcí a statutárních měst by si auditor měl bankovní confirmaci vyžádat. I tyto subjekty přece vykazují ve svých rozvahách závazky z bankovních úvěrů, musí plnit podmínky úvěrových smluv a občas mají ve svém portfoliu cenné papíry (např. dluhopisy, kde správcem je banka). Confirmace lze samozřejmě využít i při ověřování existence pohledávek a závazků nebo při testech k DPP vyúčtování a vypořádání finančních vztahů k rozpočtům a fondům.
- Osobní náklady: § 2 ZoP je jako samostatný DPP neuvádí. Jde však o často sledovanou položku rozpočtu (DPP příjmy a výdaje rozpočtu) a výsledovky (DPP účetnictví vedené celkem). V odst. A1 aplikační části AS 52 jsou právní předpisy týkající se této oblasti uvedeny. Jde o nařízení vlády (NV) o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě a o nařízení vlády o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev. Auditor je povinen se ujistit, zda je uvedený výčet norem stále aktuální a zapracovat případné změny legislativy.
- Podrozvahové účty: V souvislosti s požadavky účetních předpisů na tyto typy účetních jednotek je třeba věnovat zvýšenou pozornost podrozvahovým účtům, které se mohou stát i zdrojem významných informací při přezkoumání hospodaření.
- Následné události: Podle AS 52 odst. 45 je auditor povinen zohlednit vliv, který na předmět přezkoumání a na zprávu mají události, k nimž došlo



do data vyhotovení zprávy. Rovněž je povinen náležitě reagovat na skutečnosti, o kterých se auditor dozví po datu zprávy a které, kdyby mu byly k tomuto datu známy, by mohly vést ke změně zprávy. Jinak řečeno, auditor provede obdobné postupy jako při standardním auditu ÚZ.

- **Prohlášení vedení:** Podíváme-li se na podkladový standard ISAE 3000, zjistíme, že písemné prohlášení je důkazem, který si auditor vyžádá při jakékoliv ověřovací zakázce, tedy i při přezkoumání. Je vhodné nastylizovat prohlášení dle příkladu v příloze č. 3 k AS 52 nebo na www.kacr.cz v sekci metodická podpora. I zde platí, že prohlášení je jedním z důkazů a proto musí být datováno co nejbližší k datu zprávy o výsledku přezkoumání, ne později.
- **Uživatelé zprávy:** Uživatelem zprávy by měl být zejména občan obce. Dalšími uživateli budou nesporně zastupitelé a Ministerstvo financí ČR. Nelze vyloučit, že se se zprávou seznámí i uvěřující banka. Pro ni však bývá srozumitelnější klasická zpráva auditora o ověření ÚZ.
- **Formát a obsah zprávy:** I když příklad uvedený v příloze č. 2 k AS 52 je doporučením, tak jeho využitím auditor získá jistotu, že zpráva bude obsahovat základní náležitosti předepsané § 10 ZoP i ISAE 3000. Když se připravoval AS 52, bylo nutné navrhnout zprávu tak, aby splňovala požadavky § 10 ZoP a zároveň požadavky ISAE 3000. Proto zprávy vydávané auditorem obsahují i požadavky nad rámec § 10 ZoP a tím se liší od zpráv, které vydává krajský úřad.
- **Auditor se musí vyjádřit rovněž k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání,** tj. musí do své zprávy zařadit závěr, ke kterému na základě přezkoumání dospěl. Ten je principiálně formulován negativně, poskytující omezené ujištění o předmětu přezkoumání.
- **Dále se auditor musí vyjádřit, zda zjistil nějaké chyby a nedostatky.** Pokud ano, musí je ve zprávě popsat, popř. je uvést (je-li jich více) v samostatné příloze (příloha B). Může tedy nastat situace, kdy auditor vydá v části zprávy VI. A. závěr bez výhrad: Na základě námi provedeného přezkoumání hospodaření územního celku jsme nezjistili žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že přezkoumávané hospodaření není ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s hledisky přezkoumání hospodaření uvedenými v bodě III. této zprávy.
- **Přesto však v části VI. B. Vyjádření ohledně chyb a nedostatků méně závažné chyby a nedostatky uvede.** Lze to přirovnat k situaci při auditu, kdy k ÚZ vydáme výrok bez výhrad a v dopisu vedení

klientovi sdělíme méně významné nesprávnosti, které jsme při auditu zjistili. Nemělo by se však stávat, že auditor vydá závěr bez výhrad a v části Vyjádření ohledně chyb a nedostatků uvede řadu závažných nedostatků dle § 10 odst. 3 c) ZoP. V tomto případě již většinou bývá relevantní modifikovaný závěr.

