

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 9/2021

Téma: Specialisté v auditu



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
Aktuální auditorské standardy.....	2
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2022.....	2
Noví auditoři složili v listopadu slib.....	3
Zpráva o druhém kole procesu národního hodnocení rizik praní peněz a financování terorismu pro auditory.....	3

TÉMA ČÍSLA – Specialisté v auditu

Editorial.....	4
Audit je puzzle (Petr Kříž).....	5
Expert a využití jejich práce v auditorské profesi (Marek Jošt).....	7
IT specialista při auditu (Ivan Voříšek).....	11
Expert na oceňování v auditu (Bohuslav Černoušek).....	19
Specialisté na audit derivátů (Luboš Briatka).....	21
Rozhovor s Jiřím Hlaváčem	
Novinky v práci znalců.....	25

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	
Povinnost zapisovat do evidence skutečných majitelů manžela/manželku.....	27
Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu.....	9, 22, 24, 26

Toto číslo vyšlo **7. 12. 2021**

Novinky ve zkouškách a řízená praxe asistentů



Jana Pilátová

V uplynulém období se výbor pro vstup do profese intenzivně zabýval nejen problematikou řízené praxe asistentů auditora, ale také obsahem a strukturou auditorských zkoušek. Výsledkem této činnosti bylo doporučení pro změny zkušební řádu, které byly letošním sněmem KA ČR přijaty. Na webových stránkách komory v části Vnitřní předpisy KA ČR naleznete Zkušební řád – aktuální a Zkušební řád – platný od 1. ledna 2022.

Společným motivem změn zkušební řádu je propojení odborných témat s auditem, což se projevilo zejména ve třech „posledních“ zkouškách, které jsou kombinací účetních a auditorských znalostí. Příkladem může být např. zkouška z konsolidací, která je doplněna o problematiku skupinového auditu.

Při revizi zkouškového systému se také diskutovalo o znovuzavedení ústní zkoušky. Nikoli však v podobě klasického zkoušení, nýbrž v podobě prezentace řešení vybraných problémů před komisí složenou výhradně z auditorů. Zkouška by mohla mít dvě části: na první by uchazeči měli na své dosavadní praxi ilustrovat, jak si poradili s konkrétními, předem vyjmenovanými aspekty auditorské práce (např. jak uchazeč aplikoval svůj úsudek, jak uchazeč postupoval při identifikaci a vyhodnocení rizika, co bral uchazeč v úvahu, když byl požádán o radu apod.). Druhá část zkoušky by pak spočívala v prezentaci řešení zadané případové studie, která by byla zaměřena na různé fáze hypotetického auditu. V této části by si uchazeči museli poradit např. s etickým problémem, vymyslet reakci na riziko podvodu, navrhnout relevantní auditorské testy apod.

Ústní zkouška nicméně nadále zůstává v rovině diskuzí, za současné podoby zákona ji nelze budovat do zkouškového systému, protože zákon o auditorech umožňuje zkoušky výhradně písemné. Nicméně prostor pro prezentaci svých dosavadních zkušeností dostávají uchazeči alespoň v rámci slibu auditora, když se jednotliví noví auditoři představují.

Výbor pro vstup do profese se také zabýval samotným slibem auditora. Řešíme, jaký formát by tato událost měla mít, mnoho z nás slib auditora nechápe jen jako formální akt předepsaný zákonem, ale jako významný milník v profesní kariéře a vyvrcholení procesu vstupu do profese. Proto by slib měl mít nejen slavnostní charakter, ale noví auditoři by si z něj měli navíc odnést zkušenost, že po fázi „dobývání“ profese se stávají její součástí a nesou tak s ostatními auditory spoluodpovědnost za její další vývoj.

Další oblastí, na kterou se výbor chce zaměřit, je osvěta a šíření povědomí o tom, co představuje auditorská činnost v praxi, a to nejen mezi mladými lidmi, kteří se teprve připravují na své budoucí povolání. V praxi se často setkávám se skutečností, že mnohým nejsou zcela jasné rozdíly mezi daňovým poradenstvím, auditorskou činností a účetním poradenstvím. Jsem přesvědčená, že i v této oblasti je třeba hledat způsoby, jak oslovit odbornou veřejnost a šířit povědomí o tom, že výkon auditorské profese je důležitý zejména pro zvýšení kvality sestavovaných účetních závěrek a zvýšení věrohodnosti informací, které jsou v účetních závěrkách zveřejňované.

Jana Pilátová
předsedkyně výboru
pro vstup do profese



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 8. listopadu 2021 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí zasedání byla diskuze k návrhu témat na společné jednání s RVDA.

Výkonný výbor schválil:

- postup informování statutárních auditorů o neveřejné verzi Zprávy o druhém kole procesu národního hodnocení rizik praní peněz a financování terorismu,
- aktualizaci směrnice B4 – *Oběh účetních dokladů KA ČR*

a aktualizaci směrnice B7 – *Zásady pro poskytování cestovních náhrad KA ČR.*

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil program setkání představitelů auditorských komor zemí Visegradské čtyřky,
- a schválil odmítnutí externí žádosti právníka o sdělení data provedení změny v rejstříku auditorů,
- témata na společné jednání členů prezidia a předsedů DK a KK s RVDA,
- a schválil další postup při přípravě materiálu *Instrukce pro nové auditory*

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–říjen 2021,
- aktuální informace z výboru pro kontinuální profesní vzdělávání, zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Aktuální auditorské standardy

Na webových stránkách proběhla aktualizace v sekci Předpisy – Auditorské předpisy – Aktuální auditorské standardy. Byl zveřejněn překlad revidovaného standardu ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti* společně s harmonizačními novelami standardů vyplývajícími z této revize a dále překlad revidovaného standardu ISRS 4400 *Dohodnuté postupy*. Standard ISA 315R je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2021 nebo po tomto datu a standard ISRS 4400R je účinný pro zakázky na dohodnuté postupy, jejichž podmínky jsou sjednány 1. ledna 2022 nebo po tomto datu. Na základě dohody členů redakční rady pro překlady bude ve všech standardech ISA nahrazen termín *významný (materiální)*

termínem *materiální*, pouze v příkladech zpráv auditora (i těch uvedených ve standardech) zůstane termín *významný (materiální)*.

Ukázky ze spisu auditora

Pod dohledem výboru pro metodiku auditu a ve spolupráci s dozorcí komisí KA ČR byly vytvořeny a zveřejněny další ukázky ze spisu auditora. Jde o ukázky dokumentace týkající se auditních procedur v souvislosti s IT a testů kontrol, najdete je v sekci Metodika / Ukázky ze spisu auditora / IT. Následovat budou ukázky dokumentace k testům věcné správnosti a vyhodnocení auditu.

oddělení metodiky KA ČR

Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2022

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory a auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2022 jsou splatné ke dni 31. ledna 2022. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

Roční fixní příspěvek je stanoven takto:

1. za auditora ve výši 3 500 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32). Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail pagacova@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Noví auditoři složili v listopadu slib

Dne 8. listopadu 2021 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů. S ohledem na aktuální situaci ohledně covid-19 nebylo možné uspořádat slavnost 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 jaká úskalí je při práci asistentů auditora potkávala.

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. JOŠT Marek	2540	ContAudit s.r.o.
Ing. ŠUPA Vladislav	2541	OSVČ

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

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Zpráva o druhém kole procesu národního hodnocení rizik praní peněz a financování terorismu pro auditory

Usnesením vlády České republiky č. 616 ze dne 12. července 2021 byla schválena kompletní Zpráva o druhém kole procesu národního hodnocení rizik praní peněz a financování terorismu (NRA). Více informací lze nalézt na webových stránkách Finančního analytického úřadu (FAÚ)¹. Část NRA je neveřejná a v odpovídajících částech je na žádost přístupná povinným osobám.

S ohledem na právnícké a poradenské profese organizované prostřednictvím profesních komor byla Komora auditorů ČR požádána FAÚ o sdílení neveřejných verzí NRA se svými členy. Na základě této žádosti byla všem členům e-mailem rozeslána odlehčená neveřejná verze NRA určená právníckým a poradenským profesím, tj. povinným osobám podle § 2 odst. 1 písm. e), f), g) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (AML zákon).

Tato zpráva může auditorům posloužit jako jeden z podkladů pro vlastní hodnocení rizik legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

V případě zájmu ze strany auditorů jim bude na požádání zaslána prostřednictvím e-mailu rozšířená neveřejná verze NRA určená právníckým a poradenským profesím, která obsahuje další doplňující neveřejné informace a přílohy.

Informace obsažené v neveřejných částech Zprávy (včetně jejích příloh) nejsou určeny třetím stranám (ani jiným typům povinných osob), lze je použít pouze pro účely prevence legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a podléhají mlčenlivosti podle AML zákona. Měly by auditorům sloužit výhradně k interním účelům ve vztahu k plnění povinností vyplývajících z AML zákona.

oddělení metodiky KA ČR



¹ https://www.financnianalytickyyurad.cz/mezinarodni-a-pravni-agenda/hodnoceni-rizik.html#text_slide_component_274

Editorial

Isaac Newton, matematik, fyzik a astronom. A taktéž alchymista a teolog. Ve všech těchto oborech (či minimálně v těch, které dnes považujeme za vědu) ovládal víceméně veškeré tehdejší vědění a posouval jeho hranice. Existovala řada dalších vědců, kteří ve své době zvládali bádání na světové úrovni v mnoha oborech zároveň. Vskutku renesanční lidé. Dokázali by to i v dnešní době? Těžko. Díky exponenciálnímu rozvoji lidských znalostí již nelze být světovým matematikem a fyzikem zároveň. Ani pouhým matematikem, neboť i matematika se rozštěpila do mnoha oborů a není v silách jednoho člověka obsáhnout nejnovější znalosti ve všech. Věda dnes vyžaduje vysokou specializaci.

Proč o tom mluvím? Protože se zdá, že i audit nastupuje na podobnou cestu nutné specializace. Uznávám, že ten přírůstek s vědou funguje jen částečně. Auditor si nemůže vybrat jednu specializaci a té se věnovat. Nemůže být světovým znalcem pro účtování směnek a ignorovat dalších sto padesát podoborů auditu účetní závěrky. Auditor chtě nechtě musí zůstat renesančním člověkem. Mezi jeho kompetence musí patřit znalost účetnictví i auditu, daní a práva, financí a ekonomiky obecně. A taky oceňování, informačních systémů, někdy pojistné matematiky, jindy problematiky podvodů a... mám pokračovat? Cítíte se být odborníky ve všech těchto oblastech? A je to pro kvalitní audit vlastně nutné?

Odpověď je nasnadě. Není to bezpodmínečně nutné a často to není ani možné. Odpovědí je využití specialistů. A to je tématem tohoto čísla Auditora. V prvním článku podává otázku specialistů Petr Kříž z auditorské perspektivy, avšak velmi inspirativním

způsobem. Samotný název jeho článku „Audit je puzzle“ krásně vystihuje nevyhnutelnou proměnu auditu, kdy auditor přestává být odborníkem na všechno a naopak se stává integrátorem práce vysoce kvalifikovaných specialistů. Článek Marka Jošta pak shrnuje, co k danému tématu říká její standardy ISA. Dalších několik článků pochází z per specialistů, kteří mají zkušenosti s poskytováním podpory auditorským týmům. Ivan Voříšek nás provází v plně šířící oblasti informačních technologií. Bohuslav Černoušek popisuje druhy služeb poskytovaných auditorům ze strany specialistů na oceňování. Luboš Briatka potom vypráví o exotickém a někdy těžko pochopitelném vesmíru finančních nástrojů. Smyslem článků je nejen nahlédnout pod pokličku toho, čím nám specialisté mohou pomoci, ale též poskytnout praktická doporučení co do způsobu komunikace a spolupráce mezi auditorem a specialistou. Shrnutím tématu je pak

rozhovor s Jiřím Hlaváčem na téma spolupráce auditorů a znalců.

Nikdo (alespoň prozatím) netvrdí, že každý audit vyžaduje zapojení specialistů. Ale s neustálou se zvyšující sofistikovaností interních i externích procesů auditovaných společností přirozeně stoupá frekvence situací, kdy by se rozumný auditor měl realisticky zamyslet, zdali je schopen bez zapojení specialisty daný audit v potřebné kvalitě vůbec provést. Že takových situací bude do budoucna jen přibývat je nasnadě. S trochou nadsázky by se dalo říct, že audit právě prochází přerodem z renesance do moderního věku. Věda si tento proces odbyla již před několika sty lety, nyní je řada na nás. Byť s jedním důležitým rozdílem: audit není pouze věda, nýbrž i velké umění.

Přeji vám příjemné a inspirativní čtení.

Michal Štěpán
editor tohoto čísla



Audit je puzzle



Petr Kříž

Téma tohoto čísla našeho časopisu mě donutilo hlouběji se zamyslet nad současnou rolí auditora při realizaci auditu a trendy, které již dnes předurčují vývoj v budoucnosti. Především, že zde nemluvíme o auditu menší společnosti s ručením omezeným, jejíž vlastníci si ji řídí a jejíž procesy jsou jednoduché, předvídatelné a přehledné, ale o komplexnějších auditech velkých korporací, kde se nároky na kvalitní provedení auditu násobí a auditor se musí vypořádat s komplexními procesy, systémy a finančními nástroji. Přesto je však zřejmé, že nastíněné trendy jsou obecné a specializace v naší profesi je čím dál nezbytnější.

Auditor se tedy ani v současnosti nevyhne využití specialistů a expertů. Před další debatou předesílám, že za specialistu auditorské standardy považují člena auditorského týmu, který má specifické znalosti a dovednosti, tedy například auditory informačních a kontrolních systémů, auditory specializující se na oblast treasury a finančních nástrojů, specialisty v oblasti auditorských standardů, IFRS nebo US GAAP atp.

Naopak experti jsou profesionálové v jiných oblastech než audit a účetnictví, které auditor využívá k posouzení specifických otázek, tj. například právníci, daňoví poradci, experti na oceňování nemovitostí, pojištní matematici, insolvenční správci, forenzní experti, experti na ekologické závazky a sanace aj.

Zde je však nutno zmínit, že ani zde neexistuje jasná hranice, neboť auditoři, kteří se specializují na audit pojišťoven, jsou často též pojištními matematicy, auditoři bank často podrobně ovládají oblast treasury a finančních nástrojů atd.

Bez specialistů a expertů to nejde

Podstatný je však fakt, že statutární auditor podepisující audit komplexní korporace nutně musí spoléhat na práci druhých a těmito druhými jsou čím dále méně v auditu obecně vzdělaní asistenti auditora a čím dále více specialisté a experti. Auditor tedy musí být schopen obecně rozumět jejich práci a odbornosti, posoudit jejich znalosti, zkušenosti a dovednosti, správně formulovat své požadavky a přiměřeně vyhodnotit výstupy z jejich „subdodávek“.

V tomto směru vidím obrovský vývoj od počátků auditu v Česku na začátku 90. let, kdy auditor se svým týmem asistentů pokrýval prakticky všechny oblasti, s tím, že se občas optal kolegy auditora nebo právníka, když stál před nějakým dilematem. Podívám-li se dnes na komplexnější audit, je zřejmé, že jej nelze kvalitně provést bez specialistů na informační a kontrolní systémy, neboť tyto prošly takovým vývojem, že jejich testování a ověřování musí být svěřeno specialistům.

