

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2022

**Téma: Vybrané problémy 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
Navrhujte kandidáty do volených orgánů do 20. května 2022 .....	2
Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2021 .....	3
Výzva auditorům ověřujícím výnosy či příjmy pro účely zemědělských dotací .....	6
Úpravy předpisu pro KPV navrhované pro listopadový sněm .....	7
Vzdělávání poskytované auditorskými společnostmi (interní školení) .....	7
Co obnáší práce ve volených orgánech Komory auditorů ČR.....	8

### TÉMA ČÍSLA – VYBRANÉ PROBLÉMY AUDITU

Editorial .....	13
Auditní stopa (Václav Moll) .....	14
Ověřování reportingových balíčků (Miroslav Žigáček) .....	16
Zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb Co by měli auditoři při přezkoumání napravit .....	20
Ještě k článku Zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb Co by měli auditoři při přezkoumání napravit (Daniel Štírký).....	25
Změny v oblasti vykazování nefinančních informací a očekávání v oblasti vykazování informací o udržitelnosti.....	29

### NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblastí metodiky auditu	
Vykazování peněžních prostředků u Sberbank CZ v účetních závěrkách s rozvahovým dnem 28. února 2022 nebo později.....	34
Auditoři pracující ve sdružení.....	35
Hugo a Sally se baví o kontrole kvality.....	18–19, 22, 24, 28, 31, 33

Toto číslo vyšlo 3. 5. 2022

## Činnost výboru pro správu profese



Tomáš Brumovský

Vážené kolegyně, vážení kolegové, po roce se s vámi opět setkávám na úvodní stránce časopisu Auditor a rád bych vás informoval o činnostech výboru pro správu profese (VSP). Tak jako vše kolem nás, i činnost našeho výboru poznamenala v uplynulém roce krize ohledně covidu-19. Kvůli epidemiologickým opatřením nebylo možné uskutečnit oblíbená setkání v regionech, na kterých se potkávali auditoři a asistenti se zástupci vedení komory a velmi vítali možnost nejen získání nových informací týkajících se auditorské profese, ale i diskuze o konkrétních problémech v příslušném regionu. Věříme, že zlepšující se situace kolem pandemie umožní zorganizovat toto setkání ještě před letními prázdninami a snad i na podzim. O místech a termínech setkání vás budeme včas informovat.

Složité situace zkomplikovala i průběhy slavnostních slibů nových auditorů, které se za normálního režimu konají v sídle komory, účastní se jich zástupci komory a jsou zakončeny občerstvením a neformální debatou, při které komora získává cennou zpětnou vazbu k průběhu skládání auditorských zkoušek a praxe asistenta auditora. S ohledem na situaci muselo být složení slibu přizpůsobeno tak, aby splňovalo všechna přísná bezpečnostní opatření. Nicméně během lehkého rozvolnění na podzim roku 2021 proběhlo slavnostní setkání s novými auditory, kteří složili své sliby během lockdownu.

Již řadu let se náš výbor snaží auditorům pomáhat i v oblasti pojištění profesní odpovědnosti. K 31. srpnu 2021 vstoupil v platnost Dodatek č. 3, který pojistné podmínky vyplývající ze základní smlouvy zásadně nezměnil, ale došlo ke značnému nadstandardnímu vylepšení pojistných podmínek ve prospěch auditorů.

Výbor se v minulých letech také snažil zorganizovat setkání bývalých auditorů, kteří kvůli vysokému věku nebo nemoci opustili řady aktivních auditorů. Tato akce se ale nesešla s velkým zájmem. Přesto jsme pokračovali v naší aktivitě a nyní nabízíme bývalým auditorům, kteří řádně plnili své povinnosti vyplývající z členství v komoře, bezplatné zasílání časopisu Auditor a možnost účasti na některých akcích komory. Tato nabídka se setkala se značným zájmem, a pokud se bývalí auditoři rozhodnou této možnosti využít, stačí, aby zaslali jednoduchou přihlášku. K dnešnímu dni využilo tuto možnost již třicet bývalých auditorů.

Úloha a náplň našeho výboru je dána zákonem a vnitřními předpisy komory. Musíme se také podřízovat právním normám, které se týkají správního řízení. Auditorům výbor často pomáhá při řešení jejich správně-profesních záležitostí. Mezi nejčtenější záležitosti, které výbor průběžně řeší, patří otázky mlčenlivosti a posuzování žádostí o zproštění mlčenlivosti jak ze strany státních orgánů (policie, soudy), tak od samotných auditorů. Protože povinnost mlčenlivosti vnímáme jako určitou ochranu auditora, je každý takový případ důkladně prověřen a případně

konzultován s právníkem. Vždy nás zajímá, proč zproštění mlčenlivosti neudělí v první řadě účetní jednotka, a také posuzujeme, jestli zproštěním mlčenlivosti nevznikne pro auditora nějaké riziko, které

by pro něj mohlo mít negativní důsledky.

Jak vyplývá z výše uvedeného průřezu, náš výbor je výborem „organizačním“, který se snaží být auditorům hlavně pomocníkem při

jejich práci a výsledky jeho činnosti tomu převážně odpovídají.

**Tomáš Brumovský**

předseda výboru pro správu profese

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo v Praze dne 21. března 2022, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze o navrhovaných změnách vnitřních předpisů, které budou předkládány na listopadovém sněmu KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- obsazení dílčích auditorských zkoušek jednotlivými zkušebními komisaři na období do 30. září 2022,
- a schválil jmenování členů podvýboru pro AML a etiku.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil navržený postup ve věci

žádosti JUDr. Bauera o informace dle zákona č. 106/1999 Sb.,

- a schválil návrh článku do časopisu Auditor na téma „Co obnáší práce ve výkonném výboru“,
- návrh úpravy Zkušebního řádu, který bude projednán na listopadovém sněmu KA ČR,
- a schválil úpravu plnění KPV pro rok 2022, která se týká zrušení omezení maximálního počtu on-line hodin započítávaných do KPV

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–únor 2022,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o přípravě dvouden-

ního zasedání dozorčí komise, kárné komise a výkonného výboru, které se uskutečnily v říjnu 2022,

- informace o programu jednání auditorských komor ze tří Visegrádské čtyřky v květnu 2022,
- dokument Zpráva KA ČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Navrhujte kandidáty do volených orgánů do 20. května 2022

Možnost podávat kandidaturu do výkonného výboru, dozorčí, kárné a volební komise KA ČR byla rozhodnutím volební komise prodloužena do 20. května. V platnosti zůstává možnost zaslat kandidaturu jednoho člena na dvou formulářích, jeden podepíše navrhovatel a druhý podepíše kandidát. Vzory pro tento způsob navrhování najdete na webových stránkách v sekci Pro členy / Sněmy. Tento způsob můžete využít pouze v případě, že pro zaslání kandidátního lístku použijete datovou schránku nebo pošlete originály poštou.

Letošní sněm bude volit polovinu, tj. sedm členů, výkonného výboru a šest náhradníků, všechny členy a náhradníky dozorčí a kárné komise a v doplňovacích volbách jednoho člena a dva náhradníky volební komise.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou také ke stažení na webových stránkách komory v sekci Pro členy / Sněmy. Upozorňujeme,

že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhovat pouze auditori zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

**Aktuální počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů**

Orgán	Dosud obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	9	13 (7 + 6 náhradníků)
Dozorčí komise	10	15 (11 + 4 náhradníci)
Kárná komise	10	10 (7 + 3 náhradníci)
Volební komise	0	3 (1 + 2 náhradníci)

**Miroslav Kodada**

předseda Volební komise KA ČR

## Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2021

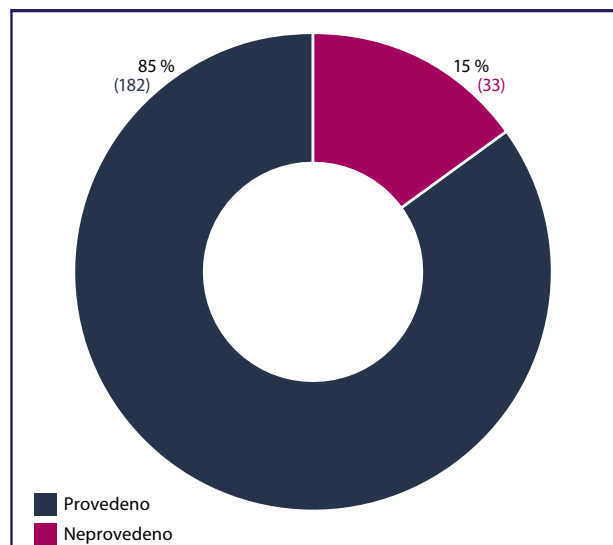
Kontrolní činnost je zajišťována prováděním souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností a mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti. Systém provádění kontrol je, v souladu s § 24, odst. 4 zákona o auditorech, nastaven tak, aby bylo zajištěno provedení kontroly kvality u auditorů, kteří neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu, nejméně jednou za šest let. U nově zapsaných auditorů OSVČ a auditorských společností jsou kontroly plánovány již po třech letech od zápisu do evidence auditorů a auditorských společností.

Kontroly provádí členové Dozorčí komise (dále jen DK) spolu s kontrolory z oddělení kontroly kvality (dále jen „zaměstnanci z OKK“). Souhrnné kontroly a mimořádné kontroly kvality jsou vykonávány ve většině případů dvoučlenným týmem, který je zpravidla tvořen jedním zaměstnancem z OKK a jedním členem DK. Kontroly kvality u auditorů OSVČ a auditorských společností, které provádějí auditorskou činnost v menším rozsahu, a kontroly dodržování členských povinností jsou vykonávány pouze zaměstnanci z OKK. Kontroly realizované u větších auditorských společností jsou prováděny vícečlennou kontrolní skupinou z řad členů DK a zaměstnanců z OKK a jsou časově náročnější.