- **Upozornění na případná rizika:** Pokud při přezkoumání zjistíme chyby a nedostatky, jsme povinni v této části zprávy srozumitelně popsat případná rizika, která z našich zjištění vyplývají a která mohou mít negativní dopad na hospodaření obce v budoucnu.

Příklad: Obec byla jediným společníkem v nemocnici, která již po mnoho let vykazovala ztrátu. V části Upozornění na případná rizika auditor uživateli zprávy sdělil, že provoz nemocnice je již dlouho ztrátový, nemocnice vykazuje záporný vlastní kapitál, strategický partner dosud nebyl nalezen a že v budoucnu nelze vyloučit významné dopady do výdajů obce. Zjištěným nedostatkem, resp. chybou bylo, že obec nepřecenila svoji finanční investici ekvivalencí, tj. nesnížila její ocenění na nulu.

- **Zjištěné chyby a nedostatky je třeba ve zprávě popsat jasně a srozumitelně.** Musí být zřejmé, jaký právní předpis obec porušila, v čem porušení spočívalo, zda a jaký dopad mělo porušení předpisu do hospodaření obce vč. případného vyčíslení v Kč. Bohužel, stále se setkáváme s tím, že auditori svá zjištění popisují složitě, nekonkrétně či alibisticky a doplňují je o řadu nerelevantních a zavádějících informací.

Příklad: Ve zprávě auditor v příloze B – popis chyb a nedostatků mimo jiné uvedl, že rozpočet byl schválen jako vyrovnaný, obec zřídila sociální fond a fond rozvoje bydlení, obdržela dotaci na modernizaci školní kuchyně a protokol ročních účetních odpisů nesouhlasil se zůstatkem účtu 403. Čtenář článku necht sám posoudit, které ze zjištění je skutečnou chybou či nedostatkem a zda je zjištění týkající se odpisů pro uživatele zprávy srozumitelné.

- **Ukazatele:** Povinnou součástí zprávy jsou tři ukazatele, a to: podíl pohledávek na rozpočtu, podíl závazků na rozpočtu (správně by mělo být na rozpočtových příjmech) a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku. Algoritmy pro výpočet těchto ukazatelů bývají publikovány v časopise AUDITOR, jsou zveřejněny na komorových stránkách v sekci metodická podpora a lze je nalézt i na stránkách MF ČR. Správný postup je takový, že ukazatele spočítá obec a auditor výpočet přezkoumá, tj. ověří.
- **Ověření poměru dluhu k průměru rozpočtových příjmů:** za poslední 4 rozpočtové roky podle předpisu upravujícího rozpočtovou odpovědnost.

V souvislosti s tímto DPP vzrůstá význam jiných DPP, a to např. stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, příjmy a výdaje rozpočtu a zvláště účetnictví vedené celkem. Tj. jako auditoři musíme ověřit, zda se lze spolehnout na údaje o rozpočtových příjmech za poslední 4 roky (v r. 2018 za roky 2015–2018) a na zůstatky účtů krátkodobých a dlouhodobých úvěrů, půjček aj.

- Přílohy zprávy: Výčet je uveden v AS 52, resp. v příloženém příkladu zprávy. Pokud jde o označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání, jedná se o povinnou přílohu podle § 10 ZoP, o které se mezi auditory často diskutuje. Důvodem diskuse mezi auditory je míra detailu označení těchto dokladů a jiných materiálů.
- Při přezkoumání za rok 2019 však již nebude (na rozdíl od minulých let) přílohou ani ÚZ ani výkaz FIN 2-12. Důvod? Uživatel by mohl nabýt dojmu, že auditor závěrku a výkaz FIN 2-12 ověřil, byť přezkoumání auditem není (viz AS 52 odst. 2). Navíc § 10 ZoP tyto dokumenty jako povinnou součást zprávy neuvádí a krajsí kontrolóři je rovněž jako zvláštní přílohu ve svých zprávách neuvádějí.