Při auditu nemovitostních investic, zejména v případě, kdy jsou oceňovány reálnou hodnotou, se neobejdeme bez expertů na oceňování nemovitostí, při auditu složitějších finančních derivátů je třeba využít specialistů nebo expertů na jejich ocenění a samostatnou kapitolou je oceňování úvěrových portfolií bank i jiných úvěrových institucí. V tomto případě je při posuzování přiměřenosti opravných položek v rámci v současnosti vyžadovaného modelu očekávaných ztrát třeba opět specializovaná erudice, přesná znalost standardů a kritické myšlení. A to již vůbec nehovořím o rostoucích požadavcích auditorských standardů, zákonů a nařízení, které dnes vyžadují velmi rozsáhlé znalosti textů o několika stech stranách a bez kvalitního auditorského softwaru sotva umožňují do písmene naplnit veškeré požadavky.

Zásadní posun vidím již ve specializaci samotných statutárních auditorů. Většina z nás nemá problém realizovat audit standardní obchodní společnosti účtující podle vyhlášky 500/2002 Sb., ale jakmile se pustíme do auditů finančních institucí, veřejného sektoru nebo neziskových institucí, už tu funguje racionální sebecenzura a segregace.

Nicméně při auditu komplexnějších skupin či konsolidačních celků se nevyhneme tomu, že řada byt i významných složek má velmi specifický a často velmi odlišný předmět podnikání, než je předmět podnikání celé skupiny nebo mateřské společnosti. Zahraniční skupiny obchodované na světových burzách jsou v tomto ohledu většinou oborově koncentrované, nicméně skupiny vytvořené úspěšnými českými podnikateli jsou naopak často velmi různorodé. A v těchto případech se musíme ve velkém rozsahu spoléhat na auditory specialisty nebo výrazné využití expertů. Všechny tyto důvody vedou k tomu, že je pro auditora komplexnějších korporací a skupin výhodné, má-li většinu potřebných specialistů a expertů k dispozici v rámci své sítě, neboť to zvyšuje efektivitu



Minule jste nám pane architekté vytýkal, že jsme nudná parta, tak jsme se pokusili naše experty trochu barevně oživit.

Kresba: Ivan Svoboda

i kvalitu jeho práce, neboť na tyto osoby se vztahují pravidla a postupy v oblasti řízení kvality sítě.

Trendy vedou k integraci práce ostatních ze strany auditora

V úvodu článku jsem přislíbil ohlédnout se po stávajících trendech, které předurčují vývoj v budoucnosti. Je zřejmé jisté, že specializace se bude dále prohlubovat. Velké auditorské společnosti čím dále více využívají center sdílených služeb a kompetenčních středisek, které se specializují na určité části auditu, jako jsou zajištění bankovních confirmací, potvrzení od dlužníků, právníků, kalkulace reálných hodnot finančních nástrojů, ověřování inventur, sledování sjednaných termínů pro subdodávky, přípravě prezentací a výstupů z auditorské činnosti i detailním testováním faktur nebo jiných zvolených položek účetní závěrky, a to zejména v oblastech, které nevyžadují subjektivní úsudek auditora. Tyto trendy budou v budoucnosti určitě posilovat, neboť vedou při správném nastavení ke zvýšení kvality i efektivity auditorské práce. Lze je velmi dobře přirovnat k výrobní specializaci, kterou si světové ekonomiky prošly v 19. a ve 20. století, a není důvod, aby byl vývoj v auditorské činnosti zásadně odlišný.

Mimo určité výše zmíněné specializace auditorů samotných se tedy bude zásadně měnit charakter jejich práce, neboť se stanou především systémovými integrátory subdodávek, které budou dostávat od svých velmi různorodých a specializovaných týmů i od nejrůznějších expertů. Tady se dostávám právě k tomu podobenství se skládáním puzzle, které jsem zmínil již v názvu článku, jehož komplexnost dále poroste. Na tomto místě si musím povzdechnout, že tyto posuny nároků na auditory nejsou zatím odpovídajícím způsobem zahrnuty v systému vzdělávání auditorů, a to ani ve zkuškovém, ani v kontinuálním profesním, a to je velkou výzvou, před níž auditorská profese stojí.

Odpovědnost za využití expertů

V úvodu jsem zmínil požadavek na auditora, aby obecně rozuměl práci a odbornosti specialistů a expertů, byl schopen posoudit jejich znalosti, zkušenosti a dovednosti, formulovat své požadavky a přiměřeně vyhodnotit výstupy z jejich práce. A to v situaci, kdy jejich znalosti jsou v konkrétním oboru vyšší než znalosti auditora – jinak by je ke své práci nepotřeboval. Auditorské standardy zde kladou důraz zaprvé na kritický výběr expertů, které si ke spolupráci vybereme. Auditor by měl ve spisu zdokumentovat jejich kvalifikaci, event. další důvody vedoucí k jejich výběru. Druhý požadavek již směřuje ke konkrétní auditorské činnosti, kdy auditor musí těmto expertům uložit jasná zadání a především obezřetně a kriticky zhodnotit výstupy jejich práce s využitím znalostí a zkušeností, které na něm lze oprávněně požadovat. Příslušný standard ISA 620 obsahuje velmi podrobný postup pro

využití práce experta auditora. Klíčový je článek 3: „Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a tuto odpovědnost nikterak neomezuje skutečnost, že auditor využil práce auditorova experta. Pokud ovšem dojde auditor, který využije práce auditorova experta v souladu s tímto standardem, k závěru, že práce daného experta je pro jeho účely vhodná, může považovat zjištění či závěry tohoto experta z jeho oboru za vhodné důkazní informace.“

Přesto nelze vyloučit, vzhledem k informační převaze experta ve zvoleném oboru, že i při přísném dodržení postupů tohoto auditorského standardu dojde auditor na základě chyby experta k chybnému závěru. Zda je odpovědnost auditora v takovém případě objektivní bude však třeba prokázat až v eventuálním soudním sporu.

Petr Kříž

Ing. Petr Kříž FCCA je dlouholetým partnerem společnosti PwC Audit, kde se specializuje na audit bank, ostatních finančních institucí a finančních nástrojů. Zároveň řídí oblast regulace a veřejné politiky. V minulosti byl prezidentem Accountancy Europe i Komory auditorů ČR. V současnosti působí v pracovní skupině ministerstva financí pro přípravu nové účetní legislativy, vědecké radě Fakulty financí a účetnictví VŠE a ve správní radě Univerzity Karlovy a VŠE.



Experti a využití jejich práce v auditorské profesi



Marek Jošt

Ve své praxi auditoři často posuzují, a to již ve fázi plánování auditu, zda je u konkrétní auditní zakázky vhodné využít práci auditorova experta za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací, aby snížili rizika významné (materiální) nesprávnosti pro danou účetní závěrku na přijatelnou úroveň a mohli k ní vydat výrok ve své zprávě. Obvykle jde o jiné obory než účetnictví a audit, kdy auditor nemá v dané oblasti potřebné znalosti a zkušenosti. Touto problematikou se zabývá mezinárodní auditorský standard ISA 620 *Využití práce auditorova experta*, podle něhož mohou auditoři využít buď svého interního experta, což přichází v úvahu spíše u auditorských společností v sítích, které obvykle disponují širokým aparátem odborníků napříč různými obory, nebo externího experta. Standard nevylučuje využití zaměstnanců v krátkodobém pracovním poměru coby interních expertů.

Typické situace, kdy se jeví jako vhodné do auditu zapojit experta, jsou například tyto:

- Oceňování složitých finančních nástrojů a aktiv, aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikových kombinací a testování aktiv na snížení hodnoty¹. Konkrétně lze zmínit ocenění při přeměnách obchodních společností a družstev v případech stanovených zákonem, podnikové kombinace dle IRFS 3 *Podnikové kombinace*, přecenění na reálnou hodnotu pro účely IFRS dle standardu IAS 40 *Investice do nemovitostí*.
- Pojistně-matematické výpočty závazků spojených s pojistnými smlouvami nebo plány zaměstnaneckých požitků.
- Odhady zásob nerostných surovin.
- Oceňování ekologických závazků a sanačních nákladů.
- Výklad smluv a právních předpisů.
- Analýzy složitých nebo neobvyklých záležitostí spojených s dodržováním daňových zákonů a předpisů. Využití daňového experta při auditu účetní závěrky lze doporučit, pokud v dané oblasti existuje významné daňové riziko. K příkladům posouzení daňovým expertem patří realizovatelnost daňových ztrát v budoucnu a správnost již uplatněných ztrát v daňovém přiznání, odpočet na výzkum a vývoj vč. výpočtu a podkladů, důvody kolísání efektivní sazby daně z příjmů, posouzení náležitostí z kontrol finančního úřadu vč. možného dopadu kontroly na účetní závěrku, významných transakcí se spojenými osobami při neexistenci studie upravující převodní ceny, splnění podmínek pro čerpání investičních pobídek a daňová rizika spojená s prodejem obchodního závodu a s přeměnami obchodních korporací.² V rámci komunikace s klientem je vhodné informovat jej o tom, že expert pracuje s určitou významností, soustředí se na vybrané oblasti zdanění a rozhodně nenahrazuje práci daňového poradce klienta. Auditorův daňový expert by měl být dopředu informován o významnosti, s níž auditor pracuje, o prováděcí významnosti, jejich rozdílu a o velikosti chyb, které mohou mít významný dopad na audit.
- Využití forenzních metod při auditu účetní závěrky v kontextu ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. Tento standard definuje odpovědnost auditora za identifikaci významných nesprávností způsobených podvodem a ukládá mu povinnost provádět audit s profesním skepticismem a se zohledněním rizika podvodu. V praxi může jít například o zapojení experta na forenzní šetření s mezinárodní certifikací Certifikovaný

¹ Např. autor tohoto článku ve svém vědeckém výzkumu provedeném formou dotazníkového šetření mezi auditorskými společnostmi působícími na českém trhu (rozdělil je na malé, středně velké a velké podle počtu zaměstnanců) a zaměřeném na využití práce auditorova experta v oblasti oceňování zmiňuje, že čím větší je auditorská společnost, tím více využívá služeb auditorova experta pro oblast oceňování. Nejčastěji využívají analyzované auditorské společnosti služeb auditorova experta pro ocenění pozemků a budov, aktiv a závazků souvisejících s podnikovými kombinacemi a složitých finančních nástrojů. U malých a středně velkých auditorských společností jde ve většině případů o účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů, v případě velkých auditorských společností podíl účetních závěrek sestavených podle českých účetních předpisů odpovídá zhruba podílu účetních závěrek sestavených podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Malé a středně velké auditorské společnosti využívají ve většině případů pro oceňování služeb externího experta, velké společnosti pak spíše využívají služby interního experta. Auditorské společnosti si obvykle vybírají experta podle osobní zkušenosti z předchozích zakázek, menší část z nich se pak dotazuje jiných auditorů, kteří mají s expertem zkušenosti či se rozhodují podle jeho kvalifikace. S expertem vedení se setkávají auditorské společnosti v praxi méně často. Pouze výjimečně musely sledované auditorské společnosti modifikovat výrok ve své zprávě s odkazem na práci experta pro oblast oceňování. JOŠT, M., (2015). Using the work of an auditor's expert in the field of valuation in accounting in the Czech Republic. 10th International Scientific Conference Financial management of Firms and Financial Institutions. Proceedings (Part II.). VŠB-Technical University of Ostrava, Faculty of Economics, Department of Finance. 7th – 8th September 2015, Ostrava Czech Republic. p. 469-478. ISBN: 978-80-248-3865-6.

² BEZDĚKOVÁ, A., (2015). Využití daňového experta při auditu účetní závěrky. Auditor, roč. XXII, č. 8. s. 9 – s. 11. ISSN: 1210-9096.

vyšetřovatel podvodů (CFE) vydanou Asociací certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (ACFE), který disponuje specifickými dovednostmi a zkušenostmi umožňujícími rozpoznat indikátory podvodného jednání, exaktními metodami stanovit jeho rozsah, příčinu, souvislosti a slabiny vnitřního kontrolního systému a posoudit důvěryhodnost vedení účetní jednotky³. Cílem auditora je posoudit dopad podvodu na účetní závěrku, výrok auditora, spolehlivost vnitřního kontrolního systému a důvěryhodnost vedení účetní jednotky. Naopak vedení účetní jednotky nese odpovědnost za odhalování a prošetřování podvodů vč. jejich nápravy a prevence.

- IT rizika spojená s používáním více systémů jednou účetní jednotkou a jejich vzájemnými vazbami a zapojení experta na IT rizika. Vedle toho lze zmínit také neefektivní kontroly v oblasti IT v minulých letech, významné změny IT systémů a migrace dat, absence bezpečnostního monitoringu, nedostatečné kapacity IT oddělení apod. Velehradská a Koudela ve své práci⁴ hovoří v této souvislosti o obecných IT kontrolách (IT General Controls – ITGC) vztahujících se k více informačním systémům, procesům a datům zabezpečujícím řádné fungování informačních systémů, a o aplikačních kontrolách, jejichž cílem je zajištění oprávněnosti, kompletnosti a přesnosti záznamů a validity vstupních dat. V praxi často IT specialisté upozorňují auditory na neúčinné nastavení a odebírání přístupových oprávnění, nadměrné administrátorské přístupy, používání sdílených uživatelských účtů, nesoulad s definovanou bezpečnostní politikou klienta, nedostatečné zabezpečení serverovny, nastavení přístupových práv v rozporu s principy oddělení neslučitelných pravomocí, nedostatečnou zastupitelnost klíčových IT pracovníků, nedostatečné oddělení vývoje a provozu informačních systémů, nedostatečné nebo neadekvátně dokumentované testování informačních systémů.

Uvedené situace nejsou jistě vyčerpávajícím výčtem, auditori se setkávají s celou řadou dalších situací vyžadujících spolupráci s expertem. Uvedené situace mají společné požadavky, které klade na auditory již zmíněný standard ISA 620. V první řadě musí posoudit, zda je vhodné využít v dané auditní zakázce práci auditorova experta, aby získali dostatečné a vhodné důkazní informace. Spolupráce s expertem jim může poskytnout řadu výhod, například může být nápomocný:

- ve fázi seznamování se s účetní jednotkou a jejím vnitřním kontrolním systémem,
- při vymezení a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti,
- pro určení a zavedení opatření v návaznosti

na vyhodnocená rizika na úrovni účetní závěrky,

- při navrhování a provádění dalších auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení, vč. testů kontrol a testů věcné správnosti,
- při vyhodnocování dostatečnosti a vhodnosti důkazních informací získaných při formulování výroku ve zprávě auditora.

Partner odpovědný za zakázku se musí ujistit o tom, že jeho tým provádějící danou zakázku a všichni případní auditorovi experti, kteří nejsou součástí týmu provádějícího zakázku, mají společně dostatečné a vhodné schopnosti a jsou způsobilí provést auditní zakázku, tak jak o tom hovoří standard ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*. Stejně tak nesmí auditor zapomenout na povinnost stanovit povahu, načasování a rozsah zdrojů potřebných k provedení zakázky (viz standard ISA 300 *Plánování auditu účetní závěrky*).

Pokud samo vedení účetní jednotky využívá při sestavování účetní závěrky experta (experta vedení), bude auditor obvykle posuzovat ve fázi rozhodování, zda využít svého experta, další faktory, například:

- povahu, rozsah a cíl práce experta vedení,
- skutečnost, zda je expert vedení zaměstnancem účetní jednotky nebo je externím spolupracovníkem,
- rozsah možného ovládnutí a ovlivňování práce experta vedením účetní jednotky,
- způsobilost a schopnosti experta vedení,
- posouzení, zda expert podléhá normám odborné způsobilosti jeho profese,
- posouzení, zda probíhají kontroly práce experta ze strany vedení účetní jednotky a s jakými výsledky.

Je třeba připomenout, že interní auditorův expert může být partnerem nebo zaměstnancem auditorské společnosti, vč. zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru, a vztahují se na něj pravidla a postupy společnosti v oblasti řízení kvality dle ISQC 1. Stejně tak může jít o uvedené osoby společnosti v síti, v níž jsou zavedená stejná pravidla a postupy řízení kvality jako v dané auditorově společnosti. Oproti tomu externí auditorův expert není členem auditního týmu a nepodléhá ISQC 1. Z tohoto důvodu je u externího experta nutno věnovat zvýšenou pozornost vyhodnocení jeho odbornosti a objektivity.

Auditor je povinen posoudit u svého experta jeho způsobilost, schopnosti a objektivnost, což jsou faktory mající vliv na posouzení vhodnosti práce experta pro účely auditu. Zdrojem informací mohou být osobní zkušenosti s dřívější prací experta, tj. diskuze s ním, s jinými auditory nebo osobami seznámenými s jeho prací, kvalifikace experta, popř. jeho členství v profesních organizacích, publikační a přednášková činnost apod. Způsobilost bývá spojena např. s existencí standardů

³ KAFKA, T., DANDÁR, M., (2015). Využití forenzních metod při auditu účetní závěrky. Auditor, roč. XXII, č. 8. s. 15 – s. 18. ISSN: 1210-9096.

⁴ VELEHRADSKÁ, L., KOUDELA, R., (2015). Spolupráce auditora s expertem na IT rizika. Auditor, roč. XXII, č. 8. s. 19 – s. 23. ISSN: 1210-9096.

pro výkon odborné činnosti, profesních požadavků v daném odvětví, etických standardů apod. V rámci objektivitu je třeba si dát pozor na hrozby v podobě soukromých zájmů experta, důvěrných vztahů, kontroly vlastní práce, zastrašování, tak jak je zmiňuje Etický

kodex. Pro tyto účely by měly existovat zabezpečovací prvky specifické pro danou zakázku vytvořené externími strukturami (např. profesní organizací auditora experta) nebo pracovním prostředím auditora experta (např. pravidla a postupy řízení kvality). Ideální

Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu

1. Významná rizika zahrnutá v plánu auditu



Ahoj Sally, s asistentem jsme připravili plán auditu společnosti ABC a rádi bychom ho s tebou probrali. Přeci jen víc hlav víc ví.

Jasně Hugo, pojďme se na to podívat. To je výrobní společnost, že? Jaká jsme identifikovali významná rizika?



Zvažovali jsme riziko podvodu na výnosech a riziko obcházení kontrol vedením. V ABC mají dobře nastavené kontroly, tak jsme vyhodnotili, že obě rizika označíme jen jako nízká.

Riziko obcházení kontrol vedením ale nelze vyhodnotit jako nízké. Vedení má přeci výjimečnou možnost obcházet vlastní kontroly. Proto to vždy musí být významným rizikem, i dle požadavků ISA 240.

Ok, tak já tedy upravím plán.

Dobře, nezapomeň také naplánovat příslušné procedury, které to významné riziko pokryjí. A jaký máme důvod ke snížení rizika podvodu na výnosech?

Proces tržeb mají ve společnosti ABC plně automatizovaný, není tedy důvod mít tady zvýšené, natož významné riziko podvodu.

Ale Hugo, to přeci není relevantní důvod pro snížení rizika. Vždyť nevíš, zda vedení nemůže do systému manuálně zasahovat. Musíme zvážit motivaci vedení k tomu, aby přes výnosy ovlivňovalo výsledky společnosti.

No jo, vedení má odměny navázané na výnosy, tak může mít zájem je nadhodnotit. Souhlasím, že zde opravdu existuje významné riziko podvodu.

No vidíš. A myslíš, že toto významné riziko existuje na celé populaci výnosů a všech souvisejících tvrzeních?

To asi ne. Můžou manipulovat s účtováním v různých obdobích, což se týká jen výnosů na konci období. Nebo můžou účtovat fiktivní výnosy, které je třeba hledat mezi neuhrazenými položkami.

A nezapomeň na úplnost a správnost zaúčtovaných obrátových bonusů. Tyto tři oblasti tedy budou významným rizikem.

je informovat se v účetní jednotce o zájmech a vztazích, které má účetní jednotka s expertem a které by mohly ovlivnit jeho objektivitu či projednat s expertem veškeré zabezpečovací prvky a posoudit, zda jsou vhodné ke snížení rizik na přijatelnou úroveň (např. finanční účasti, obchodní a osobní vztahy, jiné služby poskytované expertem apod.).

Auditorům lze doporučit uzavřít s expertem písemnou dohodu upravující role a povinnosti obou stran, případně mohou být podrobnosti o dohodě zahrnuty do plánovacího memoranda, programu relevantní části auditu či do pravidel a postupů auditorské společnosti. Doporučený obsah takové dohody uvádí standard ISA 620 ve své příloze. Chybět by neměla povaha a rozsah postupů prováděných expertem, vymezení cíle jeho práce, definování předpokladů, metod a modelů používaných expertem a určení data účinnosti předmětu práce. Auditor by si měl od experta vyžádat souhlas s použitím jeho zprávy (příp. s jejím zveřejněním jiným osobám či výboru pro audit) a odkazů na ni ve zprávě auditora zejména pro účely modifikovaného výroku. V dohodě by neměla rovněž chybět povaha a rozsah kontroly práce experta ze strany auditora a ujednání, zda auditor nebo expert budou testovat zdrojová data. V dohodě lze rovněž upravit:

- postupy, metody a frekvenci komunikace mezi auditorem a expertem,
- ujednání o vzájemném přístupu k auditním dokumentům, o vlastnictví a kontrole auditních dokumentů během auditu a po jeho skončení vč. archivace,
- odpovědnost experta za provádění prací,
- přístup experta k záznamům, souborům a zaměstnancům účetní jednotky,
- termín dokončení prací expertem a formu zprávy,
- povinnost experta informovat auditora o omezeních v jím prováděných úkolech ze strany účetní jednotky a o možných ohroženích objektivitu,
- dodržování etických požadavků vč. důvěrnosti informací,
- výši sjednané odměny za provedené expertní práce apod.



Od letošního roku si všechny agrotechnické postupy hned po provedení dokumentují v mobilním spisu zeměděle.

Kresba: Ivan Svoboda

Je-li auditorův expert členem týmu provádějícího zakázku, tvoří auditní dokumenty experta součástí dokumentace auditu. Pokud není v dohodě stanoveno jinak, auditní dokumenty externího experta jsou v jeho vlastnictví a netvoří součást auditní dokumentace.

V závěrečné fázi spolupráce by měl auditor posoudit vhodnost práce experta pro účely auditu a k tomu použít odpovídající auditorské postupy. Jmenovat lze například dotazování se experta, kontrolu auditních dokumentů a zpráv experta, sledování práce experta, prověření veřejně dostupných informací, provedení podrobných analytických postupů, opakované provedení výpočtů, diskuze s jiným expertem či projednání zprávy experta s vedením účetní jednotky. Auditor nesmí opomenout, že je jeho povinností prověřit správnost expertem použitých předpokladů, postupů a metod. Jde zejména o to, zda jsou předpoklady a metody obecně akceptovány v expertově profesi, zda jsou v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví na sestavení účetní závěrky, zda jsou závislé na použití speciálního modelu a zda jsou v souladu s předpoklady a metodami použitými vedením. Auditor také prověří původ zdrojových dat a seznámí se s vnitřními kontrolami vč. jejich testů a posoudí úplnost a interní konzistence dat.

Dojde-li auditor k závěru, že práce experta není pro účely auditu vhodná, dohodne se s ním na povaze a rozsahu dalších prací vč. provedení případných dodatečných auditorských postupů (např. zaměstnání či najmutí dalšího experta). Pokud ani dodatečné auditorské postupy auditorovi nepomohou, může vydat modifikovaný výrok v souladu s ISA 705 *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*.

Závěrem je třeba zdůraznit, že v případě nemodifikovaného výroku nesmí auditor ve své zprávě odkazovat na práci auditorova experta, s výjimkou případů, kdy to vyžadují právní předpisy (např. pro účely transparentnosti ve veřejném sektoru). Odkazuje-li auditor ve své zprávě na práci experta, činí tak pouze v případech, kdy je to nutné pro správné pochopení modifikace výroku auditora a auditor by měl požádat o souhlas experta. Současně musí ve své zprávě uvést, že tento odkaz nemá vliv na jeho odpovědnost za výrok ve zprávě auditora. Z toho tedy plyne, že i když auditor využívá během auditu práce experta, konečnou odpovědnost za výrok nese výhradně auditor.

Shrnutí důležitých požadavků na auditory

- Posoudit, zda využít práci auditorova experta, již ve fázi plánování auditu, příp. posoudit vhodnost jeho práce pro účely auditu.
- Posoudit schopnosti, objektivitu a způsobilost auditorova experta.
- Seznámit se s oblastí specializace auditorova experta vč. jeho předchozí práce a zkušeností.
- Dohodnout si s auditorovým expertem (dle situace písemně) povahu, rozsah a cíle jeho práce, práva

a povinnosti auditora a experta, způsob komunikace, důvěrnost informací, přístup k auditním dokumentům a jejich vlastnictví apod.

- Provéřit původ zdrojových dat, metody, předpoklady a modely použité expertem.
- Odpovědnost za audit účetní závěrky nese výhradně auditor, a to i v případech, kdy využil práci svého experta. Na jeho práci však nesmí ve zprávě auditora obsahující nemodifikovaný výrok odkazovat.
- Ve zprávě auditora s modifikovaným výrokem může auditor odkazovat na práci svého experta, pokud je to potřebné pro pochopení modifikace, resp. zprávy auditora uživateli účetní závěrky. V takové situaci lze doporučit vyžádat si souhlas od experta.

Tento článek vznikl jako výstup projektu č. IP 100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Marek Jošt

Ing. Marek Jošt, Ph.D. je statutárním auditorem ve společnosti ContAudit, s. r. o., v níž se podílí na poskytování auditorských služeb podnikatelským subjektům a nestátním neziskovým organizacím. Je absolventem Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, kde v současné době působí jako odborný asistent na Katedře finančního účetnictví a auditingu a je garantem kurzu Účetnictví neziskových organizací. Průběžně se věnuje publikační a pedagogické činnosti.

IT specialista při auditu



Ivan Voříšek

Kdo je vlastně IT specialista a proč ho zahrnout do auditorského týmu

Nemusí se nutně jednat o odborníka na slovo vzaté, který vám briskně vyřeší vaše potíže s počítačem, tiskárnou či domácí sítí, „ajťáka“, který vám vymění pevný disk v počítači nebo nainstaluje nový software. Je sice pravděpodobné, že vám s těmito úkony také pomůže, nicméně v rámci auditu účetní jednotky se bude jednat o činnost značně vzdálenou a nesouvisející. Profílově je IT specialista taktéž auditor, často je označován přímo jako IT auditor – tedy člověk se znalostí auditu, auditních standardů, auditních postupů, rizik a interních kontrol. Člověk aplikující profesní skepticismus při výkonu svých činností, dokumentující své pracovní postupy a z nich plynoucí závěry.

Tady však podobnost s auditorem účetní závěrky pozvolna končí. Zatímco tento auditor má většinou ekonomické vzdělání, perfektně ovládá účetnictví, mezinárodní účetní standardy, orientuje se ve finančních výkazech, je schopen zjistit detailní nesrovnalosti, zhodnotit ekonomickou kondici účetní jednotky a vykonat audit účetní jednotky od začátku do konce, IT specialista se v oblasti účetnictví většinou příliš neorientuje. Má však – oproti auditorovi – hlubší znalosti informačních systémů, informačních technologií, IT infrastruktury, IT rizik a obecných počítačových kontrol. Dále zná bezpečnostní standardy v oblasti IS/IT, standardní procesy správy a provozu IT prostředí. Tyto znalosti získal studiem některé z technických fakult či oborů, případně předchozí praxí v oddělení IT nebo IT bezpečnosti.

Mezinárodní auditní standardy kladou na auditora účetní jednotky stále vyšší nároky, měl by být

odborníkem na účetnictví, daně, právo, oceňování, informační technologie, statistiku i projektový management. Měl by být schopen zhodnotit všechny aspekty a provést adekvátní procedury v rámci auditní zakázky a v omezeném čase tak, aby mohl vydat výrok a pevně si stát za svými závěry. Jedna každá z uvedených oblastí je však natolik komplexní a složitá, že ji s dostatečnou expertízou není možné postihnout jedním týmem. Na řadu proto přichází zapojení různých specialistů, kteří se stávají nedílnou součástí auditorského týmu, se zodpovědností za danou oblast dle konkrétního zadání vedoucího auditorského týmu.

IT specialisté v rámci auditorského týmu pomáhají spojit dva světy – svět finančního auditu a účetnictví na straně jedné se světem IS/IT a IT žargonu na straně druhé. Tedy svět, jež bývá pomyslnou černou skříňkou, které se opatrně vyhýbá nejen auditor, ale mnohdy i samotný management účetní jednotky. IT specialista má základní znalosti podnikových procesů a prostředí účetní jednotky, dostatečné k tomu, aby vedl věcnou diskusi s auditorským týmem. Auditorský tým – společně s IT specialisty – je tak schopen zhodnotit IT rizika mající potenciálně významný (materiální) dopad na správnost účetní závěrky a navrhnout detailní postupy a kroky k jejich pokrytí v rámci auditu, tj. nastavit plán auditu i pro oblast IS/IT. IT specialisté následně interpretují zadání auditora do řeči IT – komunikují napřímo s pracovníky interního IT oddělení účetní jednotky, tedy s IT administrátory a externími poskytovateli relevantních IT služeb. IT specialisté vykonávají navržené auditorské postupy dle stanoveného plánu auditu, vytvářejí dokumentaci ve spisu auditora, testují interní kontroly (obecné počítačové kontroly – GITC/ITGC, případně automatické aplikační kontroly – AC/ITAC), vyhodnocují auditní evidenci, sepisují auditorskou

zprávu a předkládají ji jak managementu účetní jednotky k odsouhlasení, tak i auditorskému týmu k promitnutí do celkových závěrů.

Cílem práce IT specialistů je zhodnotit, s použitím standardních auditních technik a postupů, zda je IT prostředí účetní jednotky relevantní k předmětu finančního auditu provozováno, spravováno a zabezpečeno dle mezinárodně uznávaných standardů. Posoudit, zda má účetní jednotka zaveden účinný a průkazný systém interních kontrol, případně zda z používaných IT řešení plynou dodatečná rizika, která by měl auditorský tým reflektovat v rámci auditního plánu.

IT specialisté tak – při dodržení veškerých auditor-ských standardů a plánu auditu – pomáhají překlenout komunikační bariéru i odlišnou znalostní bázi mezi auditorským týmem a IT pracovníky účetní jednotky, přispívají tím ke zvýšení celkové kvality auditu a odborně zastřešují IT oblast.

IT specialisté včera, dnes a zítra

Mezinárodní auditní standardy vždy kladly auditorovi za povinnost – v rámci standardního plánu auditu – seznámit se s informačním systémem, který se týká účetního výkaznictví, a s příslušnými podnikovými procesy. Auditor musí zhodnotit interní kontrolní prostředí včetně IT prostředí účetní jednotky, ve vazbě na rizika hodnocená auditorem. Je však pouze na auditorovi a jím zvoleném postupu, zda rozšíří auditorský tým o IT specialisty a v jakém rozsahu je zapojí do auditu.

Před dvaceti lety bylo běžné, že IT specialisté byli zapojeni převážně do největších auditů finančních institucí a telekomunikačních společností, kde bylo IT prostředí hodnoceno jako velmi komplexní, s rozsáhlým IT oddělením, množstvím vzájemně propojených systémů, s vysokou mírou automatizace a počtem transakcí. Nebylo tak možné a efektivní vykonat audit bez spoléhání na účinnost systému interních kontrol účetní jednotky, včetně kontrol v oblasti IS/IT. U ostatních společností byl rozsah zapojení IT specialistů převážně v rovině dokumentační, kdy IT specialisté přispívali do spisu auditora a dokumentovali IT prostředí účetní jednotky – zejména interní procesy a standardy při správě, provozu a zabezpečení IT prostředků a IT systémů relevantních z pohledu auditora, tj. systémů, které slouží k iniciaci, zaznamenání, zpracování a vykázání transakcí účetní jednotky. Výjimkou však nebyla situace, kdy IT dokumentace ve spisu auditora ležela čistě na bedrech auditorů samotných. Relevantnost a kvalita dokumentace, jež byla připravována auditorem bez expertní znalosti IT v součinnosti s IT pracovníky účetní jednotky, včetně následného hodnocení IT rizik pro audit, by z dnešního pohledu mohla být diskutabilní.

S příchodem zákona Sarbanes-Oxley (SOX) a PCAOB auditorskými standardy vzrostly požadavky nejen na auditory, ale i na specialisty participující na auditu,

včetně IT specialistů. At už se bavíme o rozsahu zapojení, zkoumaných oblastech, načasování, detailu plánovaných auditor-ských procedur, dokumentační stránce, ale především – vzájemné vazbě mezi prací finančních auditorů a IT specialistů. SOX auditu nebylo možné vykonat bez zapojení IT specialistů, rozsah jejich činností byl velmi široký, stále více propojený s činností auditorů. Auditor-ské standardy přímo definují oblasti, které mají být pokryty IT specialisty. Nedostatky zjištěné během IT testování, nedostatky spojené s nedostatečnou formalizací interních IT kontrol nebo jejich průkazností, měly velmi často dopad na celkový závěr auditu a iniciovaly změnu v plánu auditu.

Postupem času a s rozvojem informačních systémů, outsourcingem IT služeb, rozvojem cloudových služeb, e-commerce, automatizací procesů, bezpapírových kanceláří, nástupem nových technologií a kybernetických hrozeb nadále roste důraz na IT rizika. Tomu odpovídají i IT auditor-ské procedury a nutnost náležitěho zapojení IT specialistů do stále vyššího počtu auditních zakázek. IT systémy jsou nedílnou součástí podnikových procesů, účetní jednotky provozují stále rozsáhlejší IT řešení propojená s okolním světem. Spoléhají se na funkčnost a dostupnost interně či externími poskytovateli spravovaných IT řešení, stejně jako na kompletnost, přesnost a bezpečnost dat uložených a zpracovávaných v informačních systémech nebo na automatické aplikační kontroly a procesy. Auditóři nemohou tyto trendy a související rizika přehlížet. IT systémy jsou zdrojem dat pro auditor-ské procedury, účetní jednotky na své informační systémy spoléhají a stejně tak na ně musí spoléhat i auditóři. Angažovanost IT specialistů se každoročně zvyšuje, v části plánování jsou IT specialisté zapojeni na všech auditních zakázkách. Auditorský tým má na základě informací o IT prostředí účetní jednotky povinnost konzultovat s IT specialisty svůj přístup k auditu.

Rostoucí důraz regulátora na adekvátní zapojení IT specialistů do auditor-ského týmu, na rozsah jejich zapojení a kvalitu práce IT specialistů dokládá i angažování IT specialisty do dohledové činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA). Výsledkem činnosti IT specialisty v rámci dohledové činnosti RVDA je i soupis zjištěných nedostatků a seznam doporučení pro auditor-ské týmy, které bylo poměrně jasně a stručně shrnuto v prezentaci RVDA následovně: „Auditor má zvážit potřebu zapojení IT specialistů do auditu vždy. IT specialisté mají být zahrnuti do auditu téměř vždy.“ Tento apel nesměřuje na žádnou konkrétní auditor-skou společnost, ale na všechny hráče na českém trhu. Je přitom zřejmé, že největší dopad bude mít na samostatné auditory a menší auditor-ské společnosti, které nedisponují interní ani nasmlouvanou kapacitou IT specialistů, přičemž velké auditor-ské společnosti budou nadále rozšiřovat své týmy IT specialistů a budou je zapojovat do všech auditů.

Jaké jsou typické situace či důvody k zapojení IT specialisty?

Na tuto otázku existuje poměrně jednoduchá a prozaická odpověď. IT specialista by měl být zapojen vždy, když se auditorský tým setká s IT problematikou, IT nálezy a IT riziky, s nimiž není komfortní. Tedy vždy, když se auditorský tým necítí dostatečně kompetentní a znalý problematiky pro učinění adekvátního zhodnocení či rozhodnutí.

Typickými příklady mohou být:

- Posouzení soupisu informačních systémů a technologií používaných a poskytnutých účetní jednotkou jako podklad pro plánování auditorských procedur, případně požadavek auditorského týmu na vytvoření takového soupisu IT specialistou pro potřeby soupisu auditora.
- Situace, kdy účetní jednotka používá komplexní IT řešení (např. podnikový ERP systém).
- Účetní jednotka je předmětem regulace, která klade explicitní důraz na angažování IT specialistů.
- Posouzení nálezů z realizovaných interních auditů či jiných prověrek IT prostředí účetní jednotky.
- Auditní plán založený na testování interních kontrol.
- Informace o IT incidentech, nedostupnosti IT systémů nebo ztrátě dat.

- Outsourcing IT činností účetní jednotky v jakémkoliv rozsahu.
- Rozsáhlé zapojení IT dodavatelů.
- Dostupnost výstupů nezávislého auditora za oblast IT, např. SOC1 reporty (SOC – Service Organization Controls).
- Informace o významných změnách v IT prostředí účetní jednotky během auditovaného období, např. implementace nového IT systému/řešení, datová migrace, reorganizace IT.

Od výše uvedených impulsů či indikátorů se může odvíjet konkrétní a specifická nutnost zapojení IT specialistů nad rámec standardních činností, které bychom mohli stručně shrnout následovně:

- **Základní porozumění IT prostředí auditované společnosti** – možno označit jako metodické minimum k naplnění požadavků mezinárodních auditních standardů (International Standards on Auditing – ISA). IT specialisté jsou zodpovědní za vstupní analýzu IT prostředí účetní jednotky, převážně v úvodu auditu před zahájením plánovací fáze. Soustředí se na aplikace, informační systémy, datové sklady, reportingové nástroje a další prvky související technické infrastruktury, které mají dopad do podnikových

IS	Informační systém je celek složený z počítačového hardwaru a souvisejícího softwaru, k němuž patří také lidé, kteří tento hardware a software využívají, a procesy (činnosti), které přitom vykonávají za účelem sběru, zpracování a šíření informací potřebných k plánování, rozhodování a řízení.
IT	Informační technologie , zkráceně IT, je odvětví techniky, které se zabývá tvorbou, zaváděním a zdokonalováním procesů a metod sběru (shromažďování), kontroly, zpracování, uchování, vyhledávání, řízení, výměny, zobrazování, zpřístupňování a využívání dat a informací, zahrnující automatizaci těchto procesů. Je součástí širšího oboru – informační a komunikační technologie. Pojem informační technologie se více zaměřuje na klasické rozdělení hardware, software, sítě, metodiky, zatímco příbuzný pojem informatika akcentuje práci s daty a informacemi.
GITC/ITGC	General IT Controls/ IT General Controls – obecné počítačové kontroly jsou kontroly, které se vztahují na všechny součásti systému, procesy a data pro danou organizaci nebo prostředí informačních technologií (IT). Nejčastější ITGC: logické kontroly přístupu k infrastruktuře, aplikacím a datům, kontroly v rámci změnových procesů, kontroly zpracování dat a datových přenosů.
AC/ITAC	Automatické aplikační kontroly jsou kontroly implementované v a konzistentně vykonávané aplikací/informačním systémem dle definovaného algoritmu, tj. určitá pravidla či nastavení, jak se má systém chovat v konkrétních případech a za předem definovaných podmínek.
SOX	Zákon Sarbanes-Oxley je americký zákon, který stanovuje povinnosti a odpovědnosti podnikovým manažerům a podnikovým právníkům, účetním a auditorům. Zákon SOX nabyl platnosti v roce 2002 a je reakcí na pád společnosti Enron a WorldCom. Přes to, že se jedná o americký zákon, jeho vliv přesahuje hranice USA. Je pojmenovaný po Paulu Sarbanesovi a Michaelu G. Oxleyem.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board – Rada pro dohled nad účetnictvím veřejných společností je nezisková společnost vytvořená zákonem Sarbanes-Oxley Act z roku 2002, která dohlíží na audity veřejných společností a dalších emitentů za účelem ochrany zájmů investorů a dalšího veřejného zájmu při přípravě informativních, přesných a nezávislé auditní zprávy.
ERP systém	Enterprise Resource Planning – plánování podnikových zdrojů nebo někdy též podnikový informační systém je označení systému, jímž podnik za pomoci počítače řídí a integruje všechny nebo většinu oblastí své činnosti, jako jsou plánování, zásoby, nákup, prodej, marketing, finance, personalistika, atd.
SOC	Service Organization Control Report – nezávislý auditorský report o systému interních kontrol zavedených a vykonávaných servisní organizací (dodavatelem určitých služeb). Nejčastější je SOC1 report – zpráva o kontrolách v servisní organizaci, které jsou relevantní pro vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nad finančním výkaznictvím.

procesů a účetního výkaznictví. Rozsah činností je odvislý od konkrétních specifik IT prostředí. V obecné rovině představuje porozumění, jakým způsobem a kým je IT prostředí spravováno, jak je zabezpečeno proti neautorizovaným činnostem, kteří poskytovatelé IT služeb a subjekty vstupují do IT procesů, jaké základní kontrolní mechanismy v IT prostředí má účetní jednotka zavedeny, jaká je úroveň formalizace interních procesů, k jakým změnám či incidentům došlo v průběhu auditovaného období, jakým změnám je nutné věnovat pozornost v rámci auditu a na jaké je nutné se připravit v dalších letech.

IT specialisté tak musí v omezeném čase dostatečně porozumět IT prostředí, procesům a rizikům, aby byli schopni nastínit oblasti, které je nutné zohlednit při auditu. Veškeré získané informace jsou sdíleny s auditorským týmem v průběhu plánovacího setkání. Vedoucí auditorského týmu, na základě zjištěných skutečností a věcné diskuze s IT specialistou, konkretizuje zadání detailních prací pro tým IT specialistů tak, aby byly v souladu s celkovým plánem auditu účetní jednotky.

- **Reakce na významná zjištění či bezpečnostní incidenty s potenciálním dopadem na audit.**

Management účetní jednotky má povinnost upozornit auditora na veškeré významné skutečnosti, které se týkají podnikových procesů a interního kontrolního prostředí, jež mohou mít potenciální dopad na rozsah činností či výsledek auditu účetní závěrky. Nemusí se jednat o provozní události identifikované účetní jednotkou samotnou, ale například i o výstup z nezávislého šetření nebo auditu vykonaného jiným externím subjektem.

Auditorský tým musí zvážit potenciální dopady na audit a dílčí činnosti nejen v části plánování, ale operativně na ně reagovat v průběhu celého auditu, společně se zvážením adekvátní reakce a nutnosti zapojení specialistů včetně IT specialistů. Společně pak musí – v souladu s auditní metodikou – reagovat na zjištěnou skutečnost, upravit plán auditu nebo jej adekvátním způsobem rozšířit k pokrytí souvisejících rizik.

- **Porozumění internímu kontrolnímu prostředí, jakým způsobem reaguje na základní IT rizika.**

Na základě vstupních informací získaných v úvodu auditu jsou vedoucím auditorského týmu při plánovacím setkání mezi auditorským týmem a IT specialistou vymezeny relevantní informační systémy a definována základní IT rizika, která budou pokryta IT specialisty. Definice základních IT rizik vychází z mezinárodních auditních standardů i dalších IT standardů, např. COBIT, ISO/IEC 2700x, ITIL, případně interních metodik auditorské společnosti.

IT specialisté následně – ve spolupráci s autorizovanými IT zástupci účetní jednotky – vykonávají auditorské procedury, získávají detailní porozumění

systemu interních kontrol s použitím standardních auditních technik (např. walk-through testování) a auditních nástrojů. Vyjadřují se k designu jednotlivých kontrol, zda kontroly dostatečně pokrývají základní IT rizika vzešlá z plánování. IT specialisté vypracovávají testovací dokumentaci ve spisu auditora, žádávají si podpůrnou auditní evidenci, kterou vyhodnocují a výsledky auditních procedur promítají do svých závěrů. Výstupem práce IT specialistů je soupis nedostatků zjištěných v průběhu auditních procedur. Tento výstup je validován s IT zástupci účetní jednotky a následně komunikován auditorskému týmu k zohlednění v celkových závěrech auditu, případně k promítnutí do upraveného plánu samotného auditu. Nutno podotknout, že v tomto případě auditní tým nespolehá na IT systémy účetní jednotky, resp. na provozní účinnost systému interních kontrol opírajících se o IT systémy.

- **Testování interních kontrol v oblasti IS/IT.**

Výrazně detailnější, rozsáhlejší a kapacitně náročnější úrovní zapojení IT specialistů v rámci auditu účetní jednotky je testování kontrol v situaci, kdy auditorský tým plánuje spoléhat na provozní účinnost systému interních kontrol účetní jednotky (včetně kontrol v oblasti IT). Rozsah testování prováděného IT specialisty zahrnuje širší soubor základních IT rizik a interních kontrol na všech úrovních IT infrastruktury, tj. na úrovni aplikací, databází i operačních systémů, IT specialisté prověřují i síťovou infrastrukturu a podpůrné technologie. Do základní kategorie IT rizik můžeme zařadit například riziko neautorizovaných zásahů do klíčových informačních systémů účetní jednotky interními uživateli nebo externími dodavateli IT služeb, nedostatečně zabezpečené informační systémy, nadbytečná přístupová oprávnění přidělená běžným uživatelům, nedostatečná kontrola datových přenosů mezi informačními systémy apod.

- **K zefektivnění auditních procedur používají IT specialisté – vedle standardních postupů a technik – i automatické nástroje či testovací skripty, s jejichž pomocí se snižuje časová náročnost na IT pracovníky účetní jednotky. Interní kontroly jsou testovány na vzorku, kdy je zohledněna povaha kontroly a její frekvence, případně četnost výskytů kontroly v průběhu auditovaného období. Související auditní dokumentace ve spisu auditora je podstatně rozsáhlejší a i soupis zjištěných nedostatků může být obsáhlejší než z účetní části auditu.**

Pokud jsou zjištěny významné nedostatky v systému interních IT kontrol, zaměřují se IT specialisté, případně i celý auditorský tým, na identifikaci a testování alternativních kontrol nebo provádění jiných náhradních (mitigačních) procedur k adekvátnímu pokrytí souvisejících rizik nejen v oblasti IT, ale především v oblasti podnikových procesů a účetního výkaznictví.

- **Testování aplikačních (automatických) kontrol.**

Doposud jsme se v kontextu práce IT specialistů a interních kontrol pohybovali na úrovni obecných počítačových kontrol (GITC/ITGC), které představují základní stavební kámen pro auditní procedury, jejichž provozní účinnost je nezbytným předpokladem pro testování aplikačních (někdy též automatických) kontrol. Příkladem automatické (aplikační) kontroly mohou být validační kontroly na vstupní data (např. správnost zadaného rodného čísla), výběr dodavatelů ze schváleného seznamu dodavatelů uvedených v systému pro danou kategorii služeb, ochrana před úpravou dat vložených fakturantkou při schválení faktury nezávislou osobou, výpočet úroků a poplatků informačním systémem apod. Aplikační kontroly jsou integrovány v IT systémech účetní jednotky a jejich spektrum je velice široké – od kontrol na vstupní data podle nastavených validačních kritérií přes automatické datové přenosy mezi systémy, různé výpočty realizované IT systémem, automatické zpracování a sumarizace dat do výstupních reportů až po fungování IT systému a integrovaných procesů podle nastaveného algoritmu a vstupních podmínek. Aplikační kontroly se zpravidla nedotýkají IT oblastí, ale podnikových procesů a systému interních kontrol v podnikových procesech. Aplikační kontroly jsou však zakomponovány do IT systémů, které jsou předmětem testování IT specialistů.

Klíčem k úspěchu při identifikaci a testování aplikačních (automatických) kontrol je proto úzká spolupráce mezi auditorským týmem a IT specialistou. Auditorský tým má hlubší znalost podnikových procesů, účetnictví i klíčových osob zodpovědných za související podnikové procesy, přičemž IT specialista posuzuje aplikační kontroly převážně IT pohledem a dává je do souvislosti se standardními IT procesy, které jsou testovány v předchozím kroku. Společným postupem je možné nastavit efektivní způsob testování aplikačních kontrol auditorským týmem a IT specialistou, který přesně reflektuje relevantní auditní rizika a zároveň může být přínosný i pro účetní jednotku.

- **Testování reportů a výstupních sestav** je další specifickou oblastí úzce spjatou s podnikovými procesy, systémem interních kontrol a činnostmi rutinně vykonávanými auditorským týmem. Auditorský tým získává pro své postupy různé podklady a sestavy z IT systémů účetní jednotky, jejichž obsah není schopen detailně ověřit na zdrojová data. Příkladem takového reportu může být věková struktura pohledávek vygenerovaná ze systému, ze které auditor počítá opravnou položku k pohledávkám. Často se jedná o sestavy komplexně zpracované, přepočítané či agregované informačním systémem dle nastavených algoritmů, parametrů a dílčích podmínek. Podobně jako v oblasti aplikačních kontrol je vhodné přistoupit k testování společně – auditorský tým a IT

specialista – a využít specifické znalosti obou dílčích týmů při volbě vhodného způsobu testování.

- **Posouzení implementace nových systémů a datových konverzí.** Pokud jsme již konstatovali, že IT systémy jsou v dnešní době nedílnou součástí podnikových procesů, pak je zřejmé, že jakékoliv zásahy do informačních systémů činěné – a jejich kompletní náhrada či implementace nových systémů především – mají logicky významný dopad do veškerých podnikových procesů a systému interních kontrol.

Pro auditorský tým představuje nové IT řešení neznámou oblast, kterou je nutné komplexně detailně analyzovat a posoudit z pohledu auditních rizik. Auditorský tým a IT specialisté musí přistupovat k novému IT řešení s profesním skepticismem a provést veškeré nezbytné procedury k ujištění, že na nově implementované IT řešení je aplikován standardní systém interních kontrol. Musí se ujistit, že je zajištěna bezpečnost systému a integrita dat. Musí ověřit, že nový systém funguje podle očekávání a výstupy ze systému generované mohou být použity pro účely auditorských procedur i interního kontrolního systému účetní jednotky.

Rozsah procedur vykonávaných IT specialisty je opět poměrně široký – IT specialisté zpravidla posuzují celý implementační projekt z pohledu IT rizik. Seznamují se s projektovým řízením, testují kontroly zakomponované do celého projektu, posuzují bezpečnost nového systému a rozsahy přístupových oprávnění uživatelů i IT dodavatelů systému. Testují obecné počítačové kontroly ve vazbě na nové IT řešení a posuzují IT rizika v implementační i po-implementační fázi, kdy ještě nemusí být zcela aplikovány veškeré standardní kontrolní mechanismy běžně vykonávané účetní jednotkou.

V případě datových konverzí mohou IT specialisté testovat kontroly provedené účetní jednotkou k ujištění, že z původního IT řešení do nového IT řešení byla kompletně, přesně a v požadované struktuře převedena veškerá data. Alternativně mohou



IT specialisté ověřit kompletnost a přesnost datové konverze detailními testy nad výstupními daty získanými z původního systému a porovnat je s výstupy nově implementovaného systému při zohlednění aplikovaných transformačních pravidel.

Auditorský tým musí v rámci svých detailních procedur – mimo testování interních kontrol v podnikových procesech – ověřit konzistenci účetních dat mezi původním a novým řešením. Musí ověřit dostupnost a kvalitu výstupních sestav z nového systému, stejně tak soulad nového IT řešení s platnou legislativou.

Z uvedeného výčtu je patrné, že rozsah zapojení IT specialistů do auditu je primárně odvislý od zvolené auditní strategie. Neméně důležitým faktorem jsou pak specifika účetní jednotky – používaná IT řešení, způsob a rozsah jejich použití a systém interních kontrolních mechanismů obecně. Důležitým aspektem pro rozhodování auditorského týmu, jakým způsobem zapojí IT specialisty, jsou i informace, které auditorský tým shromáždí před zahájením auditních procedur, případně informace, které získá v jejich průběhu, a jakým způsobem je promítne do zapojení specialistů.

Jaká by měla být komunikace mezi IT specialistou a auditorským týmem?

Přiblížili jsme si již specifika práce IT specialistů, stručně popsali typické činnosti vykonávané IT specialisty i případy, kdy je vhodné zvážit, případně přehodnotit stávající úroveň zapojení IT specialistů do auditu účetní jednotky.

Neméně důležitým aspektem jsou v posledních letech trendy v úrovni a rozsahu zapojení IT specialistů. IT specialisté, stejně tak jako další specialisté, nejsou již samostatným týmem participujícím na auditu účetní jednotky a dokumentující své procedury v oddělené části spisu auditora. Naopak, jejich činnosti jsou úzce provázané s činností auditorského týmu. IT specialisté jsou tak integrální součástí auditorského týmu. Jaká by však měla být komunikace mezi IT specialisty a auditorským týmem, čeho se vyvarovat a co naopak posílit?

Komunikace by měla být:

- Především **včasná** – čím dříve budou IT specialisté přizváni do společné diskuze a plánování, tím lépe. IT specialisté mají na standardní problematiku odlišný pohled a využívají odlišnou znalostní bázi, mohou proto auditorskému týmu pomoci podívat se na standardní procesy, rizika a kontroly z jiného úhlu a nastínit alternativní a inovativní postup řešení. Stejně tak včasná komunikace s IT specialisty umožní adekvátní plánování a alokaci jejich kapacit na auditu účetní jednotky.
- Maximálně **otevřená** – IT specialisté nejsou konkurence, jsou to také auditoři participující na auditu účetní jednotky, byť v určité specifické oblasti. Čím více informací vztahujících se k auditu a účetní jednotce bude auditorský tým a IT specialisté vzájemně

sdílet, tím efektivnější postupy je možné společně zvolit, nejen ku prospěchu auditorského týmu jako celku, ale i účetní jednotky samotné.

- **Srozumitelná** – přiblížili jsme si, že auditorský tým a IT specialisté mají odlišné zaměření a zkušenosti včetně odborného vzdělání. IT specialisté používají i lehce odlišný jazyk a způsob vyjadřování. Aby byl průběh auditu hladký a bez nenadálých překvapení na obou stranách, je dobré se vzájemně sladit v očekáváních a potvrdit si, že IT specialisté dostatečně rozumí problematice a zadání ze strany auditorského týmu, stejně jako to, že auditorský tým rozumí výstupům práce IT specialistů.
 - **Oboustranná** – auditorský tým i IT specialisté musí vystupovat v průběhu celého auditu jako rovnocenní partneři, vzájemně a včas se informovat o veškerých významných skutečnostech, které mohou a nemusí mít vliv na průběh a závěry auditu účetní jednotky.
 - **Průběžná** – komunikace mezi auditorským týmem a IT specialisty by rozhodně neměla být omezena jenom na fázi plánování, kdy vzniká plán auditu (zadání) pro IT specialisty, a na závěrečnou fázi auditu, kdy auditorský tým přebírá výstupy od IT specialistů i dalších specialistů zapojených do auditu. Naopak, oba týmy by měly být v kontaktu během celého auditu, informovat se o postupu prací, požadavcích účetní jednotky, sdílet společně průběžné výsledky auditorských procedur a domlouvat se na dalším postupu.
 - **Četná** – pokud již není možné z jakýchkoliv příčin dodržet průběžnou komunikaci mezi oběma týmy, např. při zapojení externího IT specialisty do auditu, měly by být pevně nastaveny dílčí termíny, kdy budou IT specialisté a auditorský tým společně sdílet průběh prací a nové skutečnosti, např. formou týdenních schůzek o stavu prací.
 - **Prokazatelná (zdokumentovaná)** – interní IT specialisté jsou integrální součástí auditorského týmu a přímo vstupují do spisu auditora. Nicméně je obecně dobré neopomenout vést si auditní stopu o rozsahu zapojení IT specialistů a průběžné komunikaci, úpravách auditního plánu v reakci na nově zjištěné skutečnosti či zjištění apod.
- Tento aspekt je zásadní v okamžiku, kdy IT specialista není přímo součástí auditorského týmu, např. pokud je zapojen externí IT specialista, pokud jsou IT auditní procedury prováděny na korporátní úrovni nebo pokud jsou IT specialisté zaměstnanci odlišné právní entity než auditorský tým. Dobrým příkladem pro vhodnou dokumentaci komunikace jsou plánovací memoranda, závěrečná memoranda a zápisy ze společných jednání mezi IT specialisty a auditorským týmem.

Kdy je vhodné zahájit komunikaci s IT specialistou a na co nezapomenout?

Opakovaně jsme doložili, že nejlepší variantou z pohledu kvality a efektivity auditu je zakomponování IT

specialistů přímo do auditorského týmu a udržování průběžné, kvalitní a otevřené komunikace mezi všemi členy auditorského týmu po celou dobu auditu. Zdá se to jako jednoduchý a snadno dosažitelný stav, nicméně u jednotlivých auditorů a auditorských společností může narážet na různé organizační, ekonomické a jiné bariéry. Kdy je tedy přinejmenším vhodné iniciovat komunikaci mezi IT specialisty a auditorským týmem?

• Při psaní nabídky na audit

Na první pohled se to může zdát jako unáhlené rozhodnutí, jedná se přeci především o audit účetní jednotky a penzum činností je na straně auditorského týmu. Opak však může být pravdou. Zatímco procesy spojené s auditem účetní závěrky mohou být podobné u účetních jednotek ve stejném sektoru podnikání, na straně IT specialistů mohou být zásadní rozdíly v časové náročnosti auditních procedur vykonávaných IT specialisty v závislosti na komplexnosti IT řešení. Nelze tak než doporučit mít alespoň základní povědomí o IT prostředí potenciálního klienta, souvisejících IT rizicích pro audit a informace o možném způsobu realizace IT auditních procedur před konečným rozhodnutím o podání nabídky.

• Před zahájením auditu v rámci plánování

Dobrou praxí je oslovit specialisty – včetně IT specialistů – v části plánování auditu účetní jednotky. Vést společnou otevřenou a věcnou diskusi s cílem nastavit efektivní plán auditu reflektující veškeré známé skutečnosti a ten následně společně realizovat. Vedoucí auditorského týmu by měl brát zřetel na skutečnost, že tým IT specialistů má často významně menší kapacitu než tým finančních auditorů, musí přitom participovat na auditu více účetních jednotek současně. Včasným oslovením IT specialistů a jejich zapojením do společného plánování se tak zvyšuje pravděpodobnost, že IT specialisté budou moci alokovat dostatečnou kapacitu nutnou k realizaci dohodnutých procedur v požadovaném čase, tudíž nebude nutné dodatečně upravovat původně zvažovaný plán auditu.

• Při zjištění nových skutečností

Auditorský tým získává v průběhu auditu účetní jednotky množství doplňujících informací, které mohou a nemusí mít dopad na prováděné či původně plánované auditní procedury. Některé informace nemusejí mít přímý vliv na auditorské postupy, přesto mohou být směrodatné pro práci IT specialistů, je proto žádoucí veškeré nově zjištěné skutečnosti sdílet a zvažovat jejich potenciální dopad na plán auditu a detailní auditní procedury. Kritickým faktorem mohou být například informace o dodatečné aplikaci, z níž auditorský tým získává data pro detailní testování, nebo naopak informace o nově identifikovaných aplikačních kontrolách.

• Po dokončení předaudit (interim auditu)

Pokud je audit účetní jednotky rozdělen do více částí (např. z důvodu reportingu, podle požadavků

účetní jednotky nebo skupinového auditora), je nutné na konci každé části zrekapitulovat postup prací na straně auditorského týmu i IT specialistů. Společně projít dosavadní výsledky testování interních kontrol a případná zjištění, zvážit možný dopad zjištění do plánu auditu a upřesnit postup před zahájením další fáze.

Vhodným příkladem mohou být závažné nedostatky v interním kontrolním prostředí klienta zjištěné během interim testování, které neumožní auditorskému týmu spoléhat se na interní kontroly účetní jednotky v průběhu celého auditovaného období. Pokud by taková informace nebyla sdílena mezi auditorským týmem a IT specialisty, mohly by oba týmy pokračovat v původně nastaveném plánu auditu, což by mělo neblahý dopad na efektivitu auditu a v konečném důsledku by mohlo ohrozit i včasné dokončení auditu, byť se změněnou auditní strategií.

• Před zahájením finální části auditu

Mezi předauditem (interim auditem) a finální částí auditu může být určité období, ve kterém auditorský tým zjistí nové skutečnosti, obdrží upřesněné požadavky či zadání od skupinového auditora, od účetní jednotky, případně bude muset promítnout do auditu nové požadavky regulátora, které není operativně schopen ihned sdílet s celým týmem zapojeným do auditu účetní jednotky. Před zahájením prací na finální části auditu je tedy vhodné seznámit všechny členy týmu – včetně veškerých specialistů zapojených do auditu – s novými skutečnostmi a požadavky, společně zvážit možný dopad na jednotlivé týmy a dílčí činnosti a následně zrekapitulovat plán auditu nebo jej upravit.

• Po dokončení finální části auditu

Auditorský tým musí převzít výstupy práce IT specialistů na auditu účetní jednotky. Musí ověřit, že práce byly vykonány v souladu s nastaveným plánem auditu, musí jim správně porozumět a společně s IT specialisty zvážit možný dopad IT auditních procedur na celkové výsledky auditu. Pokud došlo k odchylce od nastaveného plánu auditu, případně pokud nejsou dle



Dobrý den, neznáte, prosím, nějakého specialistu, který by mi pomohl vytřídit ty, které jsou jedovaté?

Kresba: Ivan Svoboda

zvážení auditorského týmu rizika ze strany IT specialistů dostatečně pokryta, musí auditorský tým provést dodatečné auditní procedury, propojit práci IT specialistů a auditorského týmu ve spisu auditora a učinit celkové závěry.

• Příprava reportingu

Jedná se o nejzášší možný termín. Předpokládejme, že IT specialisté průběžně spolupracují s auditorským týmem během celého auditu, což je doprovázeno pravidelnou vzájemnou komunikací. Nicméně IT specialisté mají aktivně participovat i na části reportingu, kdy je nutné komunikovat závěry činnosti auditorského týmu včetně detailních výstupů IT specialistů managementu účetní jednotky. IT specialisté proto musí promítnout výsledky svých procedur do výstupní zprávy v požadovaném formátu a spolupracovat s auditorským týmem při prezentaci výsledků auditu.

Včasné zapojení IT specialistů do plánování auditu, relevantní rozsah zvolených IT auditních postupů podporujících celkovou strategii auditu, otevřená a pravidelná komunikace mezi všemi členy auditního týmu, apel na vzájemnou spolupráci a důvěru – to jsou nezbytné předpoklady pro úspěšné dokončení auditu účetní jednotky.

Doporučení od IT specialisty pro auditora

Překotný rozvoj nových technologií a s nimi vznikajících nových rizik ukazuje, že audit účetní jednotky nebude nadále možné vykonat bez adekvátního zapojení IT specialistů a dalších odborníků. Úroveň jejich zapojení se bude průběžně zvyšovat na úkor práce samotného auditorského týmu. Auditor by proto měl podporovat zapojení IT specialistů v auditech v reakci na nová rizika, budovat dostatečnou kapacitu interních IT specialistů k zajištění požadované úrovně kvality auditu a nebát se promítnout náklady spojené se zapojením IT specialistů do ceny auditní zakázky.

V článku jsme se pokusili přiblížit problematiku práce IT specialistů při auditu účetní jednotky, posun,

ke kterému došlo v průběhu posledních dvaceti let a výzvy, jimž čelí auditorské týmy dnes. Výčet činností, na nichž mohou participovat IT specialisté jako podpora auditorského týmu, je široký a vždy musí být odvislý od konkrétních specifik auditní zakázky i zvoleného auditního přístupu. Konkrétní audit samozřejmě nemusí vyžadovat práci v rozsahu popsaném v tomto článku. Jeho cílem bylo pomoci auditorům uvědomit si stále vzrůstající důležitost informačních technologií pro činnost účetních jednotek, jejich narůstající relevantnost pro audit účetních závěrek a poskytnout ucelený přehled možných témat pro společnou diskuzi mezi auditorským týmem, IT specialisty a zástupci účetní jednotky při plánování a provádění auditu účetní závěrky. Ze společného setkání mohou vzejít odpovědi na otázku potřebného rozsahu práce v oblasti IT a případné nutnosti zapojení specialisty pro zajištění potřebné kvality auditu.

Ivan Voříšek

Ing. Ivan Voříšek je senior manažerem v oddělení Audit & Assurance společnosti Deloitte v České republice. Zaměřuje se na audity informačních systémů a informačních technologií, audity informační bezpečnosti a audity souladu s mezinárodními standardy. Má více než dvacet let zkušeností s poradenstvím a auditem v oblasti IT pro klienty z různých oborů. Zodpovídá za provádění a kvalitu různých auditních a poradenských IT projektů, včetně kontrol IT infrastruktury a bezpečnosti aplikací, posouzení interních kontrol a zajištění kvality. Při poskytování poradenských služeb se zabývá posuzováním, testováním a navrhováním zlepšení kontrol klíčových obchodních procesů a informačních systémů a posuzováním souladu s mezinárodními standardy podle různých metodik. Vystudoval Univerzitu Hradec Králové, obor Informační management, je držitelem certifikátu Certified Information Systems Auditor (CISA) a členem ISACA (Information Systems Audit and Control Association).



Expert na oceňování v auditu



Bohuslav
Černoušek

Situace, kdy auditor požádá o spolupráci experta na oceňování, můžeme shrnout do tří základních kategorií:

- ověření modelu testujícího možné znehodnocení aktiva (impairment test model) nebo jeho částí,
- ověření ocenění pro účely ocenění reálnou hodnotu (fair value accounting),
- analýza externích oceňovacích zpráv a posudků.

Rozsah a míra zapojení experta v rámci zakázky jsou vždy závislé na úsudku a požadavcích auditního týmu. Auditní tým definuje detail požadovaných prací a formát výstupu a ten je následně vzájemně odsouhlasen před zahájením prací, a to včetně očekávaného rozsahu prováděných prací. Z pohledu experta je vždy preferováno, aby existoval dostatečný časový rozestup mezi požadavkem auditního týmu, předáním nezbytných dokumentů a vydefinováním rozsahu prací, a požadovaným termínem dokončení. Podpora experta poskytovaná auditnímu týmu totiž představuje zpravidla „jen“ jakousi doplňkovou aktivitu k jeho běžným činnostem. V případech, kdy je expert vytížen vlastní oceňovací prací, mohou nedostatečně dlouhé termíny mít za následek nemožnost jejich dodržení.

Je na samotném auditorovi, aby veškeré dohody s expertem zdokumentoval ve svém spisu, a to včetně diskuzí nad výsledky práce experta.

Podívejme se na jednotlivé typy zakázek, které kolegům z auditu poskytujeme:

Ověření modelu testujícího možné znehodnocení aktiva či jeho části

Z pohledu četnosti představuje nejběžnější aktivitu experta při auditních pracích. Test lze provádět u jednotlivých aktiv, např. u nehmotných aktiv (např. ochranných známek) vyjma goodwillu, nebo u společností či provozních jednotek, kde jsou testovány např. finanční investice (zejm. hodnota dceřiných společností), případně goodwill vyplývající z historických transakcí.

Z pohledu metodologie může vzniknout potřeba impairment test provést po uskutečnění akvizici, periodicky v rámci každoročních auditních procedur nebo v případě existence tzv. impairment triggeru (skutečnost způsobující znehodnocení aktiva, např. zpomalení ekonomiky). V posledních dvou letech se setkáváme se strmým nárůstem prováděných testů zejména v důsledku probíhající pandemie covid-19, která měla negativní dopad na celou řadu odvětví a je

tedy nutné posoudit, zda mají daná aktiva stále svou hodnotu.

Klíčovou charakteristikou impairment testu je, že se nejedná o ocenění v pravém slova smyslu, ale o ověření smysluplnosti a metodologické správnosti oceňovacího modelu a o provedení citlivostní analýzy výsledné hodnoty impairment modelu na vybrané oceňovací parametry, kterými jsou např. diskontní sazba (např. průměrné vážené náklady kapitálu – WACC), terminální růst či cílová zisková marže. Úkolem experta není odvození konkrétních hodnot, nýbrž indikování nejpravděpodobnějšího tržního rozpětí, ve kterém by se měly pohybovat, a otestování, jestli kombinace některých parametrů nezpůsobí impairment trigger, tj. stav, kdy znovu získatelná hodnota (recoverable amount) je nižší než účetní hodnota. V takovém případě je nezbytné provedení dodatečné iterace a zpřesnění klíčových oceňovacích parametrů pro přesné vyčíslení případného znehodnocení, které by mělo být zaúčtováno.

Mezi úkoly experta v rámci prováděného impairment testu mohou patřit:

- Metodologické ověření použitého oceňovacího přístupu.
- Ověření matematické správnosti v rámci použitých metod ocenění.
- Porovnání klíčových předpokladů použitého finančního plánu (zisková marže, poměr čistého pracovního kapitálu k tržbám, růsty tržeb, CAPEX aj.) s charakteristikami dosahovanými porovnatelnými veřejně obchodovanými společnostmi. V případě významných rozdílů upozornění auditního týmu.
- Odvození nejpravděpodobnějšího tržního rozpětí diskontní sazby.
- Výpočet tržních násobitelů ($EV^1/EBITDA$, $EV/EBIT$ aj.) a jejich srovnání s násobiteli použitými v rámci impairment testu.



Můj zdravotní stav se, pane doktore, začal zhoršovat od té doby, kdy mi začaly s mými potížemi radit sousedky.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Enterprise Value – hodnota z provozu podniku.

Na druhou stranu expert v rámci svých prací obvykle neprovádí detailní ověření použitého finančního plánu (v případě testu na bázi diskontovaných peněžních toků) a potvrzení předpokladů. ISA 540 zavádí komplexní a strukturované požadavky na auditní postupy a dokumentaci týkající se revize finančních projekcí. Tyto činnosti jsou typicky výhradní zodpovědností hlavního auditního týmu, tj. nikoliv experta na oceňování. Expert může po dohodě s auditním týmem provést porovnání klíčových hodnototvorných ukazatelů (např. růst tržeb, ziskové marže, poměr čistého pracovního kapitálu k tržbám) použitého finančního plánu k ukazatelům pozorovaným u identifikovaných porovnatelných společností. Výsledné srovnání pak může sloužit auditnímu týmu k diskuzím s managementem auditované společnosti.

Ověření ocenění pro účely ocenění reálnou hodnotu

Jedná se do jisté míry o stejný rozsah činnosti jako v případě impairment testů, nicméně v tomto případě je po expertovi vyžadováno detailnější ověření vstupů. Úkolem experta je v tomto případě potvrzení, že předložené ocenění, ať již ve formě interní analýzy auditního klienta nebo externí zprávy, nemá zásadní nedostatky a výsledná hodnota odpovídá standardu reálné hodnoty. Zodpovědností auditora je také vyhodnocení, zda je či není potřeba tvořit opravné položky k daným aktivům v případě dočasného snížení jejich hodnoty a jejich dostatečnost.

Analýza externích oceňovacích zpráv a posudků

Tato analýza představuje další typ požadavku auditního týmu na oceňovací tým jejich experta. Může se jednat o posudky s celou řadou důvodů ocenění, a to například posudky týkající se nepeněžitých vkladů, ocenění společností nebo jejich částí pro účely podnikových kombinací a akvizic, nebo alokace kupní ceny (Purchase Price Allocation). Tyto posudky jsou zpravidla zpracovány externími znalci.

Je vždy výhodné a z pohledu experta doporučené, pokud jsou nejdříve revidovány předběžné závěry ocenění, tj. externí znalec k revizi nejprve poskytne návrh své oceňovací zprávy. Případná pochybení či rozdílný názor na použité předpoklady mohou být mezi experty vyjasněny před vydáním konečné verze oceňovací zprávy. Tím lze efektivně zabránit komplikacím, průtahům auditních prací a případným vícenákladům v případech, kdy expert nesouhlasí s některým z předpokladů či konečnou hodnotou uvedenou ve znaleckém posudku s významným dopadem pro auditní práce.

Závěr

Pro zajištění efektivní spolupráce mezi expertem a auditním týmem je klíčová komunikace. Expert bývá velmi často vytížen rovněž vlastní prací, tudíž včasné zaslaní podkladů a dostatečný prostor pro provedení

analýzy představuje klíčový aspekt. Je tedy nezbytné, aby auditní tým před přípravou zakázky dostatečně zakomponoval náklady na práce experta do svých rozpočtů, a revizím tak byl věnován dostatečný časový prostor také v rámci plánovaného rozvrhu prací. Například požadavek, aby revize externího posudku byla expertem provedena za jednu či dvě hodiny, jsou nereálné a nevedou ke správnému provedení auditních procedur. Za tuto dobu expert ve většině případů není schopný posudek ani prostudovat. A zároveň je třeba si uvědomit, že neformální (například telefonické) diskuze s expertem nelze brát jako oficiální výstup práce experta, tím je vždy dohodnutá forma výstupu – např. memorandum.

Bohuslav Černoušek

Ing. Bohuslav Černoušek, ASA je senior manažerem v oddělení oceňování a strategie v pražské kanceláři PricewaterhouseCoopers. Má více než čtrnáctiletou zkušenost s oceňováním podniků, nemovitostí a nehmotných aktiv v regionu střední a východní Evropy pro účely restrukturalizací, soudních sporů, akvizic nebo nezávislých oceňovacích analýz. V rámci své kariéry získal rozsáhlé zkušenosti s finančním modelováním, přípravou finančních plánů a oceňovacími analýzami napříč různými obory a pro různé účely. Bohuslav získal titul inženýr na ekonomické fakultě Vysoké školy Baňské – Technické univerzity v oboru finance. Je držitelem certifikace Accredited Senior Appraiser (ASA) v oblasti oceňování podniků vydané sdružením American Society of Appraisers. Je rovněž soudem jmenovaný znalec pro oceňování podniků, jejich částí, majetkových účastí a obchodních podílů.

	Year Ended December 31,	
	2008	2007
	\$ 4,524	\$ 4,369
	803	854
	139	177
	5,466	5,400
	3,642	3,368
	554	1,516
	96	4,884
ing	866	815
ty	127	172
	993	987
	11,655	11,271
	(68)	(94)
	\$11,587	\$11,177

Specialisté na audit derivátů



Luboš Briatka

Co je derivát

Deriváty jsou finanční nástroje do dnes zahalené kouskem mystického tajemna. V auditu je oblast derivátů vnímána jako jedna z nejkomplesnějších, často se do ní výrazně zapojují specialisté na oceňování, a to jak na straně auditora, tak i na straně klienta. V případě, že společnost aplikuje na deriváty zajišťovací účetnictví, se komplexita auditu ještě zvyšuje o specialisty na treasury a řízení rizik.

Proč při auditu derivátů u klientů často slyšíme povzdech „Ach ty deriváty, to se zeptejte pana generálního“ a uvnitř auditorských firem se chodbami ozývá „Ach ty deriváty, pošlete to na otestování specialistům“? Čím to je, že deriváty jsou zahaleny tajemstvím, jako by to mělo být téma jenom pro hrstku vyvolených? Proč vůbec společnosti sjednávají deriváty a je možné je rychle identifikovat a efektivně auditovat? Kdy je potřeba volat na pomoc specialistu? Na co si dát při auditu pozor a které oblasti jsou problematické? Kde je potřeba být při auditu derivátů obzvláště obezřetný? Na to všechno se pokusím odpovědět v tomto článku.

Motivace ke sjednávání derivátů – zajištění vs. zajišťovací účetnictví

Než začneme mluvit o derivátech, je třeba ujasnit si dva významné pojmy spojené s deriváty.

Prvním pojmem je koncept zajištění (též hedging), kterým společnosti obvykle referují na deriváty. To vyplývá z ekonomické podstaty sjednávání derivátů, které jsou primárně vnímány jako nástroj zajištění. Společnost při běžné činnosti identifikovala nějaké finanční riziko (např. riziko posílení spotového kurzu v případě tržeb v cizích měnách nebo riziko růstu úrokové sazby PRIBOR při úrokových platbách vázajících se k čerpanému úvěru) a deriváty jsou pouze prostředek jak toto riziko eliminovat. Mnoho společností tedy v úvahách o derivátech končí – sjednáním derivátů bylo identifikované finanční riziko eliminováno a problém je vyřešen. Jinými slovy očekávají, že po sjednání derivátu budou mít jasně definované cash flow (např. vyšší úrokových nákladů) a původní nejistota (riziko) je odstraněna.

Druhým pojmem je koncept zajišťovacího účetnictví (též hedge accounting). Já vnímám koncept zajišťovacího účetnictví jako nadstavbu konceptu zajištění. Předpokládáme tedy, že společnost neukončila své úvahy o derivátech při konceptu zajištění (je tedy zajištěna proti finančnímu riziku) a zamýšlí se nad účetními dopady tohoto zajištění. Jakým způsobem se sjednané zajištění odrazí ve výsledcích společnosti, případně

klíčových ukazatelích výkonnosti, na které jsou navázány odměny vedení společnosti za dané účetní období? Jaký bude dopad do výkazu zisku a ztrát společnosti v případě výrazné změny spotových kurzů nebo úrokových sazeb peněžního trhu? Nadstavba zajišťovacího účetnictví oproti konceptu zajištění společnosti navíc odstraní časový účetní nesoulad při vykazování zajišťovacího vztahu tak, aby se zisky/ztráty v zajištěné položce a ztráty/zisky z reálné hodnoty derivátů navzájem kompenzovaly v každém období (též matching concept).

V praxi se pojmy zajištění a zajišťovací účetnictví často zaměňují. Část společností má sjednané deriváty za účelem zajištění, ale neaplikuje na ně zajišťovací účetnictví. Důvodem často bývá historicky nízká reálná hodnota derivátů, která výrazně neovlivňuje výsledek hospodaření. Tím pádem to pro společnost není problém, který by chtěla a potřebovala aktivně řešit. Dalším důvodem mohou být náklady spojené s pořizováním a vedením formální dokumentace k zajišťovacím vztahům, případně omezená znalost problematiky derivátů a pravidel spojených s jejich účtováním.

Na úplně opačné straně jsou zase společnosti, které mají sjednané deriváty za účelem aplikace zajišťovacího účetnictví a ani o tom nemusí vědět a o reálné hodnotě derivátů neúčtují. Příkladem může být sjednaný úvěr, který společnost vnímá jako úvěr s fixní platbou a takto jej i vede ve svém účetnictví. Ve skutečnosti se ale může jednat o úvěr s pohyblivou sazbou navázanou na PRIBOR a k tomu sjednaný derivát (úrokový swap), který tuto pohyblivou sazbu převádí na fixní sazby. Ekonomický výsledek tohoto postupu je sice logicky správný, odporuje ale platným účetním pravidlům.

Posledním příkladem jsou společnosti, které sjednávají deriváty a aplikují zajišťovací účetnictví „intuitivně“, tj. bez existence formální dokumentace, jak to vyžadují



Zajisté jste si, paní kolegyně, všimla, že naše forenzní skupina pracuje v přestrojení, abychom nebudili pozornost.

Kresba: Ivan Svoboda

účetní standardy. Ekonomicky toto zajištění bude bez problému fungovat, primárně se tedy jedná o formální problém nedostatečné dokumentace pro účetní, případně daňové účely.

Jak zjistit, že společnost má sjednané deriváty, a co s tím dělat

Na existenci derivátů často narazíme už při úvodních schůzkách, když slyšíme společnost používat slova zajištění nebo zajišťovací účetnictví. V takovém případě je velká pravděpodobnost, že společnost má sjednané deriváty. Další indicií jsou confirmace od bank, které ukazují pozici otevřených derivátů ke dni účetní závěrky a často i jejich reálnou hodnotu.

V případě, že na deriváty nenarazíme na úvodních schůzkách a nejsou uvedeny ani na confirmaci od bank, je dobré sledovat některé znaky, které můžou signalizovat, že společnost má důvod sjednávat, případně už má sjednané deriváty (např. s mateřskou společností):

- výrazné obraty v cizí měně – společnost je vystavená měnovému riziku, je možné, že toto riziko eliminovává sjednáním měnových forwardů, swapů, nebo opcí;
- výrazné nákupy či prodeje komodit – společnost je vystavená komoditnímu riziku, je tedy možné, že toto riziko bylo eliminováno sjednáním komoditních forwardů nebo futures;
- financování úvěrem navázaným na pohyblivou sazbu – společnost je vystavena úrokovému riziku, je mož-

Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu

2. Nekompletní plán auditu, plán nenavazuje na rizika



Hugo, prošla jsem upravený plán auditu. Správně jsi do něj zahrnul všechny materiální řádky výkazů. Všimla jsem si ale, že v oblasti výnosů máme naplánované pouze testy kontrol.

Ano, jak jsem ti říkal, procesy v oblasti výnosů jsou plně automatizované a IT prostředí máme otestované, tak se přeci neutestujeme...

Hugo, vždyt jsme při vyhodnocení rizik podvodu jako problém identifikovali možné manuální zásahy včetně účtování obrátových bonusů!

A?

U každého materiálního řádku výkazů vždy musíme provést také nějaký test věcné správnosti, abychom získali dostatečnou evidenci ke snížení rizika na přijatelnou úroveň. Zvláště důležité je to u těch významných rizik.

Aha. Tak u tržeb z prodeje výrobků účtovaných automaticky na konci roku uděláme test správnosti období. A tu existenci pokryjeme testováním dobropisů vystavených po konci roku, což odhalí případné storno fiktivní faktury. A taky posíláme confirmace na pohledávky.

A co s obrátovými bonusy?

Tam si vybereme vzorek zákazníků a provedeme přepočty bonusů na základě uzavřených smluv. Tím se ujistíme, že bonusy nejsou zkeslené.

Dobrá práce Hugo. Takhle máme u každého materiálního řádku výkazů test věcné správnosti. A u řádků, které jsou spojené s významným rizikem a kde netestujeme kontroly pokrývající dané tvrzení navíc i test detailních údajů, jak to požadují ISA.

Ještě nesmím zapomenout u každého testu naplánovat požadovanou míru spolehlivosti, která tvrzení jím budou pokryta, kdo práci udělá a zkontroluje.

né, že toto riziko eliminovala sjednáním úrokových swapů nebo opcí;

- financování úvěrem navázaným na fixní sazbu – je možné, že součástí úvěrové smlouvy je sjednání úrokových swapů;
- vnořené deriváty – specifická kategorie, kde deriváty nemají samostatnou smlouvu, příp. confirmaci, ale jsou součástí jiných smluv – na jejich identifikaci může být potřeba konzultace se specialistou.

Vykazování a účtování o derivátech se pro české účetní standardy řídí vyhláškou č. 501/2002 Sb. pro finanční instituce, v případě mezinárodních standardů se jedná o standard IFRS 9 (případně IAS 39). Oba standardy nám určují na konci účetního období stanovit a zaúčtovat reálnou hodnotu derivátu. Způsob zaúčtování se liší v závislosti na tom, zda se jedná o derivát k obchodování (změna v reálné hodnotě se účtuje do výkazu zisku a ztráty) nebo o zajišťovací derivát (změna v reálné hodnotě se účtuje do vlastního kapitálu v případě zajištění peněžních toků, nebo do výkazu zisku a ztráty v případě zajištění reálné hodnoty).

V obou případech by měl audit začít zjištěním, zda společnost o derivátech účtuje jako o zajišťovacích transakcích, nebo zda se z účetního pohledu jedná o derivát k obchodování. Následně je potřeba se zabývat oceněním derivátů. Stanovení reálné hodnoty je ve většině případů komplexní záležitost, protože deriváty nejsou většinou obchodované produkty, jejichž reálná hodnota by byla zjistitelná na aktivním trhu. K určení reálné hodnoty se v souladu se standardem IFRS 13 – *Oceňování reálné hodnoty* používají parametrické modely s množstvím pozorovatelných i nepozorovatelných vstupů. V případě modelů použitých k ocenění to otevírá prostor pro možné chyby a zkreslení účetní závěrky.

Rizika spojená s auditem derivátů

Audit derivátů by se dal rozdělit do několika kroků, ke kterým je možné přiřadit specifická rizika.

Významnost ocenění derivátů

V prvním kroku při auditu derivátů je nutné posoudit, zda se jedná o významnou položku účetní závěrky. Významnou položkou může být i ta, která se na první pohled jeví jako nevýznamná. V případě základních typů derivátů (forwardů, swapů) s krátkou dobou do splatnosti a zároveň s obdrženou confirmací od banky dokládající nevýznamnost jejich reálné hodnoty můžeme s velkou mírou jistoty konstatovat, že deriváty nebudou významnou položkou účetní závěrky. Ve všech ostatních případech – deriváty s dlouhou dobou do splatnosti, komplexní typy derivátů, neexistence confirmace od banky – se míra této jistoty snižuje. V takových případech doporučuji konzultovat významnost ocenění se specialisty.

Výběr vzorku

Výběr vzorku pro auditní otestování je podmíněn významností reálné hodnoty derivátů v účetní závěrce, přičemž velikost vzorku na otestování je podmíněna správností samotného ocenění. To často vede k masivnímu testování základních typů derivátů s nízkým rizikem chyby v ocenění (ale velkou reálnou hodnotou) a omezeným testováním komplexnějších derivátů s velkým rizikem chyby v ocenění (ale nízkou reálnou hodnotou). V praxi se osvědčily konzultace výběru vzorku k otestování se specialisty. Specialista by měl být schopný posoudit vhodnost přístupu k výběru vzorku pro auditní testování a v případě potřeby jej expertně upravit nebo doplnit a tím zvýšit efektivitu auditu a zlepšit pokrytí auditních rizik.

Přecenění derivátů od banky

V případě přecenění standardních typů derivátů s krátkou dobou do splatnosti od banky se zpravidla můžeme spolehnout na přecenění od této banky a pro účely auditu ho akceptovat. V případě standardních derivátů s delší dobou do splatnosti je vhodné udělat analýzu citlivosti změny reálné hodnoty a potencionálního dopadu na účetní závěrku. V případě potřeby je možné přecenění konzultovat se specialisty. Komplexní deriváty (např. opční struktury) by měly být posuzovány specialisty v každém případě.

Přecenění derivátů od mateřské společnosti, případně zahraniční banky

V případě přecenění od mateřské společnosti, případně přecenění od zahraniční banky, se běžně v ocenění používají tržní kurzy, které nemusí být (a obvykle ani nejsou) shodné se spotovými kurzy České národní banky, které jsou závazné pro ocenění pro účely účetní závěrky. V tomto případě ani přecenění derivátů nemusí být v souladu s přeceněním ostatních aktiv a pasiv v účetní závěrce, kde byl kurz ČNB použit a může tak dojít ke zkreslení účetnictví. To samé platí i pro zahraniční banky. Potencionální dopad na reálnou hodnotu je možné získat od specialisty na přecenění. Případně je vhodné si od společnosti vyžádat spotové kurzy použité pro přecenění a odhad tohoto dopadu (dopad se pak dá jednoduše otestovat pomocí rozdílů v kurzech a objemu cizí měny, která je součástí ocenění, pokud je nejedná o opce, kde je stanovení dopadu komplexní). V případě, že dostaneme vlastní přecenění provedené společností, může se jednat o zjednodušené přecenění (například spotové přecenění měnových forwardů účetním modulem, místo ocenění forwardovým kurzem), které nereflktuje aktuální tržní parametry a může vykazovat výrazné odchylky od skutečné (tržní) reálné hodnoty. V těchto případech je potřeba být obzvláště obezřetný.

Testování kontrol

Při testování reálné hodnoty derivátů je možné využít i testování kontrol, které obvykle výrazně sníží velikost

vzorku pro testování věcné správnosti. Základním předpokladem ale je, že společnost má implementovaný robustní vnitřní kontrolní systém. To je případ zejména finančních institucí a velkých korporátních společností s rozvinutými funkcemi treasury, oddělením řízení rizik a IT podporou.

Účetní zachycení

Po posouzení existence a přecenění derivátů je posledním krokem při auditu kontrola jejich účetního zachycení (rozvahové a podrozvahové hodnoty derivátů). V případě výkazu zisků a ztráty je potřeba posoudit správné zaúčtování rozdílů z přecenění reálné hodnoty otevřených derivátů, vypořádání ukončených derivátů a v případě úrokových swapů i jejich realizování a naběhlý úrok. Problémem často bývá interpretace

znaménka přecenění (pohledávka nebo závazek) – některé bankovní confirmace uvádějí přecenění z pohledu banky, jiné z pohledu společnosti – a taky měny přecenění. Zahraniční banky a mateřské společnosti často uvádějí přecenění v různých měnách a při konsolidaci různých zdrojů mohou vznikat nechtěné chyby. Specifickou kategorií jsou pak společnosti, které se až od auditora dozví, že je potřeba deriváty přeceňovat a o jejich reálné hodnotě účtovat.

Zajišťovací účetnictví

V případě aplikace zajišťovacího účetnictví se komplexita auditních procedur i samotného účtování výrazně zvýší. Posouzení zajišťovací dokumentace k zajišťovacím transakcím a testy efektivity vyžadují zapojení specialistů s dostatečnými zkušenostmi v dané

Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu

3. Obcházení kontrol vedením, rizikový přístup k auditu



Hugo, v rámci jakého testu budeme mít pokrytou možnost, že vedení nechalo zaúčtovat výnosy mimo standardní proces?

V rámci obcházení kontrol vedením máme naplánovaný test účetních zápisů zaměřený na podezřelé nebo neobvyklé účetní operace.

Skvělé. A jaké další postupy máme naplánované pro pokrytí rizika obcházení kontrol vedením? ABC už auditujeme delší dobu a jsou na naše běžné testy zvyklí. Měli bychom je překvapit něčím novým.

Toto riziko máme pokryté zmíněným testem účetních zápisů a dále testováním odhadů. Také se budeme ptát vybraných zaměstnanců a vedení, jestli neidentifikovali sami nějaký podvod. Jak jsi to myslela s tím překvapením?

Do plánu je vhodné zařadit nějaký méně předvídatelný postup. Třeba se podívat na něco, co obvykle nekontrolujeme, nebo udělat postupy někdy jindy, v jiném rozsahu.

Dobrý nápad Sally, zamyslím se, co by dávalo zrovna u ABC smysl.

Hugo, ještě jsem si všimla, že nemáme naplánované žádné postupy na oblast rezerv. Víím, že jsou nemateriální, ale nemohou být předmětem manipulace ze strany vedení?

To mě taky napadlo, je to hodně subjektivní položka. Doplním nějaký test na úplnost rezerv.

Přesně tak, při plánování auditu musíme zvážit nejen materialitu, ale také rizikovitost jednotlivých řádků výkazů.



oblasti, a to zejména pro otestování efektivity zajištění, která může výrazně ovlivnit účetní dopady plynoucí z derivátů.

Shrnutí

Audit derivátů je bezpochyby komplexní oblast. Detailní otestování reálné hodnoty a účetního zachycení v případě zajišťovacího účetnictví často vyžaduje pomoc specialisty. Úlohou auditora by mělo být pochopení ekonomického fungování auditované společnosti a rizik, kterým je společnost vystavena. Deriváty by pak měly být logickým důsledkem ekonomických vztahů a snahy o eliminaci rizik z nich vyplývajících. Účtování o derivátech by zase mělo být přirozeným obrazem eliminace těchto rizik ve finančních výkazech. Audit reálné hodnoty derivátů je často možné výrazně zjednodušit nebo urychlit včasnou diskuzí se specialisty. Informace od auditovaných společností i konfirmace od třetích stran nemusí v mnoha případech představovat dostatečné ujištění o významnosti a správnosti reálné hodnoty a je

na ně potřeba nahlížet s otevřenou kritickou myslí a profesionálním skepticizmem.

Luboš Briatka

Luboš Briatka je manažerem v oddělení Audit & Assurance společnosti Deloitte Česká republika. Má více jak 15 let zkušeností v oblasti řízení finančních rizik a finančního modelování, oceňování derivátů a finančních instrumentů, zajišťovacího účetnictví, revize a implementace modelů na řízení tržního a kreditního rizika a dalších projektů v oblasti risk managementu a treasury. Luboš je držitelem certifikátu v oboru řízení finančních rizik (FRM) udělovaným Světovou asociací odborníků v oblasti rizik (GARP) a je absolventem Fakulty matematiky, fyziky a informatiky Univerzity Komenského v Bratislavě (magisterský titul) a absolventem magisterského studijního programu v oboru ekonomika Centra pro ekonomický výzkum a doktorského studia Univerzity Karlovy v Praze (CERGE).

Rozhovor s Jiřím Hlaváčem, partnerem ve skupině TPA ČR

Novinky v práci znalců

Od roku 2021 je znalecká činnost upravena novými předpisy. Co přinesl nového?

Nový zákon o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech přinesl do znalecké činnosti řadu změn. Změny byly potřebné, protože původní úprava znalecké činnosti z roku 1967, přestože byla několikrát novelizovaná, nebyla vyhovující. Novinkou bylo například rozdělení skupiny znaleckých ústavů na znalecké kanceláře, které jsou obchodními korporacemi vykonávajícími znaleckou činnost a na znalecké ústavy, které jsou nově v podstatě pouze akademická nebo vědecká pracoviště. Bohužel nová úprava s sebou přinesla i řadu nejasností a komplikací.

Můžete zmínit nějaké příklady?

S novou úpravou byla agenda znalců – fyzických osob přenesena z krajských soudů na ministerstvo spravedlnosti. Na to navazuje proces určité „konverze“ ze staré na novou právní úpravu, kterou by měli postupně absolvovat všichni znalci, kteří chtějí svoji činnost nadále vykonávat. Zákon sice stanoví pro stávající znalce přechodné období pěti let, pokud chce ale znalec žádat například o rozšíření svého znaleckého oprávnění, musí absolvovat konverzi dříve. Ta spočívá v povinném složení obecné části vstupní zkoušky, jejíž obsahem je znalost a prokázání schopnosti aplikace znaleckých předpisů a řízení, ve kterých se znalecká činnost vykonává. V případě zájmu o rozšíření znaleckého



Jiří Hlaváč, Ph.D. je partnerem ve skupině TPA Česká republika odpovědný za znaleckou kancelář TPA Valuation & Advisory s.r.o. Působí jako znalec, daňový poradce a auditor. Vystudoval VŠE v Praze. Je členem Sekce daně z příjmů právnických osob Komory daňových poradců ČR, členem Poradního sboru ministerstva spravedlnosti pro ekonomiku a působí také jako zkušební komisař pro zkoušky insolvenčních správců. Jiří Hlaváč je specialistou na M&A projekty, oceňování a znalectví, strukturování transakcí a restrukturalizace. Jeho profesionální praxe je více než dvacetiletá. Externě rovněž přednáší na Fakultě financí a účetnictví na VŠE v Praze, spolupracuje také s několika vzdělávacími agenturami a publikuje v odborných periodikách.

oprávnění se předpokládá dále složení zvláštní části vstupní zkoušky.

Na rozsah agendy s výše uvedeným spojené nebylo ministerstvo spravedlnosti s účinností nového zákona připraveno. Vyřizování žádostí jak stávajících znalců,

tak i nových žádostí o zápis do seznamu znalců se reálně rozběhlo až nyní na podzim. V případě znaleckých kanceláří je to objektivně problém, protože pro ně zákon stanoví přechodné období pouze jednoho roku pro splnění podmínek pro výkon znalecké činnosti. To kromě ohrožení samotného oprávnění pro výkon znalecké činnosti představuje u znaleckých kanceláří rovněž nejistotu v možnosti přijímat nová pověření, protože v situaci, kdy nebudou do konce roku 2021 dokončena některá správní řízení u znalců vykonávajících znaleckou činnost v nich, nebudou splněny podmínky pro zachování rozsahu znaleckého oprávnění znaleckých kanceláří v určitých odvětvích znalecké činnosti.

Protože s novou právní úpravou se rovněž zvýšila odpovědnost znalců a zavedlo se jejich povinné pojištění, řada znalců, znaleckých kanceláří a znaleckých ústavů ukončila nebo omezila svoji činnost. To se již v praxi projevuje nedostatkem znaleckých kapacit v některých oborech a odvětvích znalecké činnosti, včetně ekonomických.

Každá nová úprava s sebou také přináší otázky ohledně výkladu nových ustanovení a správného postupu. Nejsou k dispozici judikáty, které budou výklad utvářet až v následujících letech.

A jaké jsou příklady pozitivních změn?

Velmi moderní a progresivní změnou je možnost vydávat znalecké posudky v elektronické podobě, pokud s tím souhlasí jejich zadavatel. V dnešní době jde skutečně o krok správný směrem a dá se říct, že znalecká činnost jde v tomto s dobou. Velmi praktické je použití například u přeměn, kdy jsou znalecké posudky zakládány do Sbírký listin a znalecký posudek v elektronické podobě tak lze rovnou i uložit (jak přes soud nebo v případě přímozápisu přes notáře). Na druhou stranu je bohužel nutné zmínit, že stupeň elektronizace soudní soustavy ještě nedosáhl takového rozsahu, aby bylo využívání elektronické podoby znaleckých posudků vhodné ve všech případech. Pokud dnes pošlete znalecký posudek v elektronické podobě na soud v rámci probíhajícího soudního řízení, tak bude s jistotou vytištěn a následně založen do papírově vedeného soudního spisu. Tím se ztrácí výhody jeho elektronického vydání, naopak zde existuje riziko, jak kvalitně bude vytištěn, jak bude naloženo s případnými vnořenými přílohami apod. Zkrátka pro soudní řízení je bohužel stále vhodnější posudek ve „staré dobré“ listinné podobě.

Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu

4. Provedené testy nenavazují na plán



Sally, tento týden dokončujeme audit ABC, můžeš se s námi podívat, jestli jsme na něco nezapomněli?

Jistě Hugo. Vidím, že všechny materiální řádky výkazů jste pokryli testováním. U obcházení kontrol vedením ale nevidím test účetních zápisů, který jsme plánovali k pokrytí rizika podvodu.



Jéé, tak na to jsme zapomněli. Hned to napravíme.

Musíme provést veškeré postupy, které jsme si v plánu auditu stanovili. Plán nám slouží jako kontrolní seznam, abychom měli provedení auditní zakázky pod kontrolou a na něco nezapomněli jako teď.

Sally, ještě jsme plánovali testovat ostatní provozní výnosy, ale nakonec jsou nemateriální. Co s tím? Musíme plán dodržet?

Nemateriální položky opravdu testovat nemusíme, pokud tam nevidíme riziko. Takovou změnu plánu auditu musíme ve spisu zdokumentovat. Je také třeba si ověřit, že celková suma netestovaných nerizikových nemateriálních položek není výrazně vyšší než naše materialita.

Nejsou již znalecké posudky v praxi tak trochu přežitkem?

Je pravdou, že v posledních letech se mnohem více prosazují odborné výstupy v podobě odhadů, indikativních ocenění a odborných stanovisek. Od renomované firmy obdržíte všechny její výstupy v dostatečné kvalitě, forma není z hlediska obsahu podstatná. Trend v praxi je jednoznačný – odborné výstupy se zkracují, obsahují obvykle jen zásadní skutečnosti a záleží na kvalitním grafickém zpracování, které uživateli umožňuje se v něm dobře, rychle a přehledně orientovat. V tomto smyslu znalecké posudky jsou a budou i nadále poměrně komplikované a rozsáhlé dokumenty, které mají řadu pevně stanovených částí požadovaných znaleckými předpisy (kromě zmiňovaného zákona o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech i prováděcích vyhlášek). Na druhou stranu pro soudní, správní, trestní, daňové a další řízení před orgány veřejné moci jsou ale znalecké posudky stále zcela zásadním dokumentem.

Jak podle vás funguje spolupráce auditorů a znalců a odhadců?

Moje zkušenosti jsou pozitivní. Auditor, znalec i odhadce jsou poradci, kteří by měli být profesionálové, kteří spolu dokáží komunikovat i v případě, že se jejich názory budou lišit. Často je to reálně o tom vyslechnout druhou stranu, vysvětlit a argumentovat svůj postoj a snažit se najít nějaké řešení vhodné pro danou situaci. Je důležité zkusit nalézt východisko, kompromis, postup přijatelný pro všechny zúčastněné. Může rovněž pomoci zkušenost z jiných obdobných případů, které jedna nebo druhá strana již řešila. Znalec a odhadce často pracuje s výstupy z účetnictví a pokud byl proveden audit, je to pro něj výrazně komfortnější situace, než pokud by proveden nebyl. Stejně tak pro auditora jsou kvalitní výstupy od znalce nebo odhadce pro jeho práci důležitým vstupem, se kterým pracuje a na který se také často spoléhá.

Rozhovor vedla Jana Skálová

na pomoc auditorům

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Povinnost zapisovat do evidence skutečných majitelů manžela/manželku

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR (KA ČR) je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro regulaci a rozvoj profesie KA ČR.

Dotaz

Je auditor při plnění povinností vyplývajících ze zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen AML zákon), povinen použít informace z evidence skutečných majitelů, nebo je postačující, pokud použije např. informace z jiných veřejných rejstříků, interní dokumenty klienta?

Odpověď

Auditor je jako povinná osoba povinen plnit povinnosti vyplývající z AML zákona. Jednou z těchto povinností je také kontrola klienta podle § 9, konkrétně v ustanovení § 9 odst. 2 písm. b) je stanovena povinnost zjištění:

- totožnosti skutečného majitele z důvěryhodných zdrojů a

- skutečnosti, zda skutečný majitel není politicky exponovanou osobou nebo osobou, vůči níž Česká republika uplatňuje mezinárodní sankce podle zákona o provádění mezinárodních sankcí, s tím, že v případě, kdy klient podléhá povinnosti zápisu do evidence skutečných majitelů nebo obdobného registru, povinná osoba ověří skutečného majitele vždy alespoň z této evidence nebo obdobného registru a jednoho dalšího zdroje.

Auditor je tedy z AML zákona povinen vždy použít informace z evidence skutečných majitelů a alespoň jednoho dalšího zdroje. Za tímto účelem by si měl auditor zajistit přístup k úplným informacím z evidence skutečných majitelů podle zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále jen „ESM zákon“).

Na žádost je auditorovi bezplatně umožněn dálkový přístup (podle § 16 odst. 2 písm. o) ESM zákona) a může tak získat úplný výpis platných údajů a údajů, které byly vymazány bez náhrady nebo s nahrazením novými údaji. Náležitosti žádosti a způsob, jakým ministerstvo spravedlnosti (dále jen „MS“) umožní dálkový přístup k údajům v této evidenci, stanoví § 17 ESM zákona a vyhláška č. 180/2021 Sb., o náležitostech formulářů k evidenci skutečných majitelů a o změně souvisejících vyhlášek (dále jen „vyhláška“), která upravuje podrobnosti těchto náležitostí, formu a datovou strukturu jednotlivých formulářů.

Dálkový přístup je umožněn prostřednictvím aplikace MS¹. K využití této aplikace je nezbytné s využitím elektronické identifikace prokázat totožnost fyzických osob, které budou k údajům za oprávněnou osobu (povinnou osobu) přistupovat. Na základě žádosti, která je podle § 2 odst. 2 vyhlášky dostupná na webových stránkách evidencí skutečných majitelů zřízených MS², je zřízeno oprávnění k dálkovému přístupu. Toto oprávnění pro oprávněné osoby platí nejvýše dva roky a lze jej opakovaně prodlužovat vždy nejvýše o dva roky.

oddělení metodiky KA ČR

¹ <https://esm.justice.cz/ias/issm>

² <https://esm.justice.cz/ias/issm/podani>



Co najdete v e-příloze č. 9/2021

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

- Rozdělování zisku (a jiných vlastních zdrojů) v kapitálových společnostech
- Nová pravidla pro předávání osobních údajů do zemí mimo EU
- Jak doručovat pracovněprávní písemnosti
- Jak poznáte, že nastal čas na výměnu IT firmy?
- Kryptoaktiva – nová zásadní regulace je na dohled
- Češi brzy začnou při problémech v práci „pískat“. Chystaný zákon o whistleblowingu je pro firmy příležitostí vyřešit vnitřní problémy i najít inspiraci, říká Jan Sláma z Nenech to být
- Zvýšení cestovních náhrad v mimořádném termínu – v průběhu kalendářního roku
- Daňové řízení: počítání běhu nové lhůty pro stanovení daně; počítání času; lex specialis

-vk-

AUDITOR č. 9/2021

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 Mikyňa
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