### Kontroly provedené v roce 2021

Na rok 2021 bylo naplánováno celkem 215 kontrol (tj. souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a mimořádných kontrol kvality), z čehož bylo následně provedeno 182 kontrol.

### Naplánované a realizované kontroly v roce 2021



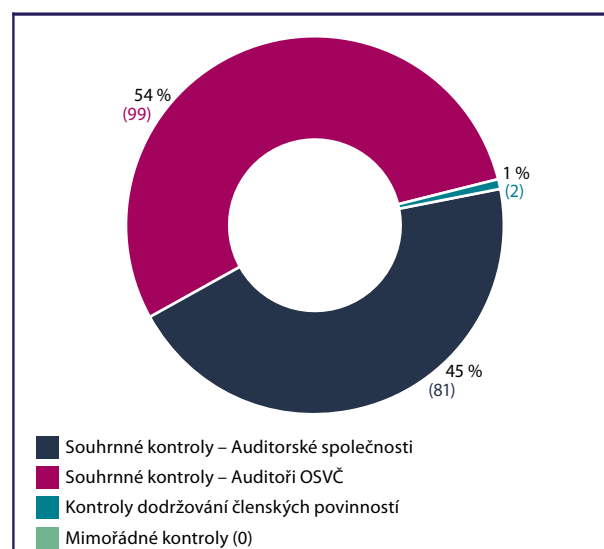
Důvodem neprovedených kontrol byly buď vážné zdravotní důvody auditora či žádost auditora o zánik

oprávnění před datem zahájení kontroly. Několik kontrol nebylo realizováno z důvodu vyhlášení nouzového stavu vládou ČR a zdravotních komplikací auditora souvisejících s infekcí covid-19. Náhradní termín k jejich provedení byl stanoven na rok 2022.

Z celkového počtu 182 kontrol provedených v roce 2021 bylo uskutečněno 180 souhrnných kontrol (z čehož bylo osm společných kontrol s kontrolory RVDA) a dvě kontroly dodržování členských povinností. Z celkového počtu 180 souhrnných kontrol bylo 81 realizováno u auditorských společností a 99 u auditorů samostatně činných.

V roce 2021 nebyla provedena žádná mimořádná kontrola kvality.

### Provedené kontroly v roce 2021



Vzhledem k epidemické situaci související s infekcí covid-19 byla část kontrol v roce 2021 provedena distančně. Distanční kontroly byly z důvodu výskytu epidemie zavedeny již v roce 2020. Tímto způsobem bylo v roce 2021 provedeno celkem 65 kontrol, což je 36 % z celkového počtu realizovaných kontrol. Nárůst distančních kontrol oproti roku 2020 byl o 15 %.

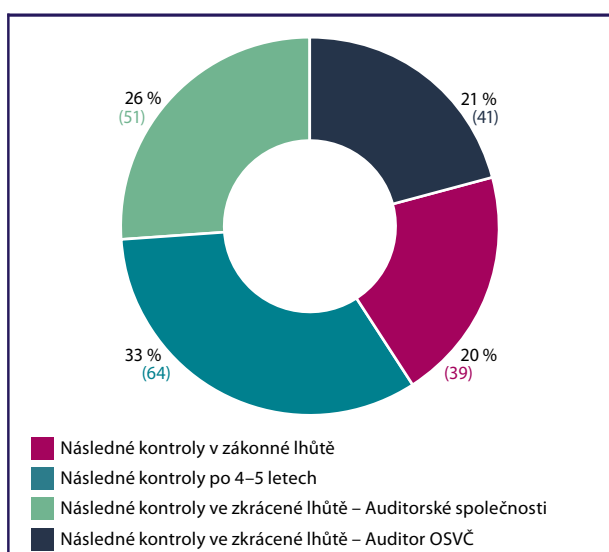
### Hodnocení výsledků provedených kontrol v roce 2021

Výsledky provedených kontrol hodnotí DK v souladu s Dozorčím řádem na svých zasedáních, která jsou zpravidla jednou za měsíc. Výsledné hodnocení každé kontroly u auditora či auditorské společnosti podléhá v DK schvalovacímu procesu, jehož výsledkem je i určení časové periody provedení příští kontroly. Toto hodnocení může v návaznosti na výsledky kontrolní činnosti u auditora vyústit i v návrh DK na zahájení kárného řízení.

Výsledné hodnocení nevyklučuje provedení následné kontroly kvality i v dřívějším termínu.

Z celkového počtu 195 ukončených kontrol bylo u 39 zkontrolovaných subjektů schváleno provedení příští kontroly v zákonem stanovené lhůtě šesti let. U 64 zkontrolovaných subjektů bylo z důvodu zjištění méně závažných nedostatků schváleno provedení následné kontroly v mírně zkrácené lhůtě a u 92 zkontrolovaných subjektů bylo, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, opakování kontroly naplánováno ve zkrácené lhůtě za dva až tři roky. Toto opakování kontroly v krátkém časovém horizontu bylo schváleno u 51 auditorů OSVČ a 41 auditorů OSVČ.

### Ukončené kontroly v roce 2021

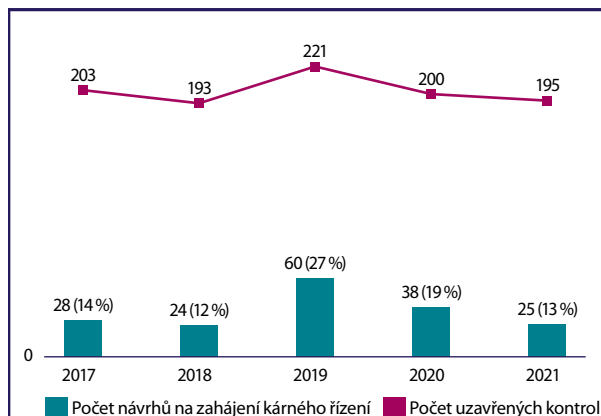


K opakovaným kontrolám v kratší časové lhůtě se přistupuje v případech, pokud je shledána nekvalita provedení auditu (popř. jiné ověřovací zakázky) či je-li zjištěn nedostatek alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, standardy KA ČR, Etický kodex či ISQC 1). Pokud je zjištěna významná chyba či významná nekvalita provedení auditu, nebo pokud je shledáno porušení zákona o auditorech, podá DK návrh na zahájení kárného řízení.

Častým důvodem pro podání návrhu na zahájení kárného řízení jsou také opakované nedostatky v auditorických spisech, zjišťované při provádění následných kontrol kvality.

Z celkového počtu 195 ukončených kontrol na jednotlivých zasedáních DK v roce 2021 bylo 25 kontrol ukončeno podáním návrhu DK na zahájení kárného řízení. Jednalo se o 13 % kontrol ukončených v tomto období. V porovnání s předchozím obdobím došlo ke snížení počtu podaných návrhů na zahájení kárného řízení, neboť v roce 2020 bylo z celkového počtu 200 uzavřených kontrol 38 kontrol (tj. 19 %) ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení.

### Počet návrhů Dozorčí komise na zahájení kárného řízení v období 2017 až 2021



### Nedostatky zjišťované při kontrolní činnosti

Při provádění kontrol je stále větší pozornost věnována prověřování plnění vybraných povinností dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

V rámci souhrnných kontrol je ověřováno:

- plnění povinnosti identifikace osoby, účastníka obchodu v hodnotě převyšující částku 1000 eur;
- plnění povinnosti zjišťovat skutečného majitele dle zákona č. 253/2008 Sb.;
- plnění povinností ustanovení § 15a zákona č. 253/2008 Sb. (AML, novela provedena zákonem č. 527/2020 Sb.);
- plnění oznamovací povinnosti povinné osoby dle § 18 zákona č. 253/2008 Sb.;
- zajištění proškolení zaměstnanců dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb.

V těchto kontrolovaných oblastech jsou shledávána dílčí pochybení, která ilustrují následující příklady:

*Příklad č. 1:* Společnost dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb. zajistila proškolení zaměstnanců v této oblasti (AML). Toto školení je v auditorické společnosti realizováno každý rok. Ze školení je pořizen záznam obsahující osnovu školení, ale v obsahové náplni školení chybí typologie a znaky podezřelých obchodů.

*Příklad č. 2:* Auditor provedl identifikaci klienta, ale jeho dokumentace neobsahovala všechny povinné údaje o identifikaci dle § 8, odst. 2 zákona č. 253/2008 Sb., které ověřil z průkazu totožnosti.

### Nedostatky v dodržování ISA

Složení nejčastějších nedostatků v dodržování ISA zjištěných při kontrolách provedených v roce 2021 je obdobné jako skladba nejčastějších nedostatků, které byly zjištěny v předchozích letech a byly již opakovaně publikovány.

Kromě výše zmíněných nejčastějších nedostatků jsme zaznamenali nedostatky nové a četností narůstající, a to v oblastech:

- kontrola ÚZ před jejím zveřejněním (ISA 330), kde bývá relativně častým nedostatkem to, že auditor nekontroluje konečnou verzi účetní závěrky před jejím zveřejněním, zvláště pak informace uvedené v příloze ÚZ – nedostatkem jsou chybějící nebo neaktualizované informace;
- vydávání zpráv auditora (ISA 700), kde častým nedostatkem bývá chybné vymezení účetní závěrky ve výrokové části (ve vazbě na kategorizaci účetních jednotek), např. nebývá uveden přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, přestože tyto výkazy ÚJ sestaveny a auditorem ověřeny byly);
- přezkoumání hospodaření (AS 52), kde nejčastějším nedostatkem zjišťovaným při kontrole přezkoumaných zakázek bývá nedostatečná dokumentace postupů (testů) k jednotlivým dílčím předmětům přezkoumání uvedeným v § 2 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí;
- zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření pak auditori v některých případech nesestavují podle vzoru uvedeného v příloze č. 2 k AS 52 (zvláště do zpráv uvádějí nadbytečné a někdy i zavádějící informace a neaktualizují přílohu se seznamem právních předpisů relevantních pro přezkoumání).

### **Závěrem alespoň pár hojně se opakujících nedostatků zjišťovaných při prováděných kontrolách:**

#### **ISA 240 – postupy auditorů související s podvody (tento nedostatek je nejfrekventovanějším zjištěním)**

Při vyhodnocení možných podvodů neaplikují auditori dostatečně profesní skepticismus. Hlavně nebývají vyhodnoceny záměry možných podvodů ze strany vedení či vlastníků, např. tlak na snížení daňového základu, tlak na dosažení hospodářských výsledků a tím dosažení jejich prémie nebo splnění finančních ukazatelů stanovených v úvěrových smlouvách. Diskuze auditora s osobami pověřenými řízením a správou účetní jednotky bývá zdokumentována velmi neurčitě. Přitom je důležité jasně uvést, kdy a s kým auditor o podvodu diskutoval, v jakých souvislostech (otázkách) a s jakým výsledkem. A zda po dotazování z předběžného auditu následovala diskuze při závěrečném auditu po konci účetního období apod.

Jak uvádí ISA 240.31, „Vedení má jedinečnou možnost páchat podvody, protože může manipulovat účetní záznamy a sestavit podvodnou účetní závěrku tím, že nedodrží kontroly, které jinak zdánlivě fungují účinně.“ V důsledku toho je auditor povinen považovat riziko obcházení kontrol vedením vždy za riziko významné. Auditor je proto povinen navrhnout, provést

a zdokumentovat auditorské procedury, které na toto riziko reagují. ISA 240 minimálně v reakci na toto riziko požaduje zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky. Při návrhu a provádění auditorských postupů pro takové je auditor povinen:

- klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav;
- vybrat účetní zápisy a další úpravy (včetně ryze klasifikačních zápisů a úprav – i ty mohou vést k podvodnému výkaznictví v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty) provedené na konci účetního období a zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období;
- prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období.

Možnými příklady oblastí s účetními odhady jsou opravné položky, časové rozlišení – zejména dohadné položky a rezervy, odpisování dlouhodobého majetku (životnost), ocenění reálnou hodnotou, problematika odložené daně (zejména využitelnost dílčích daňových pohledávek). Indikátorem předpojatosti vedení společnosti mohou být časté změny v používaných účetních metodách.

Auditor by také měl, až na specifické výjimky, předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Následně je povinen naplánovat, provést a zdokumentovat auditorské postupy reagující na tato tvrzení, a to typicky včetně vlivu na větší velikost testovaného vzorku. Ze spisu musí být patrný rozdíl v reakci na významné riziko oproti reakci na riziko nižší než významné. Samostatným tématem je populace, ze které je vzorek vybírán – podle definovaného rizika může jít o výběr vzorků z testované populace nebo naopak o výběr vzorků z populace nezávislé či reciproké, ze které je pak usuzováno na testovanou populaci. Ne vždy bude auditor vybírat vzorky ze zaúčtovaných tržeb.

Vodítka pro auditory může poskytnout příloha 1 standardu ISA 240, která obsahuje *Příklady faktorů rizika podvodu* a příloha 2, která obsahuje *příklady možných auditorských postupů*, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem.

#### **ISA 330 (reakce na vyhodnocená rizika)**

Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky. V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. K testování provozní

účinnosti vnitřních kontrol auditoři obvykle nepřistupují. Nedostatečným způsobem ale bývá zdokumentováno už jen samotné posouzení nastavení a provádění interních kontrol. O tom, že některé účetní jednotky není možné auditovat bez dostatečného prověření kontrol v oblasti IT nebo bez otestování provozní účinnosti interních kontrol, např. retail, energetika apod., už to bylo v minulosti napsáno hodně.

Plánovaná reakce auditora na vyhodnocená rizika včetně dopadu na velikost vzorku testovaných položek by měla být obsažena již v plánu auditu a ve fázi realizace auditu by měly být navržené testy provedeny, vyhodnoceny a řádně zdokumentovány.

### ISA 501 (důkazní informace)

Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob. Častým nedostatkem bývá, že se auditoři nezúčastní fyzických inventur významných zásob vůbec, ani se jiným vhodným způsobem o existenci a stavu zásob nepřesvědčí. Pokud se auditoři inventur zúčastní, pak bohužel mnohdy svou účast při fyzické inventuře zásob nedostatečně dokumentují.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním skutečnost, kdy auditor deklaruje, že se fyzické inventury zásob účastnil, ale do svého spisu nezaznamená, kdy a jak vlastní inventura probíhala, jaké položky k přepočítání fyzického stavu vybral a zda inspekci zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocení i jejich stav,

a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.

Dále, pokud se datum inventury neshoduje s datem účetní závěrky, auditoři zapomínají, že je nutné otestovat pohyby mezi datem inventury a datem účetní závěrky.

### ISA 540 (audit účetních odhadů)

Dle ISA 540.15 je auditor povinen u účetních odhadů způsobujících významná rizika vedle testů věcné správnosti dle ISA 330 také posoudit, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky a proč je odmítlo, nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu stanoveného účetního odhadu a zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené. Dále dle ISA 540.23 je auditor povinen do dokumentace auditu uvést podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění. Právě zveřejnění doplňujících informací, okolností, předpokladů apod. v příloze účetní závěrky je pro správné vyhodnocení některých významných odhadů uživateli účetní závěrky zcela zásadní. Dokumentace testů týkajících se specificky účetních odhadů je ale ve spisech auditorů poskrovnu. O zhodnocení přiměřenosti a dostatečnosti zveřejňovaných doplňujících informací nemluvě.

**Petra Fridrichová**

vedoucí oddělení kontroly kvality  
auditorské činnosti KA ČR

## Výzva auditorům ověřujícím výnosy či příjmy pro účely zemědělských dotací

Na společném jednání zástupců Komory auditorů ČR (dále „KA ČR“), Ministerstva zemědělství ČR (dále „MZ“) a Státního zemědělského intervenčního fondu (dále „SZIF“), které se uskutečnilo 6. dubna 2022, se diskutovalo o možnostech vyjádření auditora k výnosům, resp. příjmům, ze zemědělské činnosti pro účely zemědělských dotací. V současné době MZ a SZIF připravují parametrizaci požadavků pro poskytování zemědělských dotací v rámci Společné zemědělské politiky pro nové období v letech 2023–2027. Opět bude zaveden požadavek na vyjádření auditora k vykazovaným zemědělským výnosům, popř. příjmům, žadatelů (fyzických i právnických osob) o tyto dotace v souvislosti s doložením plnění definice „aktivního zemědělce“. Přepokládáme, že auditor bude k této zakázce vydávat zprávu dle ISRS 4400, a to v období od dubna do poloviny května následujícího roku (termín pro podání žádosti o dotaci).

MZ spolu s SZIF potřebují pro stanovení parametrů ověřování alespoň základní představu o kapacitních možnostech auditorů pro vhodnou parametrizaci požadavku na povinné doložení vyjádření auditora. KA ČR byla požádána, aby oslovila auditory či auditorské společnosti, kteří se problematice již v minulosti věnovali či by měli zájem se jí věnovat.

Protože KA ČR nedisponuje informací o tom, kteří auditoři se ověřování zemědělské činnosti věnují, žádá auditory a auditorské společnosti, kteří se této problematice v praxi věnují nebo by se jí v budoucnu chtěli věnovat, aby vyplnili několik údajů v dotazníku zveřejněném v článku na úvodní stránce webu KA ČR.<sup>1</sup>

oddělení metodiky KA ČR

<sup>1</sup> <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSedLWwH6NTijwOhwg5F7TY7ImRO2FWbFoZcuu5ui0RWwh8Ssg/viewform>

## Aktuality z výboru pro KPV

### Úpravy předpisu pro KPV navrhované pro listopadový sněm

#### Úprava omezení v oblasti online vzdělávání

Vzhledem k novému „normálu“ v oblasti vzdělávání a s ním souvisejícím přesunem velké části vzdělávacích aktivit do online podoby bude výbor pro kontinuální profesní vzdělávání (dále jen „výbor pro KPV“) navrhopvat pro následující sněm úpravu vnitřního předpisu pro KPV. Ten nyní v § 3 odst. 3 písm. d) umožňuje uznat do KPV účast na webinářích a e-learningových kurzech organizovaných jinými odbornými institucemi než KA ČR, v maximálním počtu pět hodin za rok. Výbor pro KPV navrhne úpravu, která zruší toto omezení, a to s platností od roku 2022.

#### Vzdělávání auditorů v oblasti auditu – návrh na úpravu podmínek KPV

V současné době projednává výkonný výbor na základě návrhu výboru pro KPV úpravu rozsahu účasti na vzdělávání v oblasti auditních technik.

Navrhovaná úprava bude stanovovat minimální počet hodin, které bude muset statutární auditor ročně absolvovat formou účasti na školení s auditní tematikou. Cílem je dosažení a rozvoj odborné způsobilosti auditorů v následujících oblastech (také viz příloha vnitřního předpisu pro KPV):

#### 1. Odborná způsobilost – oblasti:

- Audit (a)
- Správa a řízení rizik (c)
- Obchodní prostředí (d)
- Informační technologie (f)

#### 2. Stavovské hodnoty, etika a postoje

Uvedená témata bude možno absolvovat zejména v rámci interního vzdělávání poskytovaného auditorskými společnostmi, které odsouhlasil výkonný výbor a v rámci školení poskytovaných komorou, kde budou tyto vzdělávací aktivity označeny jako auditní téma.

### Vzdělávání poskytované auditorskými společnostmi (interní školení)

Rádi bychom připomněli, že od roku 2022 je možné započítat do účasti na KPV interní vzdělávání poskytované auditorskými společnostmi pouze za předpokladu, že to odsouhlasil výkonný výbor (dále „VV“). Tento souhlas je podle ust. § 2 odst. 7 vnitřního předpisu pro KPV podmíněn „předložením interního vzdělávacího systému, který garantuje kontrolu účasti na KPV a evidenci obsahu vzdělávacích aktivit“.

Odsouhlasení vzdělávacích systémů jednotlivých auditorských společností probíhá postupně podle došlých žádostí na zasedání VV. Souhlas platí zpětně od začátku roku. Řada firem už souhlas VV obdržela.

Pokud má vaše firma zájem o zařazení svého interního vzdělávání do systému KPV a dosud jste neposkytlí podklady, detailní informace najdete na webu komory v části Pro členy / Plnění KPV (bez nutnosti přihlášení).

S dotazy se obraťte přímo Ivu Julišovou nebo Světlanu Koktovou, referentky KPV, oddělení metodiky auditu, účetnictví a profesního vzdělávání.

**Blanka Dvořáková**  
předsedkyně výboru pro KPV





## Co obnáší práce ve volených orgánech Komory auditorů ČR

Letošním listopadovým volbám členů a náhradníků výkonného výboru, dozorčí a kárné komise a doplňujícím volbám do volební komise předchází neméně důležité stadium, v němž se budou v úřadu komory do poloviny května shromažďovat návrhy na kandidáty. Je dost pravděpodobné, že kandidáti, resp. nově zvolení členové budou ve větší míře nováčky, neboť dojde k obměně členů, a to zejména těch, kterým uplynula dvě po sobě jdoucí funkční období v orgánu komory a po třetí již podle zákona o auditorech kandidovat nemůžou. Z uvedeného důvodu je namíste

přiblížit ve stručnosti rozsah a povahu činností, které se na členy orgánů komory vztahují. Přestože nejsou níže uvedené popisy úplné, tak ti, kdo uvažují o kandidatuře, budou mít konkrétnější představu o tom, co se od nich po zvolení očekává.

Každý výbor, komise a redakční rada mají na podporu své činnosti v úřadu komory příslušného zaměstnance, který agendu připravuje a odborně spolupracuje. Práce ve výkonném výboru i komisích je čestná a jejich členové obdrží paušální náhradu za ztrátu času vynaloženého v souvislosti s plněním povinností.



### VÝKONNÝ VÝBOR

#### Člen výkonného výboru:

- volí na prvním zasedání po skončení volebního sněmu ze svých řad prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta komory,
- aktivně se účastní zasedání výkonného výboru (VV), které se koná zpravidla jednou měsíčně (s výjimkou letních prázdnin),
- rozhoduje podle správního řádu o věcech svěřených komoře zákonem o auditorech, obvykle na návrh příslušného výboru, a to zejména výboru pro správu profese a výboru pro auditorské zkoušky,
- zpravidla předsedá nebo je místopředsedou jednoho z pomocných orgánů komory, tj. výboru, podvýboru nebo redakční rady, a průběžně informuje VV o činnosti tohoto orgánu,
- svolává a řídí jednání příslušného výboru nebo redakční rady, které se koná zpravidla jednou měsíčně, a schvaluje program jednání,
- ve funkci člena nebo předsedy odborného výboru (metodika auditu, podvýbor pro AML a etiku, regulace a rozvoj profese, vzdělávání atp.) pracuje s odborným textem v angličtině, který vydává AE nebo IFAC,
- sleduje vývoj odborné problematiky, kterou se daný výbor zabývá,
- připravuje stanoviska nebo připomínky k návrhům, podílí se na zprávách pro AE a IFAC, které jsou zpravidla dodávány formou dotazníků v angličtině,
- sleduje novely zákona o auditorech a aktualizace správního řádu, podle kterého VV, resp. komora ze zákona rozhoduje,
- podílí se na projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory, které se předkládají sněmu ke schválení (např. statut, volební řád sněmu, zkušební řád a další),
- podílí se na přípravě a projednávání směrnic, které se nepředkládají sněmu a které schvaluje prezident komory (zásady hospodaření komory, pracovní řád, mzdový předpis, směrnice pro poskytování cestovních náhrad, oběh účetních dokladů, zásady pro vyřizování korespondence atd.),
- podílí se na přípravě sněmu, na jednání se zahraničními organizacemi a na organizování konferencí a dalších aktivit komory,
- připravuje zásadní strategii činnosti komory na následující období a vyhodnocuje předchozí období,
- připravuje návrh rozpočtu komory na následující období, obvykle dílčí část pro konkrétní výbor či středisko,
- podílí se na přípravě zprávy o činnosti VV pro sněm,
- účastní se odborných školení, zejména ke správnímu řádu a k zákonu o auditorech.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Zamyšlení se nad prací ve Výkonném výboru KA ČR

Před několika týdny jsem byl osloven s možností napsat zamyšlení nad prací ve výkonném výboru, jež by zároveň poskytlo užitečné informace případným zájemcům o kandidaturu do tohoto orgánu komory. Nejdříve jsem odmítl s tím, že úvahu na podobné téma jsem sepsal již před čtyřmi lety a nestihnu vytvořit nový smysluplný článek. Když mi ale bylo umožněno využít části mého předchozího příspěvku za předpokladu, že zůstaly relevantní i dnes, souhlasil jsem. Sám jsem byl zvědavý, jak se můj pohled na činnost výkonného výboru změnil během těch několika posledních turbulentních let.

V úvodu mého zamyšlení v roce 2018 jsem citoval anonymní názor z auditorské obce, že ve výkonném výboru komory se řeší zejména účast členů na různých konferencích a jeho členové jsou odtrženi od opravdových problémů auditorské obce. Podobně jako tehdy, ani teď nechci nikoho odradit od případné kandidatury, ale pokud by zájem některého auditora o práci ve výkonném výboru vyplýval z výše popsaného předsudku, bude zklamán i dnes.

Použil jsem zjednodušené přirovnání volených orgánů (tj. výkonného výboru, dozorčí a kárné komise) k vládě, policejnímu prezidiu a nezávislému soudu. Mohu potvrdit, že podobností s prací vlády se pro výkonný výbor najde více, než jsem původně očekával.

Stejně jako vláda řeší jak strategické, tak i operativní záležitosti, funguje podobně i náš výkonný výbor. Jak můžete vidět v informacích o jednání výkonného výboru v každém čísle časopisu Auditor, svoje místo tam má řešení provozních záležitostí, například zajištění rozpočtu komory nebo v posledních letech pomoc auditorům například v souvislosti s dopady pandemie covid-19 na auditorskou práci. Ale zároveň mají členové výkonného výboru příležitost (a povinnost) pozitivně ovlivnit budoucnost naší auditorské profese a její dlouhodobé strategické směřování.

Ve vládě obvykle neuspěje ten, kdo naskočí přímo do nejvyšších pater exekutivy, aniž by si to předem „odpracoval“ a měl zkušenosti z komunální politiky nebo byl uznávaným odborníkem ve svém oboru. Podobně je velkou výhodou pro nového člena výkonného výboru, pokud již má za sebou předchozí zkušenost například z členství v jiném voleném orgánu komory, nebo z práce v některém odborném výboru.

Opět se potvrdilo, že ideálním předpokladem pro dobrou práci výkonného výboru je jeho složení v kombinaci zástupců malých, středních a velkých auditorských firem, navíc doplněno perspektivou, kterou přinášejí členové z akademické sféry. Víme, že potřeby auditorů z menších firem jsou často jiné než jejich

kolegů z velkých firem. Analogií k různorodému složení výkonného výboru je složení vlády z ministrů různých koaličních stran. Ovšem na rozdíl od onoho bonmotu, který tvrdí, že koaliční partner je nejhorším nepřítelem, týmová spolupráce uvnitř výkonného výboru byla vždy bezproblémová.

Podobně jako má vláda ministerstva, komora vytváří tzv. pomocné orgány, tj. odborné výbory. Jedním z očekávání od členů výkonného výboru je i vedení (nebo spolupráce při vedení) některého z odborných výborů komory. Přehled existujících výborů najdete například na internetových stránkách komory zároveň s náplní jejich činnosti.

V jedné oblasti se výkonný výbor nepodobá vládě, ale spíše senátu. Mám na mysli postupnou volební obměnu členů. Do 14 členného výkonného výboru volí náš sněm vždy po dvou letech sedm členů. Kolegům v dozorčí a kárné komisi jsem před čtyřmi lety přál podobný způsob fungování a jsem rád, že se to mezitím podařilo, i když tato změna bude letos pro některé z nich výjimečně znamenat jen dvouleté funkční období.

Jednání výkonného výboru se obvykle konají jedenkrát za měsíc a v závislosti na rozsahu programu mohou být i celodenní. Před čtyřmi lety byly vděčným mediálním tématem velmi časně ranní začátky jednání vlády. Tehdy jsem proto uklidňoval zájemce o kandidaturu, že na rozdíl od vládní praxe, ve výkonném výboru nezačínají jednání brzy ráno. Vláda se mezitím změnila, ale začátky jednání výkonného výboru nikoliv, což vyhovuje i jeho mimopražským členům.

Rozsah a časová náročnost práce členů výkonného výboru v jednotlivých odborných výborech komory se liší a často je nárazová v reakci na okamžité potřeby auditorů nebo změny legislativy. Ve většině odborných výborů se pravidelná jednání konají zpravidla také jednou za měsíc.

Analogii s vládou lze použít i v souvislosti s jazykovými znalostmi. Stále platí, že zejména znalost angličtiny je pro člena výkonného výboru velkou výhodou. Mnoho důležitých materiálů z mezinárodních organizací (IFAC, IAASB, Accountancy Europe atd.) je často dostupných (alespoň do doby, než komora zajistí překlad, pokud se jedná o důležitý dokument pro naše auditory) pouze v angličtině. Pokud to ale bez dobré znalosti angličtiny „přežili“ mnozí členové předchozích vlád, zvládnou to i naši auditori ve výkonném výboru.

**Pavel Kulhavý**  
viceprezident KA ČR

## DOZORČÍ KOMISE

### Člen dozorčí komise (DK):

- na prvním zasedání po skončení volebního sněmu volí z řad členů dozorčí komise předsedu a dva místopředsedy,
- se aktivně účastní zasedání DK, které se koná zpravidla jednou měsíčně, podílí se na jejím rozhodování,
- orientuje se v procesních předpisech (správní řád, kontrolní řád, dozorčí a kárný řád komory),
- účastní se zpravidla jednou měsíčně kontroly u auditorské společnosti či u auditora většinou v místě sídla podnikání,
- aplikuje v průběhu kontroly zavedené kontrolní postupy dle schválené metodiky a v souladu s dozorčím řádem,
- podílí se s osobami provádějícími kontrolní činnost z oddělení kontroly kvality (OKK) na vedení podrobné dokumentace o průběhu kontroly,
- spolupracuje s ostatními členy kontrolní skupiny na vypracování protokolu o kontrole; pravidelně

- předkládá návrhy termínů pro účast na provedení příští kontroly,
- podílí se na zpracování kvalifikovaného návrhu na zahájení kárného řízení pro Kárnou komisi KA ČR,
- účastní se kárného řízení jako zástupce za DK v případě, že podaný návrh na zahájení kárného řízení byl vyvolán závěrem z kontroly, již se člen DK zúčastnil,
- iniciuje případné zahájení šetření podnětů na činnost auditora na základě informací v médiích,
- podílí se na přípravě případných změn a úprav vnitřních předpisů komory vztahujících se zejména ke kontrolní činnosti a aktualizaci metodiky k provádění kontrol,
- účastní se odborných školení určených pro členy DK,
- účastní se kontroly orgánů komory dle §35 ZoA,
- účastní se kontroly plnění usnesení sněmu.

**Petra Fridrichová**

vedoucí oddělení kontroly kvality KA ČR

## Za oponou dozorčí komise

Nedělní ráno. Počítač. Program pondělního zasedání dozorčí komise. Podle rozsahu jednotlivých bodů to vypadá na celé dopoledne a kus odpoledne. Potom školení. Školení na obecné kontroly v počítačovém prostředí. Musím se na zasedání připravit. Projít jednotlivé body. Pročíst přílohy. Prostudovat protokoly z kontrol, které jsme spolu s ostatními lidmi z dozorčí komise a oddělení kontroly kvality (OKK) od minulého zasedání dokončili. To hlavně. Tentokrát je jich dvacet jedna. Beru je postupně a detailně čtu.

Na řadu přichází protokol z kontroly, které jsem se zúčastnil. Byla to kontrola u menší auditorské společnosti, Betelnej Audit s.r.o., z Brna. Se dvěma statutárními auditory, třemi asistenty.

V úterý ráno jsme přijeli s panem Dvořákem, kolegou z OKK, do Brna.

Představte si: Neosobní vysoká budova. Studený výtah. Desáté patro. Zvoníme. Otevírá pan auditor, majitel firmy. Usmívá se. Zve nás dovnitř, vcházíme. Ocitáme se v příjemném prostředí s přátelskými lidmi. Na pozadí je cítit napětí, stres, strach. Chvilí si společně povídáme o životě i podnikání. Pak se pouštíme do práce. Vybíráme si ze seznamu zakázek dvě, každou od jednoho auditora. Jejich spisy zkontrolujeme. Asi nám půjde práce hezky od ruky, spis vede pan auditor elektroniky a jen částečně v papírové podobě. Probíráme se každý svým. Pan Dvořák mezitím zvládl zkontrolovat plnění vzdělávání, placení příspěvků, pojištění odpovědnosti a podobné „komorové“ věci. Spisy jsme měli možnost nahrát si k sobě do počítače. Zkoumám auditorova klienta,

strojírenskou společnost. Odhaduji možná rizika... Ano, s panem auditorem se shodujeme. Výnosy jsou rizikové, možné podvody vedení taky. Spousta nedokončené výroby, s tím spojené riziko správného ocenění. Plán i strategie auditu na rizika reagují. Významnost stanovil a zdůvodnil logicky. Pan auditor chce provést i testy kontrol při nákupu materiálu. První nedostatek. Průchozí test na jedné položce není dostatečným testem kontrol. Je jen otestováním existence kontroly, nikoliv její účinnosti. Musím se zaměřit na vliv nedostatečného testu kontrol na otestování ocenění zásob.

Probíráme se jednotlivými testy věcné správnosti.

Majetek otestoval. Zásoby. Nezbytná účast na inventuře s popisem, ano. Způsob ocenění, ano. Dostatečný rozsah testování, ano. I přes to, že se původně pan auditor zamýšlel spoléhat na vnitřní kontrolní systém.

Pokračuji dál. Pohledávky, otestováno. Pan auditor si podržel kontrolu nad konfirmacemi. Opravné položky dávají smysl. Finanční investice, otestováno.

Vlastní kapitál a fondy, otestováno. Rezervy. Výborně popsal tituly pro jejich tvorbu i výši a proč není nutné vytvářet rezervy další. Závazky. Stejně jako u pohledávek má konfirmace, nad kterými si podržel kontrolu i dobře vyhodnotil.

Druhý nedostatek. V dokumentaci jsem nenašel, jak a jestli vůbec pan auditor ověřil plnění podmínek úvěrových smluv.

Jdu dál. Pan auditor k ověření výnosů zkombinoval analytické testy věcné správnosti s detailními, získal tak robustní ujištění. Výborně.

Ve spise nacházím detailní testy nákladů, jsou i křížově provázány s testy ocenění zásob.

Hledám testování obcházení kontrol vedení a analytické postupy na konci auditu, ale nedaří se mi to. Žádám pana auditora o vysvětlení. Ukazuje mi, kde ve struktuře spisu jsou a přidává vysvětlení. Jsem spokojen.

Nepřetržitě trvání účetní jednotky, následné události, ověření sestavení výkazů, přílohy i výroční zprávy. Vše nacházím ve spise, vše podloženo důkazy.

Mezitím pan Dvořák dokončil práci na kontrole „svého“ spisu. Je čas požádat pány auditory o závěrečnou schůzku a promluvit si o závěrech. Doptáváme se na některé nejasnosti. Páni auditoři dokládají dva provedené postupy, které jsme ve spisech nemohli najít. Vysvětlují podstatu testů kontrol. Diskutujeme nad nutností ověřit plnění podmínek úvěrových smluv.

Je pozdě odpoledne, shrnujeme: „Máte pěkně vedené spisy, žádné významné pochybení.“

Strach, ke kterému se přiznali, byl úplně zbytečný. Cítím úlevu, která se rozlévá v srdcích lidí sedících u stolu naproti.

Teď už jenom vyplnit Dotazník ke kontrole kvality a poslat ho panu Dvořákovi z OKK. A společně připravit protokol. Protokol si několikrát vyměníme, ladíme podrobnosti. Protože auditoři ze společnosti Betelnej Audit, s.r.o. nepodali námítky, budeme jej zítra projednávat a schvalovat hodnocení.

Probírám se jednotlivými protokoly z programu. Dělán si názor na kvalitu práce jednotlivých kontrolovaných auditorů. Zítra ke každému protokolu dostaneme ještě ústní zprávu od lidí, kteří kontrolu provedli.

Dva protokoly vypadají velmi špatně. Auditoři neprovedli svou práci řádně podle požadavků ISA. Nezbude nám asi nic jiného než navrhnout zahájení kárného řízení. Je mi z toho smutno. Čtu návrhy. Pochybení jsou závažná. Nedá se nic dělat, zítra budu muset hlasovat pro zahájení kárného řízení.

Na řadu přichází vyřízení námitek k protokolům z kontroly, které někteří kontrolovaní auditoři vnesli. Jedny námítky obsahují přesné doplnění chybějícího, půjde jim vyhovět. Výborně. Ostatní pravděpodobně zamítneme.

Čtu oznámení a informace z RVDA. Listuji plámem kontrol na celý rok, žádostmi o změnu termínu. Aj! Opět výmluvy pana auditora, který se snaží vyhnout kontrole. Kdyby tak čas ztracený vyhýbáním se kontrole věnoval auditu, nemusel by z něj mít vůbec žádné obavy...

Projdu celý program. Zítra ráno mě čeká den s kolegy.

Pondělní ráno. Praha. Opletalova 55. Šedivá budova. Sídlo Komory auditorů ČR. Třetí patro. Zasedačka. Otvírám dveře. Vcházím, zdravím milé lidi za stolem, sedám si. Zahajuji zasedání. Vše jde podle programu, který jsem včera studoval.

Schvalujeme závěry kontrol. Některé protokoly zvládáme rychle. U některých se zdržujeme déle.

Vysvětlujeme si vzájemně pohledy na popsaná zjištění. Hodnotíme závažnost. O všech hlasujeme. Přichází na řadu protokol z kontroly Betelnej Audit, s.r.o. Pan Dvořák dostává slovo, popisuje naše zjištění. Doplnuji podrobnosti i pocit, který jsem z kontroly získal. Celkově shrnuji: „Byla to příjemná kontrola u lidí, kteří mají zájem se zdokonalovat. Spisy měli pěkné a až na drobné nedostatky v pořádku. Navrhuji dobré hodnocení.“ Po několika upřesňujících dotazech dozorčí komise závěry naší kontroly schvaluje.

A pokračujeme dál. Postupujeme podle jednotlivých položek programu. Informativní záležitosti bereme na vědomí. Co je potřeba schválit, prodiskutováváme, poté hlasujeme a schvalujeme.

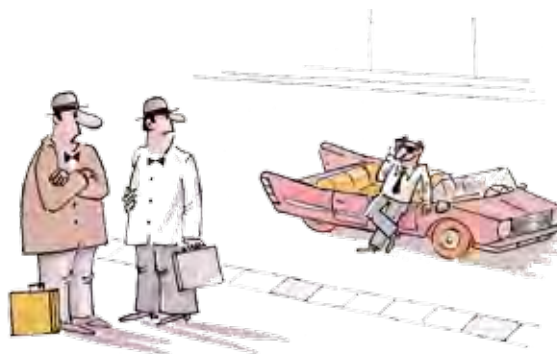
V průběhu dne někteří členové dozorčí odchází na zasedání kárné komise, která náhodou také dnes zasedá. Musí se, v rámci kárného řízení, zúčastnit nařízeného ústního jednání. Obhajují zde názor dozorčí komise na kárné obvinění auditora, který se podle nás provinil proti svým povinnostem ukládaným ISA a zákonem o auditorech.

Všechny body z programu jsou postupně za námi. Po přestávce už jen tříhodinové školení sestavené tak, abychom měli jednotný pohled na věc, v tomto případě na obecné kontroly v počítačovém prostředí.

Tak zase za měsíc.

*Pozn.: Tento příběh je fikce. Jakákoliv shoda s živými osobami, věcmi či událostmi je čistě náhodná.*

**Jiří Viktorín**  
předseda Dozorčí komise KA ČR



*Říkal mi, že to podnikání není zase taková věda. Prý když za 100 nakoupí a za 200 prodá, tak se z těch 4 % rozdílu dá celkem dobře vyžít.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## KÁRNÁ KOMISE

### Člen kárné komise (KK):

- volí na prvním zasedání po skončení volebního sněmu z řad členů kárné komise předsedu a dva místopředsedy kárné komise,
- účastní se zasedání KK, které se koná zpravidla jednou měsíčně,
- dobře se orientuje v procesních předpisech souvisejících s kárným řízením (správní řád, zákon o přestupcích, kontrolní řád, kárný a dozorčí řád komory) a sleduje jejich případné novely,
- podílí se na rozhodování KK jako správního orgánu prvního stupně, a to jak hlasováním uskutečněným na neveřejné poradě po skončení důkazního řízení ve věci samé, tak případně prostřednictvím hlasování per rollam,
- orientuje se detailně v těch kárných případech, v nichž byl dotčený člen KK určen jako tzv. zpravodaj, a vede ústní jednání za účasti kárně obviněného,
- podílí se na postupech KK uplatňovaných při posuzování věcné správnosti skutečností uváděných

v externích podnětech k prošetření kvality provedení auditu,

- respektuje význam a smysl správních lhůt tak, aby v řízení nedocházelo k neodůvodněným průtahům,
- v přidělených případech komunikuje s tajemníkem KK tak, aby nedocházelo k odkladům při jejich vyřizování,
- je přiměřeně časově flexibilní a ochotný komunikovat i mimo zasedání KK,
- účastní se odborných školení určených pro členy KK,
- účastní se projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory vztahujících se zejména ke kárnému řízení,
- podílí se na plnění dalších úkolů KK, které vyplývají z plánu práce a netýkají se vedení kárného řízení (např. publikační činnost v časopise Auditor).

**Jan Mitrega**

tajemník Kárné komise KA ČR

## Pár osobních slov o činnosti kárné komise

Činnost kárné komise je nečekaně pestrá a pro člena kárné komise je v mnoha ohledech dokonce obohacující zejména tím, že přináší pohled z druhé strany na činnost, které se jako auditori věnujeme během naší běžné praxe. V rámci naší práce pracujeme nejen s Mezinárodními auditorskými standardy a jejich aplikací, ale též například se Správním řádem, Přestupkovým

zákonem, Kárným řádem, Dozorčím řádem. Dále se jako členové kárné komise podílíme na projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory vztahujících se zejména ke kárnému řízení.

**Hana Mužátková**

předsedkyně Kárné komise KA ČR

## VOLEBNÍ KOMISE

### Členové volební komise:

- na prvním zasedání po skončení sněmu, na kterém byli zvoleni, volí ze svých řad předsedu a místopředsedu;
- se účastní zasedání komise, která se zpravidla konají čtyřikrát až pětkrát mezi jednotlivými sněmy (poslední zasedání se vždy koná na aktuálně probíhajícím sněmu);
- řídí a organizují přípravy voleb:
  - a) harmonogram příprav voleb,

- b) shromažďování návrhů na kandidáty,
  - c) případné vracení návrhů v souladu s Volebním řádem sněmu,
  - d) sestavení volebních lístků pro volby;
- zajišťují průběh voleb:
    - a) vydávání volebních lístků účastníkům sněmu s hlasovacím právem,
    - b) vyhodnocení a vyhlášení výsledků voleb,
    - c) potvrzení protokolu o výsledku voleb.

Osobní pohled na práci volební komise připojil i její současný předseda Miroslav Kodada:

*„Jako předseda volební komise bych chtěl vyzvat kolegyně a kolegy auditory, aby podpořili samosprávnou činnost Komory auditorů České republiky a kandidovali na členství ve volební komisi.*

*Práce ve volební komisi není zdaleka tak časově náročná jako práce v jiných komisích, ale je nezbytná pro plnění vnitřních předpisů komory.“*

## Editorial

Po předchozím čísle časopisu Auditor s tématem Mezinárodních účetních standardů je toto číslo věnováno aktuální problematice ryze auditorské. Články vychází z osobních zkušeností autorů s danou oblastí a do tématu čísla přispělo i oddělení metodiky KA ČR.

Problematika, která „trápí“ většinu auditorů, tj. dokumentace práce auditora a její kvalita, je rozebrána v prvním článku tohoto čísla. Článek, jehož autorem je člen dozorčí komise KA ČR, představuje na příkladu, jakým způsobem je vhodné auditorskou práci dokumentovat tak, aby byly dodrženy požadavky standardu ISA 230 – *Dokumentace auditu*.

Druhý článek, opět z pera člena Dozorčí komise KA ČR, se zaměřuje na ověřování reportingových

balíčků zpravidla pro účely konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti. Článek představuje tuto problematiku z pohledu auditora složky a zabývá se problémy, které tento typ zakázky může přinést.

Další článek představuje reakci na zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC. Článek analyzuje nejdůležitější zjištění ministerstva a uvádí názor Komory auditorů ČR na tato zjištění. Článek také předkládá návrhy postupů pro auditory, jak se s danou problematikou při přezkumu ÚSC vypořádat. Problematikou zjištění Ministerstva financí ČR se zabývá i následující článek, tentokrát z pohledu oddělení kontroly kvality KA ČR.

Závěrečný článek tohoto čísla se zabývá novinkami v oblasti

vykazování nefinančních informací. Článek upozorňuje jak na novinky, které začnou platit v roce 2022, tak na pravidla, která začnou na základě směrnic a nařízení EU platit za několik let. Článek také uvádí další aktivity v oblasti zveřejňování informací o udržitelném rozvoji, např. aktivity Rady pro mezinárodní standardy udržitelnosti (ISSB).

V tomto čísle najdete i odpovědi nad aktuálními dotazy auditorů, např. odpověď na dotaz směřující k vykazování peněžních prostředků u Sberbank CZ.

Do další části auditní sezony vám přeji úspěšné dokončení všech auditů.

**Michal Šindelář**  
editor tohoto čísla



## Auditní stopa



Václav Moll

Jednou z činností, kterou člen dozorčí komise při kontrole práce auditora musí provést, je kontrola vedení spisu. Je nesmírně těžké posoudit, zda-li auditor provedl svoji práci kvalitně, v situaci, kdy ze spisu není na první ani druhý pohled zřejmé, jakou práci, tj. jaké konkrétní postupy a nad jakými dokumenty, auditor provedl – není v něm dostatečná auditní stopa. Spis je tedy nepřezkoumatelný. Práce auditora není obecně vnímána jako dobrodružná a vzrušující, přesto není úplně vhodné zvyšovat její atraktivitu dokumentací, která nápadně připomíná větu slavné postavy agenta ztvárněnou Jean-Paulem Belmondem: „Yes, no, ok.“

Tvůrci auditorských standardů si byli jistě vědomi toho, že rozsah a úroveň detailu, který máme zdokumentovat ve spisu, je kritický proto, abychom jednak mohli dostatečně prokázat, jakou práci jsme provedli (např. v případě soudního sporu), a zároveň na auditu strávili rozumné množství času a tím se cena za audit držela v mezích akceptovatelných pro naše klienty. Vzhledem k tomu, že rozsah dokumentace je předmětem diskuzí, rozhodl jsem se na základě svých zkušeností nasbíraných napříč auditorským spektrem (z velké auditorské společnosti, malé auditorské společnosti i jako současný auditor OSVČ) a také z práce v dozorčí komisi blíže popsat a na konkrétním příkladu demonstrovat úroveň dokumentace, kterou nám předepisuje ISA 230.

Tak jako vy, i já se zamýšlím nad tím, jak ve svých spisech popsat svoji práci způsobem, aby se v ní vyznal nejen jiný auditor (což je požadavek ISA), ale i já sám s ročním odstupem, a aby mi moje dokumentace ložského auditu usnadnila a zefektivnila práci při auditu dalšího roku.

Požadavky na dokumentaci auditora jsou předepsané standardem ISA 230 a jsou napsány velmi rozumně: „Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil:

- *povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů,*



- *výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a*
- *významné záležitosti, které vplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů.*

*Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenat:*

- *charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí,*
- *osobu, která provedla auditorské práce, a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a*
- *osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly.“*

Nyní se podívejme na dvě hypotetické ukázky ze spisů v oblasti testu výnosů. Jak byste uspěli vy jako zkušený auditor, kdybyste se pokusili v duchu ISA 230 pochopit rozsah práce provedené na výnosech, pokud by veškerá dokumentace testů věcné správnosti výnosů sestávala z tabulky

Výnosy		
Datum	Číslo	Test
27.01.2021	FA646640	Ano
20.06.2021	FA986245	Ano
22.06.2021	FA173533	Ano
08.08.2021	FA183432	Ano
18.01.2021	FA41802	Ano
29.04.2021	FA493875	Ano
25.11.2021	FA795002	Ano
12.06.2021	FA181342	Ano
28.03.2021	FA611888	Ano

Jak jistě uznáte, auditor, který takto zdokumentované testy neprováděl, by jen velmi obtížně mohl pochopit, co konkrétně bylo provedeno, a zcela jistě by nebyl schopen test výnosů znovu zopakovat pouze na základě této dokumentace. Namátkou vybírám otázky, na které by marně hledal odpovědi:

Jak poznám, že se jedná o test výnosů? Za jaké období? Co znamenají „čísla“ – jsou to čísla faktur? Odkud a jak byly dané položky vybrány? Co znamená „Ano“ v kolonce „Test“ – viděl někdo fakturu, zkontroloval u částek v cizí měně správný kurz? Bylo zboží či služba skutečně dodáno? Bylo dodání vykázáno ve správném období? Byl zaúčtován související náklad u prodeje zboží? A na jaké riziko daný test vůbec reaguje?

Můžeme si pouze domýšlet, co auditor provedl a s jakým závěrem. Nejsou uvedena čísla (snad faktur) ještě z minulého roku? Jak poznám, že auditor vůbec nějaký test provedl, není to jen výpis ze systému bez jakéhokoliv vstupu auditora?

Bez dostatečné auditní stopy, tj. bez uvedení konkrétních testovaných dokumentů (čísel faktur, dodacích listů, příjemek apod.) – slovy ISA 230 *identifikačních znaků* – nejsme schopni si udělat vlastní názor na přiměřenost postupů auditora.

Ukažme si pro srovnání jinou dokumentaci stejné práce – co kdyby dokumentace ve spisu vypadala následovně?

**Výnosy**

Test vybraných položek z výnosů.  
Z deníku jsem vybral položky zaúčtované na účty 601, 602, 604. Položky byly vybrány následujícím způsobem: všechny nad 50% prováděcí materiality + 5 dalších položek jako reprezentativní vzorek na základě statistického výpočtu.  
Ke každému výnosu jsem obdržel objednávku, potvrzení o dodání a vyskladnění příslušného zboží/výrobku a otestoval níže uvedené atributy:

**Vybrané položky k testování:**

Datum	Číslo faktury	Částka	Účet	Číslo objednávky	Dodací list	Datum vyskladnění	Dod. podm.	Datum dodání	Platba od zákazníka	Sazba DPH	Testované atributy
07.07.2021	FA802657	921 343	501	SO150287	DN511636	15.02.2021	EXW	22.02.2021	#####	21%	A B C D E F G
19.06.2021	FA534815	962 968	601	SO328113	DN14454	08.12.2021	DDU	16.01.2021	#####	21%	A B C D E F G
04.10.2021	FA10593	93 961	602	SO175621	-	09.08.2021	EXW	01.06.2021	##### rev.charge		A B C D E* F* G
22.09.2021	FA176141	453 465	604	SO844656	DN147004	10.02.2021	EXW	25.06.2021	#####	21%	A B C D E F G
11.08.2021	FA577376	278 362	604	SO92915	DN432671	31.12.2021	EXW	16.10.2021	#####	21%	A B C D E F G
18.08.2021	FA503393	19 838	604	SO579152	DN460035	09.09.2021	EXW	06.10.2021	-	21%	A B C D E F F G
06.10.2021	FA890694	136 267	602	SO343582	-	11.11.2021	EXW	11.11.2021	##### rev.charge		A B C D E* F* G
11.08.2021	FA36144	98 758	601	SO633558	DN534950	06.11.2021	EXW	17.09.2021	-	21%	A B C D E F G
31.03.2021	FA948355	610 630	601	SO828304	DN906393	21.11.2021	DDP	09.10.2021	#####	0%	A B C D E F G

**Testované atributy**

A... Částka, artikl a cena má faktura souhlasí s objednávkou  
B... Fakturovaná částka souhlasí se zaúčtovanou částkou  
C... Výnos zaúčtován na správný účet  
D... Výnos zaúčtován do správného období  
E... Dodání potvrzeno zákazníkem na dodacím listu  
E\*... Jedná se o službu nebyl vystaven dodací list  
F... Související náklad (vyskladnění zboží/výrobků) byl zaúčtován na účet 504 resp. 581  
F\*... Jedná se o službu - n/a  
G... Sazba DPH je správná  
H... Platba od zákazníka obdržena a ověřena na bankovní výpis ze dne ve sloupci "Platba"  
H\*... Platba neobdržena, ale pohledávka je ve splatnosti

**Závěr:**  
Vybrané položky otestovány. Nebyly zjištěny nesprávnosti.



A byla dále doplněna o ukázky dokumentů použitých při testování u prvního vybraného vzorku (který byl zároveň využit k dokumentaci porozumění procesů a vnitřních kontrol v rámci plánovací části auditu):

Na rozdíl od prvního příkladu obsahuje příklad druhý dostatečnou auditní stopu – vidím, co konkrétně auditor testoval, jaké dokumenty obdržel a jaké části z nich ověřoval a s jakým závěrem. Navíc tím, že mám kopii jedné kompletní sady dokladů, jsem mnohem lépe schopen udělat si svůj názor na dostatečnost a vhodnost provedených procedur. Zcela jistě bych byl schopen test zopakovat a dospět ke stejným závěrům, přestože jsem se auditu nezúčastnil.

Dokumentace auditu nepatří mezi nejzáživnější činnosti a představuje často většinu času stráveného na auditech, ale je jeho nedílnou součástí vyžadovanou auditorskými standardy. Bez dokumentace, která v sobě obsahuje dostatečnou auditní stopu, nemůžeme tvrdit, že jsme získali přesvědčivé důkazní informace a že postupujeme v souladu s ISA 230.

Protože věřím, že většina z nás se snaží dělat práci co nejlépe, myslím, že by byla škoda, pokud by veškeré naše úsilí přišlo vniveč tím, že se o něm nikdo (při čtení spisu) nedozví. Dokumentace, která ctí principy ISA 230, nám nejen usnadní zorientovat se a navázat na práci předchozího auditu – víme, co a proč jsme testovali –, ale zároveň pomůže i hladkému průběhu kontroly kvality bez zbytečných stresů.

**Václav Moll**

*Mgr. Václav Moll, FCCA je samostatně působící auditor, člen Dozorčí komise Komory auditorů ČR a člen Komory certifikovaných účetních ve Velké Británii (FCCA). Předtím pracoval více jak 15 let ve velké auditorské společnosti, kde se věnoval kromě auditu zejména poradenství v oblasti konsolidací a aplikací IFRS. Pro Komoru auditorů ČR připravil školení na téma auditu konsolidované účetní závěrky a podílil se na přípravě několika dalších vzdělávacích materiálů.*



## Ověřování reportingových balíčků



Miroslav Zígáček

V rámci kontrolní činnosti se často setkáváme se situací, kdy statutární auditor nebo auditorská společnost přijme – často jako další zakázku vedle statutárního auditu – práci pro zahraničního auditora mateřské společnosti, resp. skupiny (dále jen „skupinový auditor“). Cílem dnešního příspěvku je připomenout si na několika vybraných souvislostech, co tato spolupráce může obnášet, co si pohlídat a co by měl auditor zvážit, než takovou zakázku přijme.

Ověření konsolidačního balíčku rozhodně není pouhým doplňkem ke statutárnímu auditu. Jedná se o samostatnou zakázku, která může být značně náročná, zejména pokud je konsolidační balíček připraven v souladu s jiným účetním rámcem. Také z časového pohledu může práce pro skupinový reporting předcházet statutárnímu auditu, což má své další důsledky, které připomenou v závěru příspěvku.

### Typ zakázky, potřebná odbornost a nezávislost

Na začátku se musí auditor rozhodnout, zda od něj klient potřebuje jen ověření, nebo též určitou míru pomoci s přípravou reportingového balíčku. Jak známo, auditor by neměl ověřovat něco, co sám připravuje, aby nenarušil svoji nezávislost. Rozhodování o míře pomoci proto nemusí být úplně jednoduché. Toto dilema vzniká zejména tehdy, kdy klient nemá dostatečnou odbornost pro sestavení konsolidačního balíčku dle instrukcí mateřské společnosti.

O auditorově odbornosti nikdo a priori nepochybuje a klient může mít v tomto smyslu vysoká očekávání. Nicméně auditor by měl dobře posoudit, zda je dostatečně kovaný v IFRS, US GAAP nebo jiném reportingovém rámci, případně jak takovou odbornost může klientovi nebo skupinovému auditorovi doložit (absolvované školení, certifikace, publikační nebo lektorská činnost apod.).