Poznámka: Pokud by byl auditor pověřen auditem ÚZ obce, pak samozřejmě její ÚZ bude povinnou součástí zprávy, avšak bez výkazu FIN 2-12. Ten, byť je velmi důležitý, součástí ÚZ není a auditor při auditu ÚZ ověřuje maximálně výkaz o peněžních tocích.

- Pokud auditor přezkoumává hospodaření statutárního města, které má zřízeny městské části či obvody (MČ) s vlastními zastupitelstvy a rozpočty (nyní např. Praha, Brno, Liberec, Ostrava, Plzeň), musí nejprve získat zprávy o výsledku přezkoumání MČ. V „hlavní“ zprávě (tj. ve zprávě auditora o výsledku přezkoumání za celé statutární město) uvede veškeré zjištěné chyby a nedostatky (tj. i chyby a nedostatky zjištěné při přezkoumání hospodaření MČ). „Hlavní“ zprávu pak vydá v den, který nemůže být dřívější, než zpráva o výsledku přezkoumání kterékoli MČ.
- Dopis vedení nemůže nahradit zprávu, tj. např. v něm nelze uvést chyby a nedostatky, aniž by nebyly uvedeny ve zprávě. Pokud jej auditor vydá, pak tento dopis musí být nedílnou součástí zprávy jako její příloha, viz AS 52 odst. 56.
- Spis auditora: Požadavky jsou shodné s požadavky na spis k auditu ÚZ. Tj. ze spisu musí být zřejmé, kdy, kdo, jaký postup, jak a s jakým výsledkem provedl. Formu ani obsah spisu relevantní standardy pro přezkoumání nepředepisují. Přesto je logický postup těch auditorů, kteří prováděcí (testovací) část spisu rozdělí podle § 2 ZoP na dílčí části, které spojí do logicky a vzájemně souvisejících celků, a ke každému DPP si naplánují, provedou a zdokumentují

provedení konkrétních auditních procedur. Jinak řečeno, auditor musí ve svém spisu prokázat, jaké konkrétní důkazy k jednotlivým DPP získal a z čeho vychází jeho závěr uvedený v části VI. zprávy.

- Informační zdroje k metodice: Je jich řada. Vedle právních předpisů lze zmínit sekci metodická podpora na stránkách Komory, časopis Auditor a stránky MF ČR (do vyhledávače stačí zadat výraz přezkoumání). Významným zdrojem informací může být i registr smluv ve veřejném sektoru (<https://smlouvy.gov.cz/vyhledavani>). Určitě je vhodné využít aplikaci státní pokladna, resp. <https://monitor.statnipokladna.cz>. Zde najdeme účetní závěrky veškerých vybraných účetních jednotek a jejich rozpočty. Nevýhodou je, že záložka monitoring a audit zahrnující i podzáložku přezkoumání hospodaření je zatím na informace skoupá, tj. nedozvíme se, kdo přezkoumání za konkrétní rok prováděl a zda a jaké konkrétní nedostatky zjistil. Dokonce i u hlavního města Prahy je uvedeno: Nejsou evidována žádná porušení. Byť z veřejně dostupných zpráv vyplývá něco zcela jiného.

I když rozhodující činností většiny auditorů jsou především audity účetních závěrek, lze mezi aktivními auditory najít i ty, kteří se na přezkoumání specializují a u nichž tvoří tyto zakázky významnou součást jejich klientského portfolia. Na Komoru pravidelně docházejí podněty k prověření přezkoumávajících auditorů, a to jak od MF ČR, tak od krajských kontrolorů, a výjimkou nejsou ani podněty od občanů (ty se týkají především veřejných zakázek). Tím spíše je třeba provádět a dokumentovat zakázky přezkoumání hospodaření zodpovědně a pečlivě.

Daniel Stírský

oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR





Co najdete v e-příloze č. 8/2019

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, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Obsah

- Prodej firmy: Zájemců je patnáct na jednu, prodá se menšina. Proč?
- Rozhovor: Petr Bouda – Aktuálně k registru smluv
- Poslanci schválili nominační zákon. Politické trafiky ve státních firmách budou brzy minulostí
- Jak vylepšit ratingové agentury?
- 3913/2019 Daň z příjmů právnických osob: náklad související s pořízením hmotného majetku

-ab-



AUDITOR č. 8/2019

ročník XXVI

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

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

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

VDÁVÁ

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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz
Vychází 10x ročně
Roční předplatné: 950 Kč
Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR