

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 8/2021

Téma: ISQM 1 a 2



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
Sedmá společná konference auditorů se zaměřila na podvody a forenzní šetření.....	2
Poznamenejte si do diáře datum XXVIII. sněmu KA ČR.....	4
Vychází příloha Hospodářských novin Auditorské služby.....	4
Výbor pro veřejný sektor vydává novou metodickou pomůcku.....	4
Hugo a Sally se již pátým rokem baví o auditu.....	4
Noví auditoři složili v září slib.....	5
Slavnostní setkání s novými auditory.....	5

TÉMA ČÍSLA – ISQM 1 a 2

Editorial.....	6
Kvalita auditu a systém jejího řízení (Jiří Pelák).....	7
ISQM – Nová pravidla pro řízení kvality auditu (Michal Štěpán).....	9
Schvalování klientů a zakázek (Petr Vácha).....	12
Řízení zakázky podle ISQM 1 (Eva Loulová).....	14
Řízení zdrojů v pojetí ISQM1 (Karel Charvát).....	16
Kontrola kvality zakázky před vydáním zprávy auditora podle ISQM 2 (Hana Mužátková).....	21

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se potřetí baví o inventuře zásob.....	10, 13, 18, 20
---	----------------

LIDÉ A FIRMY

Erik Ďurkaň novým partnerem pro audit v Moore Czech Republic.....	23
---	----

Toto číslo vyšlo **3. 11. 2021**

Z kuchyně výboru pro metodiku auditu



Michal Štěpán

Je tu opět podzim, nová auditorská sezona a s tím tradiční úvodník na téma metodiky auditu. Co je nového ve výboru pro metodiku auditu? Na prvním místě jednoznačně to, že se opět scházíme fyzicky. Doufám, že to vydrží. Řešit vše online je únavné, zvláště pokud je třeba rozlousknout některé auditorské špeky. Mezi ty patřily na jaře například nové zprávy auditora o souladu s ESEF nebo zprávy o odměňování. Ty nemusí být relevantní pro všechny auditory, neb se týkají emitentů cenných papírů. Nicméně ukazují jasný trend rozšiřování palety skutečností, které mají být auditory ověřovány. Nepochybuji, že další podobné zprávy budou přibývat.

Ve výboru pro metodiku auditu pracujeme na některých dlouhodobějších projektech. Mezi ně patří například problematika zahajovacích rozvah. Možná jste zaregistrovali zářijovou výzvu k zaslání připomínek k návrhu příkladu zprávy auditora k zahajovací rozvaze při přeměnách. Naším cílem je sjednotit praxi v této oblasti a poskytnout jasný názor, jak by taková zpráva měla vypadat. Celá problematika přeměn generuje řadu dalších auditorských otázek, kterým se chceme věnovat v další fázi.

Dalším podobným projektem je ilustrativní spis auditora, což je projekt navazující na úspěšnou sérii školení na toto téma. Je to poměrně rozsáhlý úkol, ale

věříme, že v první polovině příštího roku budeme schopni prezentovat jeho výsledky.

V oblasti auditorských standardů nás v blízké budoucnosti čeká implementace novelizovaného standardu ISA 315. To je jeden z nejdůležitějších auditorských standardů, neboť definuje celý koncept rizikově orientovaného auditu. Překlad standardu je těsně před dokončením a bude v nejbližší budoucnosti zveřejněn.

V delším časovém horizontu by řadu z vás mohl zajímat návrh standardu pro audit méně složitých účetních jednotek publikovaný v červenci k veřejným připomínkám. Případná implementace tohoto standardu je otázkou několika let. Nicméně je to zásadní, skoro bych až řekl revoluční odpověď na dlouhodobě existující poptávku po zjednodušení auditorských standardů pro audit „jednodušších“ společností. Pokud vás to zajímá, přečtěte si ho na stránkách IFAC.

No a samozřejmě neúnavně pracujeme na dalších rozhovorech Huga a Sally. Už jsou s námi několik let, ale zatím se zdá, že si stále mají o čem povídat. K některým dříve diskutovaným tématům se vracíme, ale pokaždé s jinými otázkami a na vyšší úrovni auditorské obtížnosti. Chcete-li se do jejich rozhovorů zapojit, třeba dobrou otázkou, neváhejte.

Michal Štěpán

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 3. a 4. října 2021 v Loučeni, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Ve společné části jednání výkonného výboru a kárné a dozorčí komise byla projednána témata týkající se odhadu rozpočtu do konce roku 2021 a návrhu rozpočtu na rok 2022. Dále byly diskutovány návrhy případné novelizace ZoA, elektronizace zkoušek a digitalizace úřadu KA ČR. Společná část dále pokračovala informacemi o přípravě novelizace ZoÚ a manuálu pro nové auditory, aktuálním stavu přípravy vzorového spisu, školení auditorů v rámci KPV a řešení opakovaných přestupků auditorů.

Výkonný výbor schválil:

- termíny kurzů před auditorskou zkouškou a zkoušek na rok 2022,

- dodatek pojistné smlouvy o pojištění odpovědnosti auditorů,
- termín 14. listopadu 2022 pro konání XXVIII. sněmu KA ČR,
- návrh rozhodnutí výkonného výboru ve věci odvolání auditorské společnosti proti rozhodnutí KA ČR,
- termíny zasedání výkonného výboru, prezidia a redakční rady časopisu Auditor na rok 2022.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil odhad plnění rozpočtu roku 2021 a návrh rozpočtu na rok 2022,
- a schválil změnu ceny za hodinu kurzu před auditorskou zkouškou,
- informace o tématech řešených oddělením metodiky auditu a účetnictví,
- další postup ve věci žádosti RVDA o nahlédnutí do spisu vedenému ke správnímu řízení,
- a schválil další postup při přípravě manuálu pro nové auditory

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–srpen 2021,
- informace o technické přípravě změn ve zkouškovém systému, které platí od 1. ledna 2022,
- informace o slibu nových auditorů,
- Pololetní zprávu o činnosti dozorčí komise za 1. pol. roku 2021,
- informace z výboru pro kontinuální profesní vzdělávání o novém systému pro e-learning,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu

Komory auditorů ČR

Sedmá společná konference auditorů se zaměřila na podvody a forenzní šetření

Ve čtvrtek 23. září se po dvou letech sešli auditori z KA ČR, NKÚ, ČIIA a RVDA se zástupci ministerstva financí (dále „MF“) na pravidelné podzimní konferenci, která byla tentokrát věnována podvodům, způsobům jejich předcházení a různým postupům jejich šetření.

Na konferenci moderované viceprezidentem KA ČR Jiřím Pelákem se sešlo téměř 90 odborníků, které přivítal prezident NKÚ Miloslav Kala. Poté účastníky pozdravili Jiří Fojtík a Stanislav Kouba z MF, prezidentka KA ČR Irena Liškařová, prezident ČIIA Tomáš Pivoňka a zdravici uzavřel prezident RVDA Pavel Racoča.

Prvního příspěvku se ujali zástupci RVDA Daniel Bican a Jiří Diepold. D. Bican se s přítomnými podělil o data organizace ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). Kromě jiného uvedl, že tři čtvrtiny podvodů páchají muži, většinou ve věku 40–50 let, působící v dané organizaci osm a více let a většinou na vyšší pozici. Také upozornil, že malé společnosti přichází kvůli podvodům o téměř dvakrát více prostředků než velké korporace, protože s velikostí organizace rostou i prostředky, které tyto organizace mohou do potírání a předcházení podvodům investovat.

Pak posluchačům detailněji přiblížil vývoj několika aktuálních finančních skandálů včetně medializované kauzy Wirecard. V souvislosti s těmito skandály upozornil na to, že se o nich v odborných kruzích již před jejich vypuknutím vědělo a mluvilo, varoval před vlivem politiky a vyzdvihl odpovědnost auditorů.

Na vystoupení D. Bicana navázal člen kontrolního týmu RVDA J. Diepold. Upozornil, že propracovaným kyberpodvodům, jako jsou phishing, manipulace s doklady nebo zneužití výzvědných technik pro zjištění obchodního tajemství, je velmi obtížné čelit. Ohrožení v kyberprostoru však lze předcházet například testováním zaměstnanců nebo jasným definováním jejich práce a tím i jejich odpovědnosti.

Po krátké přestávce následoval příspěvek partnera Ernst & Young Tomáše Kafky, který se věnoval změnám vyvolaným pandemií. Svůj příspěvek prezentoval prostřednictvím tzv. trojúhelníku podvodu a postupně popsal rizika a jejich předcházení vyplývající z vrcholů tohoto trojúhelníku:

- příležitost,
- tlak či motiv
- a racionalizace.

A přidal ještě čtvrtý bod, toleranci okolí. Také zmínil, že v mnoha firmách se přesunula pozornost vedení od možných podvodů směrem k problémům, které byly v nastalé situaci významnější. Pandemie navíc zcela narušila možnost trendových analýz, protože období před pandemií, během pandemie a po ní nejde relevantně porovnat.

Náměstek ministryně financí pro daně a cla Stanislav Kouba ve svém příspěvku předložil přehled organizací, které pod MF spadají nebo s ministerstvem spolupracují na provádění kontrol, a zdůraznil, že součástí praxe jsou, kromě kontrol a trestání, také postupy vedoucí k předcházení či bránění podvodům. Také zmínil podávání podnětů ze strany veřejnosti nebo žádosti podle zákona o svobodném přístupu k informacím.

Informovanost široké veřejnosti může sehrát roli už při vzniku samotného podvodu, jak zmínil i Tomáš Vyhnánek, ředitel Centrální harmonizační jednotky Ministerstva financí. Hovořil také o proměně podvodů ve výrazně lépe propracované formy, v jejich případě je pak prevence a osvěta o to důležitější. T. Vyhnánek v příspěvku také upřesnil, jakou roli hraje MF při kontrole dotací z EU a uvedl na pravou míru některé zažité představy veřejnosti o možnostech MF při zjednávání nápravy u některých operacích veřejností vnímaných jako podvody s dotacemi.

Práci s daty při předcházení podvodům se na závěrečném vystoupení věnoval Filip Zelingr, člen rady Českého institutu interních auditorů. Právě vyhodnocování dat je a bude i do budoucna klíčové při aktivním vyhledávání rizikových oblastí, v nichž může k podvodům docházet. Kromě dalších možností, jak získávat informace potřebné k předcházení i vyhledávání možných podvodů, představil F. Zelingr i tzv. Early Warning System (EWS), nástroj včasného varování před riziky, nejčastěji založený na automatickém vytěžování velkých dat.

Prezentace všech vystupujících jsou volně k dispozici na webu NKÚ¹.

V úplném závěru konference došlo i na otázky z publika. F. Zelingr představil konkrétní příklad práce s daty na kontrole a monitoringu vybírání poplatků za vjezd aut na placená parkoviště na pražském letišti. Dodal, že osobně upřednostňuje podporu dobré práce manažerů před kontrolou a trestáním.

T. Vyhnánek uvedl jako příklad práce s daty audit nákupu roušek, který provedli a který byl celý založený na datech z registru smluv.

-vk-

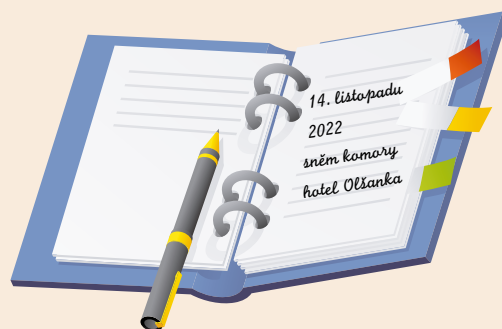
¹ <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/podvody-a-kyberpodvody-jsou-stale-lepe-organizovane-i-kvuli-digitalizaci--v-boji-s-nimi-muze-pomoci-osveta-i-prace-s-daty-id12116/>



Poznamenejte si do diáře datum XXVIII. sněmu KA ČR

Na říjnovém zasedání Výkonného výboru KA ČR byl určen termín sněmu auditorů, který se bude konat v příštím roce. Poznamenejte si **pondělí 14. listopadu 2022**, opět v Kongresovém sále pražského hotelu Olšanka. Podrobnější informace a přihlašování budou včas zveřejněny na webu KA ČR, v časopise Auditor i na sociálních sítích.

-vk-



Vychází příloha Hospodářských novin Auditorské služby

Také letos připravila komora pro odbornou veřejnost tematickou komerční přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny. Příloha vyjde v pondělí 15. listopadu. Cílem je seznámit veřejnost s podstatou a úlohou auditu a s odpovědností auditorů, ale i upozornit na širší možnosti využití služeb auditorů.

Letos se na příloze autorsky podílí všichni členové prezidia KA ČR spolu s Ladislavem Mejzlíkem,

děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, a Michalem Štěpánem, předsedou výboru pro metodu auditu.

Tak jako každý rok i letos dostaly všechny auditorské společnosti možnost se na vydání této přílohy podílet a zveřejnit své firemní logo, sídlo a odkaz na web na její zadní straně.

-vk-

Výbor pro veřejný sektor vydává novou metodickou pomůcku

V tomto čísle dostáváte do rukou mimořádnou přílohu, jejímž cílem je poskytnout metodickou pomoc a podporu při provádění přezkoumání hospodářských územních samosprávných celků (včetně městských

částí hlavního města Prahy) a dobrovolných svazků obcí. Na pomůcce se podíleli členové výboru pro veřejný sektor.

-vk-

Hugo a Sally se již pátým rokem baví o auditu



Já jsem Hugo.

Tímto číslem Auditora začíná pátý rok, kterým nás provází auditorka Sally a její mladší kolega Hugo. Počítáme s tím, že i nadále budeme touto formou auditorům a jejich asistentům předkládat problémy, které s auditem souvisí. Rozhovorů Huga a Sally však za ty roky bylo mnoho, proto jsme se rozhodli pro větší

přehlednost nabídnout auditorům i odborné veřejnosti vydaná témata v jedné publikaci, ve čtyřech tematických blocích a v abecedním pořadí. Na webu komory je najdete v sekci Vzdělávání a publikace/ Vydaná čísla/Mimořádné přílohy.



Já jsem Sally.

-vk-

Noví auditoři složili v září slib

Dne 7. září 2021 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně COVID-19 nebylo možné uspořádat slavnostní předání, které komora připravuje za normálních podmínek, ale složení slibu bylo přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna bezpečnostní opatření.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidentky Komory auditorů ČR Ireny Liškařové tak, jak stanoví zákon.

Noví auditoři před samotným slibem nejprve prezentovali průběh své praxe samostatným vystoupením.

Hovořili o tom, na jakých zakázkách pracovali, jakou práci vykonávali, i o tom, jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. VALENTA Tomáš	2537	VALENTA - NOCAR, s.r.o.
Ing. PEJZLOVÁ Markéta	2538	OSVČ
Ing. HOMOLA Lukáš	2539	BDO Audit s.r.o.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Slavnostní setkání s novými auditory

Dne 30. září 2021 proběhlo v prostorách Autoklubu České republiky v centru Prahy slavnostní setkání zástupců komory s auditory, kteří během roku 2021 složili slib.

Vedení komory se rozhodlo využít zlepšené epidemiologické situace a pozvat nové auditory na slavnostní setkání, aby je mohlo v profesi ještě jednou přivítat a v neformální debatě si s nimi pohovořit o jejich dojmech a zážitcích z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Setkání se za Komoru auditorů ČR zúčastnil předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský, který představil jednotlivé zástupce komory. Prezidentka komory Irena Liškařová přivítala nové kolegy a stručně představila organizační strukturu komory a možnost zapojení do její činnosti, např. v odborných výborech. Za komoru dále vystoupil první viceprezident Jiří Pelák, který mimo jiné hovořil i o stanovování cen za audit. Za dozorčí komisi se setkání zúčastnili Miroslav Brabec a Jan Bláha, kteří přítomné auditory seznámili s průběhem kontrol ze strany oddělení kontroly kvality a upozornili, na co je třeba si dát při auditorské činnosti a vedení spisu pozor. Na závěr

vystoupil ještě bývalý člen výkonného výboru komory Stanislav Staněk, který měl zajímavé poznatky k činnosti výborů pro audit.

Na slavnostní setkání se komoře podařilo pozvat i dvě auditorky, které složily slib v roce 2019, resp. 2020. Petra Žďánská pracuje ve velké auditorské společnosti a Zuzana Hamáčková si založila vlastní auditorskou společnost. Obě auditorky se podělily se začínajícími kolegy o své příběhy vstupu do profese a o zkušenosti s přechodem z pozice asistenta auditora do role auditora, jehož podpis má zásadní váhu.

Po této oficiální části následovala neformální debata, ve které si mohli noví auditoři pohovořit se zástupci komory a sdílet si zkušenosti, jak z cesty za získáním auditorského oprávnění, tak ze svých začátků v roli auditorů. Věříme, že si všichni přítomní slavnostní setkání užili, že se někdo z nich zapojí do činnosti komory a těšíme se na další setkání, ze kterých by mohla vzniknout nová tradice.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR



Editorial

Toto číslo časopisu Auditor je zaměřeno na oblast řízení kvality auditu. Podnětem k zaměření tohoto čísla bylo nedávné vydání dvou nových standardů, které se řízením kvality auditu zabývají – ISQM 1 a ISQM 2. Jak uvádí Michal Štěpán ve svém článku v tomto čísle, řídicí myšlenkou těchto nových standardů je, že nejkompentnější osobou pro určení konkrétních rizik a z nich vyplývajících požadavků relevantních pro každého auditora je auditor sám. Nové standardy jsou tedy zkonstruovány tak, že po auditorovi požadují, aby provedl vyhodnocení své vlastní společnosti či praxe a pak učinil rozhodnutí o tom, jaká opatření k řízení kvality je nutno zavést.

Oba standardy jsou poměrně robustní a času na jejich implementaci není příliš. Auditři musí

vytvořit a zavést potřebný systém řízení kvality do 15. prosince 2022 tak, aby od tohoto data mohl být používán. Na úrovni konkrétních auditů musí být dané požadavky zavedeny pro audity účetních závěrek za účetní období počínající 15. prosincem 2022 nebo později. Články obsažené v tomto čísle samozřejmě nepostihují celou problematiku obou standardů, ale jsou koncipovány tak, aby auditorům pomohly k lepšímu porozumění cíle a obsahu některých požadavků.

Téma uvozuje článek od Jiřího Peláka. Tento článek se věnuje vazbě kvality auditu a systému řízení kvality auditu a obsahuje zamyšlení nad cíli standardu řízení kvality auditu. Na tento úvodní článek navazuje již zmíněný článek od Michala Štěpána shrnující koncepci nových standardů

ISQM 1 a ISQM 2, jejich základní požadavky a data účinnosti.

V dalších článcích se autoři věnují některým vybraným aspektům ISQM 1: já přibližují požadavky na systém schvalování nových klientů a zakázek a pokračování vztahů s klienty, Eva Loulová nastiňuje požadavky na oblast řízení zakázek a Karel Charvát uvádí tu část standardu, která se zabývá řízením zdrojů.

V posledním tématickém článku čísla popisuje Hana Mužátková základní cíle a požadavky standardu ISQM 2.

Doufám, že pro vás budou články inspirací a zároveň pomocníkem při porozumění a implementaci nových požadavků na systém řízení kvality auditu.

Petr Vácha
editor tohoto čísla



Kvalita auditu a systém jejího řízení



Jiří Pelák

Kvalitou auditu, tedy kvalitním ověřením účetní závěrky, se rozumí to, že zadavatel auditu se na vyjádření auditora k účetní závěrce může spolehnout¹. Tato spolehlivost je zajištěna tím, že vyjádření auditora je odborné a podloženo důkazy².

Naše profese se hlásí k provádění kvalitních auditů. To je vlastně jakékoli profesní organizaci: i cech zmrzlinářů si bude zakládat na tom, že zmrzlina právě od jejich členů je nejen nejlepší, ale ta jediná pravá. Každá profese ví, že kvalita jejich produktů ji živí.

Proto se i v naší profesi točí v zásadě vše okolo kvality auditu. Máme na to zaměřeno mnoho preventivních nástrojů i kontrolních mechanismů. K prevenci lze nepochybně řadit požadavky splnění profesních zkoušek, absolvování odborné praxe, kontinuální profesní vzdělávání nebo požadavek na soulad postupů auditora s mezinárodními auditorskými standardy.

Poměrně složitým nástrojem zaměřeným primárně na prevenci je systém řízení kvality auditora.

Systém řízení kvality

Systém řízení kvality dnes vyžadovaný ISQC 1 a v budoucnu ISQM 1 a 2 je obdobou systému řízení kvality, se kterými se auditoři setkávají u podnikatelů v jiných odvětvích – např. systém řízení kvality (či „management jakosti“) dle ISO 9001. Cílem systémů řízení kvality je zavedení, nastavení nebo posílení „neopominutelných“ interních postupů, které mají potenciál ovlivnit kvalitu výstupů.

Příklady těchto interních postupů v případě auditorů jsou:

- stanovení osobní odpovědnosti statutárního auditora za provedení auditu, i když je audit poskytován auditorskou společností,
- povinnost společnosti vybavit tohoto auditora potřebnými zdroji,
- ujištění se, že na straně klienta ani auditora neexistují překážky, které by mohly omezit řádné a nezávislé provedení auditu,
- dokumentace provedených prací,
- revidování provedených prací nadřízenou osobou,
- pravidla pro konzultace v týmech a s dalšími experty,
- interní nezávislá revize provedených prací před vydáním zprávy auditora,
- zpětná kontrola provedených zakázek.

To, že výše uvedené příklady interních postupů mají úzký vliv na řádnost provedení auditu, je asi patrné. Každý jednotlivý prvek je k tomu schopen přispět z jiného úhlu.

Co zároveň stojí za pozornost je, že téměř všichni na ustanovení standardů pro řízení kvality předpokládají nebo vyžadují nějakou organizační strukturu auditorské společnosti. Jinými slovy, většina ustanovení se vztahuje na práci v týmech a řízení hierarchicky uspořádané auditorské společnosti.

Audit je týmová práce

V ČR máme zavádění systémů řízení kvality spjata s klarifikačním projektem IAASB, který vedl k vydání ISQC1 účinného od roku 2009. Nicméně ve světě se tyto standardy objevily mnohem dříve.

Například v USA se první standard tohoto druhu objevil již v roce 1979 (SOCS 1). Toto načasování není náhodné, 80. léta minulého století byla charakterizována vlnou obřích fúzí s globálním dosahem, a to jak na straně klientů, tak na straně auditorských společností, které se tomuto trendu musely přizpůsobit. S růstem auditorských společností také rostl systémový problém v profesi, jak zajistit, aby se kvalitní provedení auditu „neztratilo v překladu“, tj. aby nedošlo k oddělení smyslu auditu od běžné práce zaměstnanců v auditorských společnostech, jak jsme tomu často svědky v „korporátu“.

Cílem těchto standardů je tedy vydefinování postupů, které mají zajišťovat, aby audit prováděné auditorskou společností, i když se na provádění auditu podílí řada auditorů a jejich asistentů, byly prováděny v souladu s auditorskými předpisy, zejména pak s Etickým kodexem a auditorskými standardy



Ani olivová ratolest míru, pane kolego, nebude stačit k tomu, aby smírně přijali skutečnost, že jste jim poslal celý hospodářský výsledek do kytek.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Spolehnutím se rozumí spolehnutí s vysokou mírou jistoty, protože audit je schopen zajistit pouze přiměřené ujištění, nikoli absolutní.

² Mírou důkazů je pak jejich dostatečnost a vhodnost.

pro provádění auditu. Ač se to tedy dnes tak úplně nejeví, tak účelem předpisů ohledně řízení kvality bylo auditorským společnostem pomoci s nastavením jejich struktury a procesů tak, aby kvalitní provedení auditů nezáviselo čistě jen na svědomí zaměstnanců auditorů.

Nicméně je třeba upozornit na to, že postupy řízení kvality nejsou vyhrazeny jen auditorským společnostem, jsou společné pro všechny auditory. Jen v případě samostatných auditorů je třeba si požadavky standardů pro řízení kvality přetlumočit tak, aby byly aplikovatelné. Samostatný auditor se tedy např. neujišťuje o dostatečných lidských zdrojích v auditorské firmě potřebných pro provedení auditu. Místo toho je povinen jen se ujistit, že na provedení zakázky bude mít k dispozici dost času.

Závěrem

ISQC 1 se v ČR ještě moc nezabydlel, a už přichází změny s novými ISQM 1 a 2. To samozřejmě bude vyžadovat investici času do seznámení se s novými pravidly a do případných změn v řízení auditorských společností, a to za situace, kdy na ISQC 1

je stále nahlíženo jako na trochu zbytečný standard (minimálně v porovnání se samotnými ISA).

Dobrý systém řízení kvality však umožňuje auditorům a auditorským společnostem růst. Stejně tak pomáhá předejít nepříjemným překvapením v důsledku nekvalitně odvedené práce. V neposlední řadě se také na jeho aplikaci dotazují ty lepší výbory pro audit, protože jeho členové vědí, že interní postupy v auditorských společnostech jsou zásadní pro dodání kvalitního auditu.

Pojďme proto vnímat standardy pro řízení kvality spíš jako pomoc než jako povinnost.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.

inzerce

NSG | MORISON

 Independent member
Morison Global

DO NAŠÍ KANCELÁŘE V PRAZE PŘIJMEME

CERTIFIKOVANÉHO AUDITORA / ZKUŠENÉHO ASISTENTA AUDITORA Ž/M

ČLENA KOMORY AUDITORŮ ČR SE ZNALOSTÍ ANGLICKÉHO JAZYKA

s potenciálem vést naše oddělení finančního auditu

Kontaktujte nás, prosím, i pokud máte před složením auditorských zkoušek.

Máte zájem, nebo se chcete na cokoliv zeptat?

Ozvěte se nám. Rádi Vás uvítáme mezi námi.

Ludmila Johanovská

E: personalni@nsgmorison.cz

M: +420 731 663 587

www.nsgmorison.cz

ISQM – Nová pravidla pro řízení kvality auditu



Michal Štěpán

Základním smyslem auditorské profese je poskytování důvěry. Uživatelé auditorských zpráv na auditora spoléhají a důvěřují, že svoji práci provedl kvalitně. Požadavek na kvalitu je nejvyšším principem, kterým se auditor musí vždy řídit.

Kvalitní audit nevznikne samovolně. Vyžaduje, aby prostředí, ve kterém vzniká, tuto kvalitu podporovalo. Tím prostředím je auditorská společnost či auditorská praxe samostatného auditora. Pokud prostředí auditorské společnosti či praxe bude kvalitní, potom se zásadně zvyšuje šance, že i každý jednotlivý audit bude kvalitní a tudíž důvěryhodný.

Jak takové kvalitní prostředí auditorské společnosti či praxe vypadá? Existují nějaké minimální požadavky v této oblasti? Lze nalézt nějaká doporučení či vodítka? S cílem zodpovědět tyto otázky vznikly již před lety profesní standardy, konkrétně ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky* a ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. První z nich se vztahuje specificky na auditu, zatímco ten druhý platí šířeji pro celou paletu služeb poskytovaných auditorem.

Tyto dosud platné standardy jsou napsány stylem soupisu požadavků a vysvětlujících komentářů. Požadavky vymyslel tvůrce standardu a auditor je má dodržovat. Otázku dodržení standardu staví binárním způsobem: požadavek splňuješ, nebo nesplňuješ. Takto pojaté standardy, jakkoliv skvěle promyšlené, jsou do určité míry rigidní, nedynamické, neflexibilní. Neumí zohledňovat to, že prostředí jednotlivých auditorských společností a praxí mohou být diametrálně odlišné. Tím pádem se i potřeby (lépe řečeno rizika či hrozby, kterým je třeba zabránit) mohou připad od případu radikálně lišit.

Z tohoto důvodu se IAASB rozhodla přepracovat standardy řízení kvality. Řídící myšlenkou nových standardů je, že nejkompententnější osobou pro určení konkrétních rizik a z nich vyplývajících požadavků relevantních pro každého auditora je auditor sám. Proto jsou nové standardy zkonstruovány tak, že po auditorovi požadují, aby provedl důkladné vyhodnocení své vlastní společnosti či praxe a pak učinil rozhodnutí o tom, jaká opatření k řízení kvality je nutno zavést. A nejen zavést, nýbrž i následně monitorovat a v případě zjištění nedostatků identifikovat jejich příčinu a rozhodnout o potřebné změně. Přenesení této odpovědnosti na samotného auditora a posun směrem k proaktivnímu rizikově orientovanému přístupu k řízení kvality je základní filozofií nových standardů řízení kvality ISQM 1 a ISQM 2.

ISQM 1

Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditu nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby* upravuje povinnost navrhnout, zavést a provozovat adekvátní systém řízení kvality na úrovni společnosti jako celku. Společností se míní jak auditorská společnost, tak i samostatně činný statutární auditor.

Tento standard pokrývá osm oblastí, které spolu úzce souvisí:

- 1) proces vyhodnocení rizik,
- 2) správa a řízení a vedení,
- 3) příslušné etické požadavky,
- 4) schvalování nových klientů, resp. nových zakázek a pokračování vztahů s klientem,
- 5) realizace zakázky,
- 6) zdroje,
- 7) informace a komunikace,
- 8) monitorovací a nápravný proces.

Návrh systému řízení kvality ve výše uvedených oblastech se bude u různých společností lišit. Velká auditorská společnost, která provádí různé typy zakázek pro širokou škálu účetních jednotek, včetně auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek, bude nepochybně potřebovat komplexnější a formalizovanější systém řízení kvality a podpůrnou dokumentaci než samostatný auditor pracující s jedním či dvěma asistenty. Posouzení rizik, jimž reálně čelí konkrétní auditorská společnost, by mělo být způsobem, jak určit ty nástroje, které daná společnost pro řízení kvality potřebuje.

ISQM 2

Jedním z nástrojů popisovaných ISQM 1 je stanovení zakázek vyžadujících kontrolu kvality zakázky. Tento požadavek je oproti stávající ISQC 1 zesílen díky důrazu na výběr takových zakázek podle míry rizika ohrožení



Kostýmy pomáhají našim kolegům se lépe ztotožnit s rolí, které jim v auditním týmu přidělíme.

Kresba: Ivan Svoboda

kvality dané zakázky. Aplikační část standardu poskytuje vodítka ohledně druhů či charakteristik zakázek, které mohou tuto kontrolu požadovat.

Na výše uvedené navazuje Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQM 2 *Kontrola kvality zakázky*, který se zabývá otázkou výběru osoby, jež má provádět kontrolu kvality zakázky, jakož i prováděním a dokumentací této kontroly. Přestože ISQM 2 je nový standard, řada jeho požadavků vychází a dále

rozvíjí obsah stávající ISQC 1. Zásadní je jasný požadavek, aby osoba provádějící kontrolu kvality měla od zakázky dostatečný odstup, z čehož vyplývá mimo jiné požadavek, aby se neúčastnila poskytování služeb danému klientovi minimálně v posledních dvou letech.

Je připuštěna možnost, že společnost zjistí, že nemá žádné zakázky, jež by vyžadovaly kontrolu kvality zakázky. V takovém případě se ISQM 2 nepoužije.

Hugo a Sally se potřetí baví o inventuře zásob

1. O čem jsme se bavili v minulosti



Ahoj Sally. Trápí mě náš nový asistent. Nemá moc jasno ohledně inventur.

To mě nepřekvapuje. Však jsme se o tom už několikrát bavili.



To je pravda. Proto jsem s ním taky zásadní požadavky ISA procházel.

Třeba že se inventury musíme zúčastnit, jsou-li zásoby materiální. Že osobní účast lze nahradit jinými postupy, pouze pokud fyzická návštěva není proveditelná.

Jasně, a taky že na inventuře nejen počítáme vybraný vzorek zásob, ale i sledujeme a vyhodnocujeme samotný proces inventury.

A bavili jste se i o nějakých záludnostech?

Ano, o tom, že počítání může být komplikovanější, když nejde o kusy, ale musí se měřit objemy, hmotnosti a tak. A občas si musíme přizvat i experta. A pokud práci experta využívá klient, musíme u něj posoudit jeho kompetentnost, nezávislost a podobně.

Předpokládám, že jste řešili i otázku výběru vzorku, který musí být dostatečně velký. Potřebný počet položek určujeme obdobně jako u jiných účtů na základě hodnoty testovaného účtu, materiality a rizika.

A pokud vidíme riziko jak nadhodnocení, tak i podhodnocení zásob, musíme vybírat vzorek oběma směry jak ze skladové evidence, tak ze zásob fyzicky nalezených ve skladu.

Přesně tak.

Ano, to vše jsem mu dopředu říkal. Vypadal, že chápe. Ale dokumentace, kterou z inventury přivezl, mě moc nepotěšila.

ISA 220 (revidované znění)

Mezinárodní auditorský standard ISA 220 byl v souvislosti s vydáním ISQM 1 a ISQM 2 též revidován. Tento standard se týká specificky auditů účetních závěrek a řeší, jakým způsobem je partner (neboli auditor) odpovědný za konkrétní zakázku řídí její kvalitu. Standard jasně stanoví, že je úlohou odpovědného auditora zajistit kvalitní provedení auditu, dostatečnost zdrojů k jeho provedení a určit charakter, načasování a míru řízení, průběžného dozoru a kontroly auditní dokumentace. A vyžaduje, aby odpovědný auditor před vydáním zprávy kriticky zhodnotil, zdali udělal dost pro zajištění potřebné kvality auditu a zdali jeho zapojení do daného auditu bylo dostatečné.

Dokumentace

Důležitou součástí robustního systému řízení kvality je jeho precizní dokumentace. Je klíčové, aby všichni ve společnosti chápali systém jednotně, včetně jasného rozdělení rolí a povinností. Dokumentace musí srozumitelně popisovat, čeho chce společnost dosáhnout, jaká konkrétní rizika ohrožují kvalitu, jakými způsoby na tato ohrožení reaguje a jak zvolený systém monitoruje.

Co může řadu auditorů překvapit, je též požadavek, aby dokumentace obsahovala doklady o návrhu, implementaci a fungování zvolených reakcí na identifikovaná rizika ohrožující kvalitu. Není vám to povědomé? Ano, standard vyžaduje, aby společnost provedla testování účinnosti svých vnitřních kontrol.

Účinnost nových standardů

Společnosti musí vytvořit a zavést potřebný systém řízení kvality do 15. prosince 2022 tak, aby od tohoto data mohl být používán. Na úrovni konkrétních auditů musí být dané požadavky zavedeny pro auditu účetních závěrek za účetní období počínající 15. prosincem 2022 nebo později.

Přechod ze standardu ISQC na nové standardy ISQM je významná kvalitativní změna. Nenechte se mýlit tím, že ISQM popisují podobné oblasti jako dřívější ISQC. Změna spočívá v tom, že zatímco ISQC auditorovi říkal, co má dělat, nový ISQM požaduje, aby si auditor sám řekl, co má dělat. To je kouzlo řešení založeného na vyhodnocení rizik. Je zajímavé si uvědomit, že na tento přístup jsme již řadu let zvyklí při provádění samotných auditů a přijde nám samozřejmý. Tudíž dává zcela smysl, abychom stejně přistupovali i k otázce řízení našich vlastních procesů. V tomto smyslu lze říct, že ISQM se zpožděním dohání to, co standardy ISA úspěšně zavedly již před mnoha lety.

Nové standardy řízení kvality nepochybně zvýší laťku náročnosti. Jejich zavedení bude vyžadovat od každé společnosti významnou investici do systematického posouzení všech jejích procesů. To není úkol, který lze splnit za pár hodin nebo pár večerů. Či přesněji: nelze ho **dobře** splnit za pár hodin nebo večerů.

Smyslem nových standardů je, aby auditor důkladně prošel, promyslel, prodiskutoval a prověřil každou oblast své činnosti. Uvědomil si rizika a vymyslel a zavedl funkční procesy, které tato rizika dostatečně omezí. Nepochybně každý auditor již řadu takových procesů má. Ale lze očekávat, že po provedení analýzy za pomoci vodítek v ISQM 1 se objeví oblasti vyžadující nápravu či doplnění. Rozumný auditor vezme tento úkol vážně. Ne proto, že mu to přikazuje nějaký standard, ale proto, že to má smysl pro něj samotného. Dobrý systém řízení kvality chrání auditora před zbytečnými selháními, kterým bylo možné předejít.

Michal Štěpán

Ing. Michal Štěpán je direktorem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a licencovaným 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 auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční rady pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metody auditu.



Schvalování klientů a zakázek



Petr Vácha

Jednou z důležitých oblastí řízení kvality je v Mezinárodním standardu pro řízení kvality ISQM 1 *Řízení kvality u společností provádějících audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby* oblast schvalování nových klientů, nových zakázek a pokračování vztahů s klientem.

Tato oblast nepředstavuje v řízení kvality auditorských firem a auditorů snad nic nového. Ne nadarmo se někdy říká, že je velmi obtížné, ne-li nemožné, provést dobrý audit u nesprávného klienta (příčemž výrazem „nesprávný klient“ zde rozhodně není myšlena pouze situace, kdy problém je na straně klienta, ale může být právě v nevhodném akceptačním procesu na straně auditora).

Mezinárodní standard ISQM 1 tuto oblast rozvádí, a to zejména v rámci své aplikační a vysvětlující části.

Povinnost stanovení cílů

ISQM 1 požaduje, aby si společnost stanovila následující kvalitativní cíle ve vztahu k přijímání nových klientů a zakázek a pokračování vztahů s klienty a zakázek:

- Prvním cílem je, aby úsudek společnosti, zda přijmout novou zakázku či pokračovat ve vztahu s klientem, byl správný, a to s ohledem na (i) informace o povaze a okolnostech zakázky a etických hodnotách klienta a (ii) schopnosti společnosti realizovat zakázku v souladu s profesními standardy a požadavky právních předpisů.

Bod (i) předpokládá analýzu charakteru a rozsahu zakázky a získání alespoň základních informací o klientovi a bod (ii) předpokládá interní posouzení schopnosti společnosti zakázku realizovat. Dále se oběma těmito bodům více věnuji v částech 2 a 3.

- Druhým cílem je, aby finanční a provozní priority společnosti nevedly k nesprávným úsudkům ohledně schválení nových klientů, zakázek a pokračování vztahů s klienty a pokračování zakázek.

Auditorská společnost může získat informace z různých interních a externích zdrojů, například dotazováním klienta, jeho managementu, vlastníků, zaměstnanců, dotazováním předchozího poskytovatele služeb, dotazováním třetích stran (bankéři, právníci), monitoringem tisku či vyhledáváním v příslušných databázích.

Povaha a okolnosti zakázky

V posouzení auditorské společnosti, zda povaha a okolnosti zakázky umožňují její přijetí, mohou hrát roli například odvětví, ve kterém klient podniká,

a míra regulace tohoto odvětví, organizační struktura, vlastnictví a správa klienta, obchodní model klienta a způsob financování. Dále zde významnou roli hraje předpokládaný rozsah a povaha samotné zakázky a kritéria, která budou pravděpodobně aplikovaná při vyhodnocení závěrů zakázky. Vhodnost kritérií a schopnost je stanovit bude důležitá zejména při vyhodnocování akceptace zakázek vztahujících se k nefinančním informacím (např. ISAE 3000, zakázky vztahující se integrovanému reportingu či udržitelnosti).

Informace o integritě a etických hodnotách klienta mohou zahrnovat například:

- informace o identitě a obchodní pověsti hlavních vlastníků klienta, klíčového managementu a osob pověřených správou,
- informace o složitosti struktury vlastnictví a řízení klienta,
- informace o přístupu vlastníků či managementu k oblastem, jako jsou například agresivní interpretace účetních předpisů či přístup k systému vnitřních kontrol,
- informace o tom, že se management snaží udržet poplatky za audit na co nejvyšší úrovni,
- indikace, že management hodlá omezit rozsah prací auditora,
- indikace, že klient může být zapojen do praní špinavých peněz,
- důvody pro jmenování nového auditora či neprodouzení spolupráce s předchozím auditorem, či
- totožnost a obchodní pověst spřízněných stran.

Závěrem

Proces schvalování klientů a zakázek je jednou z důležitých součástí systému řízení kvality každé auditorské firmy. Informace, které jsou získány během procesu přijetí a pokračování vztahů a zakázek, jsou navíc často relevantní také v budoucnu pro tým provádějící zakázku při plánování a provádění zakázky.

Datum účinnosti standardu ISQM 1 je 15. prosinec 2022 (více v článku ISQM – Nová pravidla pro řízení kvality auditu) a i v oblasti schvalování zakázek a vztahů bude zajímavé sledovat zkušenosti z jeho implementace. Auditorům lze nicméně doporučit věnovat se jeho implementaci co nejdříve, jelikož vybudování systému řízení v oblastech, jako je ta popisovaná v tomto článku, není otázkou dnů ani týdnů.

V oblasti schvalování zakázek a vztahů lze auditorům určitě doporučit:

- nenechávat implementaci standardu ISQM 1 na poslední chvíli,

- zavést systém schvalování, který bude obsahovat dostatečné množství vyhodnocovacích faktorů a otázek tak, aby umožnil auditorské společnosti vytvoření komplexního úsudku ohledně nového klienta, zakázky či pokračování vztahu,
- schvalovat pokračování vztahů s klienty minimálně jednou ročně,
- nastavit vhodný rámec pravomocí schvalování.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha, Ph.D. FCCA je auditorem a partnerem společnosti EY. V rámci EY rovněž zastává pozici ředitele pro odbornou kvalitu pro oblast střední a východní Evropy. Je členem Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR a jedním ze zástupců KA ČR v Národní účetní radě. Dále působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. Získal certifikace ACCA a CIMA (Certified Institute of Management Accountants).

Hugo a Sally se potřetí baví o inventuře zásob

2. Dokumentace návštěvy inventury



Mám problém s dokumentací, kterou mi ten náš asistent z návštěvy inventury zásob předal.

Co se ti na ní nelíbí?



Napsal jen pár řádků o tom, že se účastnil inventury zásob. Kdy a kde to bylo, ale bez dalších detailů. Ani slovo o tom, jak inventura probíhala, co mají ve směrnících, co reálně dělali, kdo byl v inventurních komisích, jakým systémem počítali apod.

Tak to je problém. I kdybychom na inventuru nechtěli spoléhat jako na kontrolu, musíme proces fyzické inventury zdokumentovat, abychom měli podklad pro vyhodnocení rizika pro existenci zásob. Při nevhodném procesu inventarizace bude riziko vysoké.

A dokumentace samotného počítání není taky nic moc.

Jak to?

On založil do spisu jen sjetinu ze skladové evidence a k ní u pár položek udělal fajfku, jako že to je v pořádku. Ale to si můžu jen domýšlet, co znamená. Nenapsal jasně, že ty položky skutečně přepočítal a dospěl ke stejnému výsledku jako klient. A vůbec nezdokumentoval, jestli posuzoval i nějaké další aspekty, jako například zdali ty zásoby nejsou viditelně poškozené nebo zastaralé.

Ukázal jsi mu tu naši vzorovou dokumentaci návštěvy inventury?

No, popravdě jsem spoléhal, že se inspiruje ve spise z loňského roku.

Hm, to asi nebyla nejlepší strategie. Nemluvě o tom, že kdybychom to sami z loňska neměli dobře zdokumentované, tak ty samé nedostatky zopakujeme i letos. Asistenti by se měli učit pracovat s našimi vzorovými dokumenty a jen pro informaci se podívat na předchozí rok.

-SpM-

Řízení zakázky podle ISQM 1



Eva Loulová

IAASB vydala dva nové standardy pro systém řízení kvality a revidovaný mezinárodní auditorský standard ISA 220 (řízení kvality auditu účetní závěrky), které nahrazují současné standardy IAASB ISQC 1 a ISA 220 a které jsou účinné od 15. prosince 2022. Systém řízení kvality se zaměřuje na to, jak auditor vytváří prostředí, které pomáhá konzistentní kvalitě provedených zakázek, a jak řídí kvalitu zakázek samotných. Nové požadavky vyžadují od auditorů další zvýšení propracovanosti přístupu k řízení kvality a přizpůsobení tohoto systému povaze auditorské firmy a zakázek, které provádí. Ruku v ruce byl revidován i mezinárodní auditorský standard ISA 220, jenž poskytuje detailnější požadavky pro jednotlivé podoblasti realizace zakázky, o kterých píšu v textu dále. Kontrolu kvality zakázek dle ISQM 2 (včetně role a odpovědností osob provádějících kontrolu kvality zakázky) pokrývá samostatný článek v tomto čísle.

Role a odpovědnosti členů týmu provádějících zakázku

V oblasti realizace zakázky dochází především k dalšímu posílení odpovědnosti partnera odpovědného za zakázku za vedení auditorské zakázky a kvalitu auditu. ISQM 1 požaduje, aby byly role a odpovědnosti, včetně postupů, jasně definovány ve vnitřních předpisech a aby zahrnovaly role a odpovědnosti klíčového partnera, manažera i další členy auditního týmu. Požadavky pokrývají nejen řízení týmu a dohled nad ním, včetně vhodného coachingu jednotlivých členů týmu a průběžného školení při práci, ale také kontrolu provedené práce. Významnou součástí systému řízení kvality je dostatečné a vhodné zapojení klíčového partnera v průběhu celé zakázky, včetně plánovací fáze.



Jak to proboha řídíte, pane? To na to nemáte žádný manuál?

Kresba: Ivan Svoboda

Povinnosti musí být nejen definovány a týmy s nimi musí být seznámeny (např. při pravidelných školeních), ale je důležité začlenit kvalitu do firemní kultury auditora a „tónu nahoře“, který zdůrazňuje význam těchto pravidel a postupů.

Součástí systému řízení kvality musí také být existence vhodných nástrojů pro výkon svých povinností, které mají klíčoví partneři k dispozici. To může zahrnovat různé statistiky o kvalitativních aspektech zakázek, ale také vhodně nastavená pravidla pro sestavení portfolia jednotlivých auditorů (velikost, rizikový profil atd.), proškolené členy týmů, pravidla pro složení týmů a zapojení auditorova experta atd.

Řízení týmu, dohled nad týmem a kontrola provedené práce

Oblast dohledu nad týmem a kontrola provedené práce byla upravena již ISQC 1 a ISQM 1 se jí věnuje také.

Řízení týmu a dohled nad týmem během celé zakázky zajišťuje, že všichni členové rozumí přidělené práci a provádí ji v souladu s plánem auditu. Rovněž zabezpečuje, že jsou řešeny identifikované záležitosti v závislosti na jejich komplexitě a významu, v případě potřeby je upraven plán auditu a jsou správně identifikovány otázky, které je nutno konzultovat nebo se do jejich řešení musí zapojit zkušenější členové týmu.

Kontrola provedené práce má primárně zajistit, aby byla práce provedena v souladu se zásadami a postupy auditorské společnosti a také v souladu s profesními standardy a příslušnými právními a regulačními požadavky. Dále kontrola provedené práce zajišťuje, že provedená práce podporuje dosažené závěry auditora a je náležitě zdokumentována v souladu s požadavky ISA, tzn. že obdržena a ve spisu zdokumentovaná evidence je dostatečná a vhodná. V neposlední řadě kontrola provedené práce zajišťuje provedení příslušných konzultací, opět včetně patřičné dokumentace a vyhodnocení závěrů, a vhodné zpracování případných významných záležitostí. Kontrolu provedené práce tedy vždy provádí zkušenější členové týmu.

Revidovaný standard ISA 220 detailněji vymezuje odpovědnosti klíčového partnera jak pro řízení týmu a dohled nad ním, tak pro kontrolu provedené práce.

Je tedy zjevné, že řízení a dohled na týmem i kontrola provedené práce musí být naplánovány tak, aby zohledňovaly rizikovost a rozsah zakázky. Je proto rovněž nezbytné zavést postupy pro identifikaci zakázek se specifickým (nebo zvýšeným) rizikem, které vyžadují konkrétní kontrolu kvality, a současně zajistit sledování těchto zakázek.

Pro zakázky se specifickým rizikem pak musí být definovány role a odpovědnosti za dodatečnou kontrolu kvality, aby byly na úrovni těchto zakázek zajištěny kontroly, které patřičně reagují na identifikovaná rizika.

Dodatečné kontroly mohou představovat například způsob kontroly provedené práce zkušenějšími členy týmu (například v závislosti na vyhodnocení rizik pro jednotlivé oblasti) nebo pravidla pro zapojení druhého zkušeného auditora.

Odborný úsudek a profesní skepticismus

ISQM 1 nově obsahuje i požadavek, aby mezi kvalitativními cíli, které si auditorská společnost musí stanovit, bylo i to, že týmy provádějící zakázky uplatňují náležitý odborný úsudek, a pokud je to pro daný typ zakázky relevantní, i profesní skepticismus. Požadavek odborného úsudku a profesního skepticismu detailněji upravuje ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s ISA. I pro tuto oblast je tedy důležité začlenit odborný úsudek a profesní skepticismus do firemní kultury auditora a „tónu nahore“, který zdůrazňuje jejich zásadní význam.

Konzultace, rozdílnosti v názorech

Oblast konzultací i rozdílnosti v názorech byla upravena již ISQC 1.

I ISQM 1 požaduje, aby byly obtížné nebo sporné otázky konzultovány a aby měl auditor pro tyto konzultace nastavená pravidla – v jakých situacích je konzultace vyžadována, kdo konzultaci provádí a jakým způsobem jsou dokumentovány závěry konzultace a jejich implementace, včetně vypořádání se s otázkami vznesenými během konzultačního procesu. I zde je důležitá firemní kultura, která podporuje vyžádání si konzultace pro komplexní otázky, a postupy, které zohledňují rizikovost, rozsah a komplexitu obtížné nebo sporné otázky.

V případě rozdílů v názorech v rámci auditního týmu nebo v názorech mezi týmem a osobou provádějící kontrolu kvality zakázky jsou vyžadovány postupy zajišťující, že je společnost o vzniklých rozdílech v názorech informována, a také postupy pro řešení těchto

rozdílů (včetně eskalačních procedur a toho, kdo je do nich zapojen) a jak by měly být související závěry zdokumentovány. Kroky při jejich řešení typicky zahrnují např. konzultace s jiným zkušeným auditorem nebo expertem. A netřeba opět zdůrazňovat důležitost firemní kultury podporující identifikaci rozdílů v názorech v rané fázi.

Uzavření a uchování dokumentace zakázky

ISQM 1 také stanovuje požadavky na lhůty pro uzavření a uchování dokumentace zakázky, obdobně jako předchozí ISQC 1. Základní lhůty pro uzavření spisu auditora (do 60 dní ode dne následujícího po dni data vyhotovení zprávy auditora) a jeho uchování (nejméně po dobu 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora) nicméně předepisuje český Zákon o auditorech, který je však v souladu s požadavky ISQM 1.

Systém řízení kvality pro uchování dokumentace zakázky by měl zajišťovat bezpečnou úschovu, neporušenou integritu a dostupnost dokumentace včetně souvisejících technologií. Auditor by měl zavést postupy pro autorizaci případných úprav, změn nebo odstranění dokumentace, aby nedošlo k její ztrátě nebo poškození.

Eva Loulová

Ing. Eva Loulová je partnerkou v oddělení auditorských služeb společnosti PricewaterhouseCoopers v ČR. Je statutární auditorkou a členkou britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA). Má více než 20 let zkušeností s prováděním auditů se zaměřením na komplexní audity ve finančním sektoru a specializuje se na oblast bankovníctví. Ve společnosti PwC je odpovědná za oblast účetní metodiky. Je členkou výkonného výboru, předsedkyní výboru pro účetní výkaznictví a podvýboru pro IFRS a finanční instituce.



Řízení zdrojů v pojetí ISQM 1



Karel Charvát

a také Prováděcí příručka (First-time Implementation Guide).

Obecná východiska

Auditorská společnost nebo samotný auditor musí do určitého data vytvořit SŘK v souladu s ISQM 1 a zavést nové nebo aktualizovat stávající pravidla a postupy, které byly vyžadovány již předchozím standardem, ISQC 1. Musí nastavit cíle, identifikovat rizika dosažení těchto cílů a navrhnout, zavést a zajistit účinnost kontrol.

Zdroje

Zdroje (v anglickém originále *Resources*) jsou jednou z osmi složek SŘK. V hlavní části standardu se pod tímto názvem nalézá pouze jediný odstavec (odst. 32), který je ovšem rozdělen do dalších osmi dílčích částí. To by nemuselo nutně znamenat na první pohled mnoho požadavků, ale jen aplikačních odstavců je přes 20 a v Prováděcí příručce je tématu věnováno přes 13 stran textu. I autoři standardu se snažili o lépe pochopitelnou strukturu, a jelikož Zdroje obsahují i nové kategorie rozdílného charakteru, rozdělili požadované kvalitativní cíle do následujících čtyř podsložek:

- lidské zdroje,
- technologické zdroje,
- duševní zdroje,
- externí poskytovatelé služeb.

ISQC 1 obsahuje jen podsložku *lidské zdroje*, a to zejména z pohledu provádění zakázek a alokací pracovníků, aby vedoucí auditor mohl podepsat zprávu. Jak bude dále popsáno, ISQM 1 jde do mnohem většího detailu. Ostatní podsložky jsou nové a v nahrazovaném standardu nejsou jejich témata zmíněna prakticky vůbec.

Aplikační část standardu myslí na škálovatelnost a aplikační problematiku u menších auditorských firem nebo jednotlivců, nebo naopak společností fungujících v auditorské síti. Proto v ní najdeme několik dobrých příkladů, které lze využít v praxi. Je na odborném úsudku, jaký je ten správný počet cílů a nástrojů včetně kontrol k jejich dosažení.

Požadavků i v oblasti Zdrojů není rozhodně málo. Připomeňme si tedy, že nastavení a zavedení reakcí na rizika by mělo proběhnout jen a právě u těch rizik, která mají odůvodněnou pravděpodobnost výskytu

a negativního dopadu na schopnost splnit nastavené cíle. A jistota, se kterou se posuzuje SŘK, má dodat přiměřené, nikoli absolutní ujištění, že stanovených cílů bylo dosaženo.

Z pohledu organizace přípravy na zajištění souladu s ISQM si bude vhodné uvědomit, že jednotlivé podsložky ani v menších auditorských firmách nebývají svěřovány jedné osobě nebo oddělení. Tudíž při aplikaci relevantních požadavků bude jedním z důležitých rozhodnutí i včasné rozdělení odpovědností a pravomocí. Pochopitelně, vzájemná komunikace pověřených pracovníků je vzhledem k provázanosti všech podsložek klíčová.

Standard dále požaduje nastavení cílů, které umožňují správně získat, rozvíjet, používat, udržovat a alokovat zdroje ve správné chvíli. Samotné zdroje mohou být získány interně nebo externě. Požadované kvalitativní cíle jsou rozděleny dle jednotlivých podsložek a takto je k nim i v tomto článku přistoupeno.

Lidské zdroje

Cílů požadovaných po auditorech v této části je mnohem více než ve stávajícím ISQC 1 a jdou do větší hloubky. Mezi ně patří:

- Nábor, školení a stabilizace zaměstnanců probíhá tak, aby si udrželi odborné předpoklady a schopnosti, které potřebují ke kvalitnímu provedení zakázek nebo k výkonu činnosti a povinností souvisejícími s fungováním SŘK.

Mezi pravidly, která vedou k dosažení tohoto cíle, lze uvést firemní náborová pravidla (kdy, kde, koho), pravidla profesního a jiného vzdělávání, interního nebo externě poskytovaného coachingu a kontinuálního profesního vzdělávání.

- Rozvoj a udržování předpokladů pro výkon jednotlivých funkcí, důraz na kvalitu a odpovědnost za práci u jednotlivých zaměstnanců.

K tomuto by mohl sloužit mezi jinými i zavedený systém hodnocení, odměňování a kariérního postupu ve společnosti. Interní pravidla by měla pracovníky mimo jiné seznámit s tím, jak bude probíhat:

- hodnocení lidí, v jakých intervalech a na jaké schopnosti se bude zaměřovat toto posouzení,
- poskytování zpětné vazby,
- odměňování a jak je zapojeno do SŘK z pohledu určených rolí a odpovědností, nebo
- jaké budou metody reakcí i na chování, které negativně ovlivňuje kvalitu.

- Mechanismus využití externích zdrojů, pokud jimi auditor nedisponuje.

Interní pravidla vedoucí ke splnění tohoto cíle budou mimo jiné muset popisovat činnosti, jak klíčový auditor zajistí tyto externí zdroje, ať už jsou to technologie, znalci nebo jiní experti auditora.

- Alokace lidí na zakázky dle schopností a kompetencí, a dostatek času na kvalitní a konzistentní provedení zakázek.

Tento požadavek by se mohl považovat za přeformulovaný cíl ze současného ISQC1. Ovšem ISQM1 specificky uvádí, že pro jeho splnění se očekává aplikace i v oblasti auditů skupin, kdy skupinový partner bude odpovědný za výběr pracovníků za celou skupinu (ISA 600). Tudíž musí být schopen prokázat, že k takovému posouzení má správné a dostatečné informace. Zde si dovedu představit nastavení nového požadavku v rámci skupinových auditních instrukcí, které budou požadovat popis odborných zdatností rozhodujících členů týmu na úrovni auditorů složek.

- Lidé s odpovídajícími schopnostmi a kompetencemi, vč. dostatek času určeného na výkon činností v rámci SŘK.

Při dokumentaci nastavení a monitorování tohoto povinného cíle bude nutné si uvědomit, že s rostoucí velikostí auditorské firmy se dá předpokládat nárůst kontrol, a u těch větších jich mohou být i desítky.

Rizika lidských zdrojů

V procesu k dosažení každého z těchto cílů může auditorská společnost identifikovat více či méně rizik. Tato již ve standardu nebo v prováděcí příručce příliš rozvíjena nejsou. Zkusím tedy uvést některá z nich, týkající se školení a vzdělávání, což jsou aktivity přítomné v drtivé většině auditorských společností. Jako velmi pravděpodobná se podle mne nabízí následující:

- je poskytováno příliš mnoho školení pro mnoho účastníků a tím se mívá účinkem,
- obrácený případ, tj. školení nejsou poskytována nebo nabízena vůbec,
- není správně určen obsah školení, tj. mívá se s potřebami společnosti,
- účast na školeních není evidována nebo kontrolována.

V oblasti nábory a zejména u větších společností by mohl být rizikem chybějící proces zjišťování kapacit, který umožňuje odpovědným pracovníkům správně určit, kolik bude potřeba nových zaměstnanců a specialistů do následující sezony. Tak, aby mohli včas sdělit potřeby nábory do oddělení lidských zdrojů. U menších auditorských firem s jedním vlastníkem je jako riziko zmíněn vliv jeho stylu rozhodování a způsobu chování na firemní kulturu.

Kontroly lidských zdrojů

Máme-li v procesech nalezena hlavní rizika, pak mezi kontroly, které mohou být zavedeny, a testována jejich účinnost, se mohou řadit:

- pracovníci odpovědní za technické vzdělávání určí, co a v jakém rozsahu se má školit podle zpětné vazby a priorit společnosti,
- změny v duševních zdrojích (viz následující části

článku) dělají pouze takoví pracovníci, u kterých jsou předpoklady odpovídajících schopností,

- strategie nábory je schválena vedením,
- jsou určeny metody hodnocení zájemců.

Mezi kontroly z jiné oblasti lidských zdrojů bude patřit i ta auditorům dobře známá, jelikož ji očekávají u svých klientů a to, že údaje o nových zaměstnancích jsou, kvůli úplnosti a přesnosti, kontrolovány i jinou osobou.

Technologické zdroje

Základním kvalitativním cílem této zcela nové oblasti je podle mne zajištění fungování SŘK a realizace zakázek. K tomuto cíli si auditorská firma pořizuje nebo vyvíjí, zavádí, udržuje a používá náležitě technologické zdroje.

Typickými představiteli technologických zdrojů jsou sice IT aplikace, ale ty jsou pouhou částí celkového IT prostředí, které zahrnuje i podpůrnou IT infrastrukturu, IT procesy a lidské zdroje. Standard tyto termíny přesně definuje, aby zajistil konzistenci při nastavení dílčích cílů a zřejmě i oblastí, kterými se auditorská společnost má zabývat.

Tvůrci standardu uznávají, že řada částí IT prostředí nemusí být relevantní pro SŘK, a proto upozornili, že je nutné vybírat jen ty části, které s ním přímo souvisí.

Příklady technologických zdrojů:

- používané v SŘK – aplikace sledující nezávislost auditora, akceptaci zakázek, výkazů odpracované doby, pro plánování zakázek,
- používané zakázkovým týmem pro dokumentaci zakázky – aplikace pro auditorský spis, Excel a makra v Excelu,
- nezbytné k tomu, aby výše uvedené efektivně fungovalo – operační systémy, databáze, hardware, aplikace ke správě hesel.

Určitě bude rozdíl ve splnění kvalitativního cíle u auditorů, jejichž technologický zdroj je tvořen pouze jednou nakoupenou aplikací popř. kancelářským



Tak jsem si naalokoval super kvalifikované lidské zdroje, aby všechna práce nezůstávala pořád jen na mně.

Kresba: Ivan Svoboda

balíkem, a auditorskou společností v síti používající více nástrojů – dokumentační, archivační, ke vzorkování, systémy řízení zakázek, sledování nezávislosti, alokaci lidí na zakázky apod. V aplikační části jsou jako pomůcka pro dokumentaci vyjmenovány příklady oblastí, které mohou být zvažovány při pořízení a správě IT aplikací.

Specifickou oblastí je situace, kdy si společnost IT aplikace související s SRK nechává vyvíjet na míru nebo vyvíjí sama. Zde bude na klíčovém auditorském partnerovi, aby získal jistotu, že aplikace splňuje požadované parametry, např. z pohledu úplnosti a přesnosti dat, zachování jejich důvěrnosti, schopností členů týmu aplikaci efektivně využít a že obecné IT kontroly jsou nastaveny tak, aby zajistily její trvalou spolehlivost.

Rizika technologických zdrojů

Rizik spojených s technologiemi si asi každý z nás dovede představit velké množství. Uvedu tedy jen několik z nich, se kterými se při implementaci požadavků standardu bude pravděpodobně nutno vypořádat:

- vyvinutý nebo koupený technologický zdroj nefunguje tak, jak bylo zamýšleno,
- jednotlivé technologie nejsou kompatibilní a při přenosu dochází ke ztrátě dat,
- archivační aplikace nearchivuje vše, co předpisy vyžadují, protože zakázky jsou dokumentovány v různých typech spisů – papírově i elektronicky,
- není dostatečně nastaven a implementován postup týkající se správy hesel a monitorování přístupu k již uzavřeným spisům.

Hugo a Sally se potřetí baví o inventuře zásob

3. Činnosti po inventuře



Myslíš potřebné kroky poté, co inventura skončila?

Dotáhl náš asistent návštěvu inventury?

Ano.

To jsem musel udělat sám. Odsouhlasil jsem položky námi přepočítané při inventuře na závěrečné inventarizační protokoly a následně i na účetnictví.

A díval ses na celkové jimi zjištěné inventarizační rozdíly, a jestli je promítlí správně do účetnictví?

To ne. Myslel jsem, že stačí odsouhlasit na skladovou evidenci jen položky, co jsem při inventuře počítal. Koneckonců celou návštěvu inventury jsem bral za test věcné správnosti prováděný na vzorku.

Rozumím ti. Nicméně podívat se, jestli oni sami promítlí své celkové inventarizační výsledky do účetnictví, je poměrně jednoduchá procedura a přispěje k našemu celkovému ujištění. Mimo jiné si tím uděláš obrázek o velikosti zjištěných rozdílů, což by mělo být v rozumném souladu s naším původním hodnocením rizika vzniku nesprávnosti v oblasti zásob.

To máš asi pravdu. Já to bral tak, že celkovými rozdíly z inventury se zabývám pouze tehdy, když svoji návštěvu inventury pojmám jako test kontrol. Tam je to určitě potřeba. Ale souhlasím, že má smysl se podívat na celkové výsledky a jejich zaúčtování i v případech, kdy na inventuru jakožto kontrolu nehodlám spoléhat.

Kontroly technologických zdrojů

Standard neuvádí žádné příklady kontrol a Prováděcí příručka snad jeden, ale z nastíněných rizik se dá dovodit, že se budou týkat zejména nákupu a řízení změn všech relevantních IT aplikací a databází, dále procesu uzavření spisu včetně jeho archivace a skartace.

Duševní zdroje

Jen o něco více konkrétní je definice cíle v této podsošce. Duševní zdroje mají být konzistentní s profesionálními standardy a relevantními právními a regulatorními požadavky.

Lze dovodit, že mezi nejčastější duševní zdroje náleží metodiky provádění auditu, pravidla, interpretace, návody, vzorové pracovní papíry nebo spisy. Za příklad duševního zdroje považuje standard i zaplacený přístup k externím zdrojům (databáze na webu). Tím v podstatě dochází i k prolínání zdrojů technologických a duševních.

Rizika duševních zdrojů

Vydeme-li ze základního cíle této podsošky, pak rizika, která budou zřejmě auditóři v procesu k jeho splnění často identifikovat, budou spočívat v tom, že duševní zdroj:

- je v přímém rozporu s legislativou,
- je zastaralý, protože auditor včas nepodchytí jeho změnu,
- byl vytvořen interně, ale neprošel odpovídající (kvalitu zajišťující) oponenturou a schválením,
- nebyl využit expertem auditora k revizi metodiky, i když vzhledem k okolnostech byt měl.

Auditor také může provádět zakázku, která vyžaduje specifickou znalost (např. přezkumy hospodaření, ověřování výkazů emisí skleníkových plynů apod.), kterou zaměstnanci jeho společnosti nedisponují, a příručka, ze které čerpají, není úplná nebo zcela v souladu s legislativou.

Kontroly duševních zdrojů

Standard ani Prováděcí příručka neuvádí příklady kontrol pokrývajících rizika. S ohledem na jejich charakter se však dá s vysokou mírou pravděpodobnosti dovodit, že souvisí s identifikací a evidencí duševních zdrojů, jejich pravidelnou aktualizací a vícestupňovou revizí.

Využití technologií při práci s duševními zdroji

Aplikační část standardu obsahuje takto formulovanou část, která poskytuje auditorům vodítko, jak by mohli využít svého IT vybavení k dosažení cíle požadovaného u duševních zdrojů. Toto vodítko uvádí příklady pravidel a postupů, z nichž vybírám:

- interní pravidla vyžadující použití konkrétního technologického nebo duševního zdroje pro provedení výběru vzorků, nebo archivaci,
- využití technologických zdrojů je svěřeno pouze proškoleným zaměstnancům (odborníkům),



- jsou formalizovány postupy pro nakládání s technologickými i duševními zdroji včetně podpory, ať už odborné (skupiny dedikovaných specialistů) nebo všeobecná IT podpora.

Externí poskytovatelé služeb (externisté)

Auditor může pochopitelně využít externisty pro dosažení požadovaných cílů ve všech výše popisovaných oblastech, zejména v případech, kdy odpovídajícími zdroji nedisponuje. Může to být např. expert auditora nebo auditor složky z jiné sítě. I u nich ovšem platí povinnost tyto služby zvážit z hlediska povahy a rozsahu, charakteru jejich poskytovatelů, a to takovým způsobem, aby auditor mohl rozpoznat a posoudit rizika ohrožující kvalitu jeho práce. Pokud například využívá externího poskytovatele úložiště (cloud), pak může posuzovat četnost aktualizací, důvěrnost dat, historické zkušenosti a reputaci na trhu.

Dokumentace

Dokumentace popisující SŘK v oblasti Zdrojů může a pravděpodobně i bude vycházet z té, která existovala již z důvodu souladu s ISQC1. Avšak vzhledem k množství doplňujících požadavků bude prakticky nevyhnutelné se znova přesvědčit, že skutečně vede k pochopení procesu, ten k identifikaci rizik, s nimi souvisejících reakcí na ně, a dále i rolí a odpovědností. Navíc zcela novou dokumentační disciplínou je prokazování účinnosti zavedených kontrol.

Závěr

Splnění cílů nového standardu v oblasti zdrojů nemusí být časově jednoduchým cvičením. Včasné naplánování strukturovaného harmonogramu zavádění

nebo aktualizace procesů včetně jejich dokumentace, a na druhé straně rozdělení odpovědností a řízení jsou klíčovými předpoklady. A být v souladu do konce příštího roku vzhledem k sezonnosti auditorské práce zase nedává příliš možností, kdy se této tématice může auditorská společnost věnovat.

Karel Charvát

Ing. Karel Charvát je partnerem v oddělení auditu ve společnosti KPMG Česká republika Audit. Od roku 2006 je statutárním auditorem. Zaměřuje se na podniky v těžebním, chemickém a potravinářském průmyslu. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a v roce 2006 získal certifikaci FCCA. Je členem Výboru pro metodiku auditu a Výboru pro vstup do profese KA ČR.

Hugo a Sally se potření baví o inventuře zásob

4. Inventura jindy než na konci roku



A jak se ten náš asistent vypořádal s tím, že inventura probíhala před koncem roku?

To bylo kupodivu docela pěkné. Položky, které počítal při inventuře, odroloval ke konci roku.

A jak přesně to udělal?

No, získal si údaje o přírůstcích a úbytcích daných položek mezi datem inventury a koncem roku. Pak překontroloval, že to navazuje na konečný stav zásob.

Moment, odkud ty údaje o přírůstcích a úbytcích vzal?

Založil do spisu sjetinu ze skladové evidence, na které jsou vidět pohyby za stanovené období.

To mi nepřijde moc průkazné. Za prvé je otázka, jestli sjetiny vůbec odsouhlasil na skutečné celkové pohyby, které jsou vidět ve finančním účetnictví. Bez toho lze těžko nějakou sjetinu považovat za spolehlivou.

To máš pravdu.

A navíc to, že ve skladové evidenci zapsali přírůstek nebo úbytek nějaké položky, ještě vůbec neznamená, že fakticky došlo k pořízení nebo vydání dané položky. Měl by získat nějaké podpůrné důkazy, třeba příjemky nebo výdejky podpořené dodacími listy, faktury a tak. Udělal to?

Nevím. Možná ano, ale zdokumentováno to není.

Tak to s ním prober. Jestli to udělal, je potřeba vše pořádně zdokumentovat. A pokud to vůbec neudělal, musíme ten test dodělat.

Kontrola kvality zakázky před vydáním zprávy auditora podle ISQM 2



Hana
Mužátková

Mezinárodní standard pro řízení kvality 2 (dále „ISQM 2“) bude platný pro audity a prověrky účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2022 nebo později. Platnost tohoto standardu je stejná též pro ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby.

Tento standard doplňuje Mezinárodní standard pro řízení kvality 1 (dále „ISQM 1“) a platí pro všechny zakázky, pro které je kontrola kvality zakázky dle ISQM 1 vyžadována. Předmětem standardu ISQM 2 je jmenování osoby provádějící kontrolu kvality zakázky, posouzení její způsobilosti, provedení kontroly kvality zakázky a zpracování dokumentace k takové kontrole.

Společnost provádějící audity nebo prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby je povinna zavést pravidla a postupy upravující kontroly kvality zakázky v souladu s ISQM 2, v nichž bude zakotvena povinnost provádět tyto kontroly v následujících případech:

- (i) audity účetních závěrek kotovaných účetních jednotek,
- (ii) audity nebo jiné zakázky, u nichž je kontrola kvality zakázky vyžadována právním předpisem,
- (iii) audity nebo jiné zakázky, u nichž společnost rozhodne, že kontrola kvality zakázky je vhodnou reakcí na jedno nebo více rizik ohrožujících kvalitu.

Načasování a rozsah postupů kontrolora kvality zakázky se mohou lišit v závislosti na povaze a okolnostech zakázky nebo společnosti, které se daná zakázka týká. Například postupy osoby provádějící kontrolu kvality zakázky budou pravděpodobně méně rozsáhlé v případě, který obsahuje menší počet významných úsudků učiněných týmem příslušné zakázky.

Vysvětleme si nyní, co si představit pod klíčovými pojmy Kontrola kvality zakázky a Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky:

Kontrola kvality zakázky je objektivní vyhodnocení významných úsudků týmu provádějícího zakázku a závěrů, k nimž dospěl, osobou provádějící kontrolu kvality zakázky, a to nejpozději k datu zprávy.

Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky je partner, jiná osoba ze společnosti nebo externista, které společnost pověřila provedením kontroly kvality zakázky. V případě malé společnosti či samostatného auditora ve společnosti nemusí být partner či jiná osoba, která by splňovala kritéria pro provedení kontroly kvality zakázky. V tomto případě je nutné kontaktovat osobu externí a dohodnout se s ní na provedení kontroly kvality zakázky. Kdo může být touto osobou

a jaké požadavky jsou na ni kladeny je blíže popsáno jak v ISQM 2, tak i v ISQM 1 a je třeba se s těmito požadavky podrobně seznámit.

Společnost provádějící uvedené zakázky je povinna stanovit zásady nebo postupy, které vyžadují přijetí odpovědnosti za jmenování osob provádějících kontrolu kvality zakázky s odbornou způsobilostí, schopnostmi a příslušnou pravomocí v rámci společnosti plnit tuto odpovědnost.

Tyto zásady nebo postupy vyžadují, aby osoba provádějící kontrolu kvality zakázky nebyla členem týmu zakázky a:

- (i) měla způsobilost a schopnosti, včetně dostatečného času a odpovídající pravomoci pro provedení kontroly kvality zakázky. V případě posuzování způsobilosti a schopnosti by měla být zohledněna povaha společnosti, specializace a komplexita odvětví, regulatorní požadavky pro toto dané odvětví a zvažování, do jaké míry je nutná specializace pro příslušnou oblast, např. IT či specifické oblasti účetnictví a jiné,
- (ii) splňovala příslušné etické požadavky, a to i v souvislosti s případným ohrožením objektivnosti a nezávislosti,
- (iii) byla v souladu s právními a regulačními předpisy, které jsou relevantní pro způsobilost osoby provádějící kontrolu kvality zakázky.

Interní pravidla nebo postupy auditorské společnosti, stanovené v souladu s výše uvedeným rizikem ohrožení objektivnosti a nezávislosti osoby jmenované k provádění kontroly kvality zakázky, by měly správně adresovat skutečnost, kdy osoba provádějící kontrolu kvality zakázky dříve působila jako partner zakázky. Tato pravidla a postupy by měla zahrnovat požadavek na tzv. „cooling-off“ po dobu minimálně dvou let či delší dobu,



To je nádhera, pane kolego! Už to vidím úplně v jasných barvách, jak v rozbouřených vodách světa auditu naše společnost dynamicky a flexibilně míří k ideálu kvality a důvěryhodnosti...

Kresba: Ivan Svoboda

pokud je požadována příslušnými regulatorními požadavky, před tím, než tento partner převezme odpovědnost osoby provádějící kontrolu kvality zakázky.

Společnost je povinná stanovit a definovat požadavky též na osobu asistující osobě provádějící kontrolu kvality zakázky. I ty tyto požadavky musí být v souladu s ISQM 2, pokud je taková osoba určena pro danou zakázku.

Velice důležité je též stanovení postupů, které řeší případy, kdy je zjištěno, že osoba provádějící kontrolu kvality zakázky není způsobilá, např. z titulu porušení principů nezávislosti. Tyto postupy musí reagovat na takovou skutečnost dostatečně rychle, aby bylo možné jmenovat osobu jinou.

Mezi základní povinnosti osoby provádějící kontrolu kvality zakázky patří:

- (i) přečíst a porozumět skutečnostem sděleným
 - a. týmem zakázky o povaze a specifikách zakázky,
 - b. auditní společností o procesu sledování a nápravy historicky zjištěných nedostatků, které se mohou týkat či mít vliv na oblasti zahrnující významný úsudek,
- (ii) diskutovat s partnerem zakázky nebo ostatními členy zakázky významné skutečnosti a významný úsudek učiněný během plánování, provádění či uzavírání zakázky a vydávání příslušné zprávy,
- (iii) na základě skutečností zjištěných v bodech i) a ii) projít příslušnou dokumentaci zakázky obsahující významný úsudek a vyhodnotit, zda:
 - a. byl správně aplikován profesní skepticismus,
 - b. dokumentace zakázky podporuje závěry uskutečněné týmem zakázky,
 - c. jsou závěry správné,
- (iv) v případě auditní zakázky vyhodnotit, zda byly splněny požadavky na nezávislost,
- (v) vyhodnotit, zda byly provedeny odpovídající konzultace v případě komplexních záležitostí či v případě rozdílného názoru,
- (vi) v případě auditní zakázky rovněž vyhodnotit, zda zapojení partnera zakázky bylo dostatečné a odpovídající v průběhu celé zakázky a partner měl tedy dostatečné podklady k uskutečnění závěrů a významných úsudků,
- (vii) posouzení:
 - a. pro auditní zakázky – posouzení účetní závěrky, auditorské zprávy včetně klíčových záležitostí auditu, pokud je to relevantní,
 - b. pro prověrky – posouzení účetní závěrky či finančních informací včetně související zprávy o prověrce,
 - c. pro ostatní ověřovací zakázky či zakázky na související služby – posouzení zprávy,
- (viii) včas informovat partnera zakázky o pochybnostech v učiněném úsudku nebo závěrech,

- (ix) učinit závěr, zda požadavky ISQM byly naplněny a kontrola kvality může být ukončena, a o této skutečnosti informovat partnera zakázky.

V případě kontroly kvality zakázky není důležité jen její samotné provedení, ale také zdokumentování této skutečnosti v dokumentaci zakázky. Z tohoto důvodu je součástí ISQM 2 sekce týkající se požadavků na pravidla a postupy týkající se dokumentace kontroly kvality zakázky.

V souladu s těmito požadavky musí osoba provádějící kontrolu kvality zakázky zabezpečit, že dokumentace provedení kontroly kvality obsahuje následující informace:

- (i) jméno osoby provádějící kontrolu kvality zakázky a jména osob, které se společně s ním na této kontrole podílejí,
- (ii) popis dokumentů, které osoba provádějící kontrolu kvality zakázky prošla v průběhu provádění kontroly kvality zakázky,
- (iii) základ pro závěr, že kontrola kvality zakázky byla provedena v souladu s ISQM 2 a může být ukončena,
- (iv) dokumentaci skutečnosti, že partner zakázky byl upozorněn na pochybnosti (pokud takové jsou) o učiněném úsudku či provedeném závěru, a dále že byl upozorněn na ukončení kontroly kvality zakázky,
- (v) datum ukončení kontroly kvality zakázky.

Oblast kontroly kvality zakázky je komplexní záležitostí a měla by jí tedy být věnována dostatečná pozornost, aby požadavky ISQM 2 byly plně a včas naplněny.

Pro bližší a detailnější informace bych vás ráda odkázala přímo na standard ISQM 2 v současné chvíli pouze v anglickém znění. Překlad do češtiny je v přípravě.

Hana Mužátková

Ing. Hana Mužátková je associate partnerem ve společnosti EY a zaměřuje se na podnikání v oblasti nemovitostí. V rámci EY je dále členkou skupiny pro řízení kvality v oblasti střední a východní Evropy. Vystudovala VŠE v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je statutární auditorkou a předsedkyní Kárné komise a členkou Výboru pro metodiku auditu KA ČR.



Erik Ďurkář novým partnerem pro audit v Moore Czech Republic

Od letošního září se stal Erik Ďurkář partnerem zodpovědným za oblast auditních služeb v poradenské skupině Moore Czech Republic, kde se bude také přímo podílet na vedení celé skupiny a na formulaci jejího strategického směřování. Jako partner se bude také soustředit na strategické směřování skupiny v oblasti poskytování auditních a souvisejících služeb s cílem ukotvit Moore Audit CZ jako jednu z deseti největších auditních společností na tuzemském trhu. V Moore Czech Republic dosud působil na pozici ře-

ditele auditu a jednatele dceřiné společnosti Moore Audit CZ.

Erik Ďurkář je absolventem VŠE v Praze a držitelem certifikace ACCA; je členem Komory auditorů České republiky a Institutu certifikace svazu účetních. Má více než deset let zkušeností s poskytováním auditních služeb pro velké české i zahraniční společnosti a také pro veřejný sektor. Od roku 2010 působil v manažerských pozicích auditorské společnosti Mazars.

-vk-



AURE SW efektivní řízení auditorských zakázek

Nástroje pro vedení, správu a sdílení auditorských zakázek a řízení pracovních týmů, které splňují všechny požadavky na vedení spisu auditora, a které jsou vytvořeny plně v souladu s požadavky ISA.

AURE Software jsou vzájemně propojené moduly, které vytvářejí centrální sdílenou informační databázi komplexního integrovaného řešení nebo které mohou plnohodnotně fungovat i samostatně.



Document Management, modul pro správu auditorských zakázek



Data Room, modul pro bezpečné sdílení dokumentů



Trial Balance, modul pro obratovou předvahu a generování účetních výkazů společnosti



Independence Tool, modul pro sledování a hlídání nezávislosti aktivit



Audit Pack, modul pro automatické generování struktury zakázky



Back Office, modul pro řízení a administrativní podporu zakázek

www.auresw.cz

Mail: auresw@airesw.cz Mobil: +420 603 830 727



Co najdete v e-příloze č. 8/2021

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 www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

OBSAH

- Péče řádného hospodáře
- Nový právní režim prověřování zahraničních investic
- Nové nařízení umožní Evropské komisi zakázat udělení veřejných zakázek společnostem subvencovaným ze zahraničí
- Rozšířený senát: daň z přidané hodnoty; Daň z přidané hodnoty: lhůta k opravě výše daně na výstupu
- K odstoupení od smlouvy při nedodržení lhůty „bez zbytečného odkladu“
- Otazníky kolem vedení osobního spisu zaměstnance
- Podmínky pro udělení licence poskytovatele služeb skupinového financování (crowdfunding)
- Všechno jinak aneb „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ nestačí!
- Ke zpracování osobních údajů návštěvníků soukromého objektu
- Tři spoluvlastníci, jeden okrádá ostatní. Model, který znají i české firmy
- Začnete si ověřovat platnost Vašeho elektronického podpisu u soudu?
- Čtete potvrzení zasílaná soudem v návaznosti na Vaše elektronická podání?

-vk-



AUDITOR č. 8/2021

ročník XXVIII

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 Boučková

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
Ing. Jan Molín, Ph.D.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

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

VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

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