Auditora, který bude ověřovat reportingový balíček, budeme dále v textu nazývat „komponentní auditor“<sup>1</sup>. V praxi se může jednat o plný audit, prověrku nebo audit vybraných účetních zůstatků, transakcí a zveřejňovaných informací. Občas se využívají i specifické procedury vyžadované skupinovým auditorem. Druh zakázky si typicky určuje skupinový auditor, ideálně po projednání s komponentním auditorem.

### Smlouva

Auditor vymezí konkrétní typ zakázky ve smlouvě s klientem. Zde bude uvedeno vše potřebné, co daný typ zakázky obnáší, a mimo jiné i komu je

zpráva komponentního auditora určena. Typicky bývá určena skupinovému auditorovi jako adresátovi, nikoli lokálnímu managementu klienta nebo skupinovému managementu. Důležité je také připomenout, že smlouva má obsahovat příslušná ustanovení o odpovědnosti vedení účetní jednotky za sestavení reportingového balíčku.

### Instrukce od skupinového auditora

Skupinový auditor předává komponentním auditorům své požadavky na nastavení, průběh a výstup ověření reportingového balíčku prostřednictvím svých instrukcí. Obvykle mívají strukturovanou písemnou podobu, obsahují typicky i vzory očekávaných zpráv a dokumentů či požadovaných informací, které má komponentní auditor skupinovému auditorovi dodat. Komponentní auditor se s nimi musí co nejdříve a co nejlépe seznámit, v případě nejasností vše vyjasnit se skupinovým auditorem a jinak se instrukcí držet.

### Materialita a rizika

Skupinový auditor ve svých instrukcích také určuje, s jakou hladinou významnosti (materialitou) má být ověření reportingového balíčku provedeno. Určí buď přímo materialitu nebo stanoví limity, v rámci kterých si materialitu stanoví komponentní auditor. Složitější situace nastává, pokud je výjimečně materialita pro ověření reportingového balíčku nižší než materialita pro statutární audit. V důsledku to znamená, že komponentní auditor by musel dělat při ověřování reportingového balíčku rozsáhlejší práci než při statutárním auditu. Obvykle by šlo o rozsáhlejší testy věcné správnosti (dodatečné vzorky, více konfirmací, více analytických testů apod.), což bude záviset také na klasifikaci rizik předepsané skupinovým auditorem. Zároveň by měl posoudit vhodnost zvolené materiality pro statutární audit.

Skupinový auditor stanoví významná rizika a v některých případech určuje také klasifikaci dalších rizik v jednotlivých oblastech auditu – oblast pohledávek určí jako oblast s nízkým rizikem, oblast závazků s vyšším rizikem apod. (obecně podle toho, s jakým způsobem klasifikace rizik skupinový auditor, případně komponentní auditor pracuje). Další rozpracování rizikových oblastí na úroveň tvrzení a stanovení reakcí na tato rizika (tj. naplňování procedur) už je pak často na komponentním auditorovi. O klasifikaci rizik (včetně významných) může komponentní auditor se skupinovým auditorem věcně jednat, a to směrem ke snížení nebo zvýšení rizik či například doplnění významných rizik nad rámec těch, které předepisují instrukce.

<sup>1</sup> V mezinárodním auditorském standardu ISA 600 – *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny* se též používá pojem „auditor složky“.

### Rizika plynoucí z jiného účetního rámce

Samostatným tématem jsou rizika vyplývající z odlišného účetního rámce, podle kterého se reportingový balíček sestavuje. Odlišnosti účetního rámce pro reportingový balíček oproti českým účetním předpisům mohou vést k odlišnostem v povaze vykázaných položek, k jejich odlišnému ocenění nebo odlišné prezentaci. Příkladem může být riziko vyplývající z odlišného pojetí rozeznávání výnosů nebo nakládání s leasingy (standards IFRS 15 a IFRS 16). Tyto obvykle nedokáže předjímat skupinový auditor, tady bude velmi důležitá odbornost komponentního auditora. Jeho profesní úsudek bude nezbytný k přesné definici rizika a jeho klasifikaci.

Klíčovým problémem bývá úplnost úprav vyplývajících z odlišného účetního rámce. Na základě seznamu známých rozdílů mezi použitými účetními rámci může auditor vést s účetní jednotkou – klientem, případně skupinovým auditorem, diskuzi o tom, jaké úpravy jsou významné (a tudíž je nutné je promítnout v reportingovém balíčku) a od jakých je naopak možné odhlédnout, protože nejsou individuálně ani v souhrnu významné.

### Přístup k interním kontrolám

Dalo by se říci, že v našich podmínkách není testování provozní účinnosti interních kontrol až tak časté a auditori-OSVČ nebo menší auditorské společnosti se do nich obvykle dobrovolně nepouštějí. Skupinový auditor ale může s ohledem na potřeby regulačního rámce definovat poměrně pestré požadavky směřující k dodatečné práci týkající se interních kontrol. Příkladem může být požadavek na posouzení návrhu a zavedení interních kontrol, případně otestování provozní účinnosti interních kontrol – ať již konkrétně vybraných kontrol, nebo kontrol ve vybraných oblastech. Nežádka jsou skupinovým auditorem požadovány určité postupy a míra detailu takové práce. Skupinová auditori v některých zemích potřebují předání takové dokumentace od komponentních auditorů, protože jejich auditorská zpráva dokonce obsahuje samostatný oddíl týkající se interních kontrol. Proto je potřeba věnovat instrukcím skupinového auditora pečlivou pozornost.

### Procedury prováděné skupinovým auditorem centrálně

Benefit, který může komponentní auditor získat, může spočívat v pokrytí určitých oblastí auditu skupinovým auditorem, pokud k související práci komponentní auditor obdrží od skupinového auditora dostatečné podklady. Může jít například o testování IT prostředí, testování společných kontrol na úrovni skupiny nebo o testy věcné správnosti ve specifických oblastech, např. testování derivátů, znehodnocení (impairmentu) nebo odsouhlasování vnitroskupinových transakcí. Někdy se dají takové podklady využít pro zefektivnění statutárního auditu, ale ne vždy. Potřeby skupinového auditora a jeho pohled může být příliš hrubý (např. v důsledku

mnohem vyšší skupinové materiality) a nemusí se krýt s potřebou statutárního auditu individuální závěrky.

### Potvrzení plánu a provedených prací, následná kontrola

Komponentní auditor potvrdí svůj plán včetně naplánovaných rizik a jejich klasifikace skupinovému auditorovi v plánovací fázi zakázky a musí být připraven na zevrubnou kontrolu, která může zahrnovat i revizi spisu komponentního auditora týkající se ověření reportingového balíčku, ze strany skupinového auditora kdykoliv v průběhu zakázky. Skupinový auditor nese finální odpovědnost za vhodnost a dostatečnost prací prováděných na úrovni komponenty pro potřeby skupinového auditu, přestože ji provádí komponentní auditor. Z toho důvodu bude skupinový auditor kontrolovat komponentního auditora. Ale může tak ostatně učinit i zahraniční regulátor, a třeba i s časovým odstupem několika let. Pokud při svém plánování komponentní auditor nesouhlasí s nějakými dříve obdrženými požadavky skupinového auditora (definice rizik, klasifikace rizik, návrh procedur reagujících na rizika apod.), buď je předjedná se skupinovým auditorem před potvrzením plánu, nebo je v rámci komunikace plánu svého auditu zmíní v dokumentech, které skupinovému auditorovi reportuje.

Je vhodné připomenout, že když komponentní auditor nebyl skupinovým auditorem zevrubně kontrolován několik let (nebo doposud nikdy), neznamená to, že kontrola nenastane hned v dalším období. Skupinová auditori obvykle mívají plán, podle kterého jednou za čas nebo pravidelně komponentní auditory kontrolují.

V době covidové se asi nebude jednat o osobní návštěvu skupinového auditora, jako tomu bývalo dříve, ale o moderní formy videokonferencí včetně sdílení náhledu do spisu.

Také nezapomínejme, že pokud komponentní auditor zapojuje interního nebo externího specialistu (třeba pro oblast IFRS a samotné testování úprav vyplývajících z odlišného účetního rámce), měl by práci specialisty mít pod kontrolou a přesvědčit se o její využitelnosti a relevanci pro potřeby komponentního auditu. Měl by ji být také schopen adekvátně interpretovat. Odkazem na zapojení specialisty se auditor nezbavuje odpovědnosti, jak bývá občas nesprávně chápáno.



### Zpráva auditora k reportingovému balíčku

Podle povahy zakázky a požadavků skupinového auditora bude formulována zpráva auditora. Skupinový auditor obvykle poskytne pro inspiraci komponentnímu auditorovi vzor takové zprávy, ale tento si jej musí dobře zkontrolovat, zda odpovídá situaci, nikoliv jej automaticky podepsat. V praxi je potřeba občas zpřesnit ustanovení zprávy o použitelném účetním rámci, odpovědnosti vedení účetní jednotky a také o materialitě, se kterou by měl komponentní auditor na zakázce pracovat. Je dobré, aby se komponentní auditor seznámil s „požadovaným“ zněním zprávy auditora k reportingovému balíčku raději dříve než později – nejlépe předtím, než zakázku přijme.

### Konverzní nástroje, pomůcky a tzv. checklisty

Je dobré, když má komponentní auditor k dispozici pomůcky, které mu usnadní kontrolu v oblastech, kde se účetní rámec skupiny odlišuje od české účetní legislativy. Může jít například o různé modely a kalkulačky pro současnou hodnotu, ocenění finančních nástrojů, nakládání s leasingy (např. podle IFRS 16, dříve IAS 17), metodu procenta dokončení např. u zakázkového businessu (např. podle IFRS 15, dříve IAS 11), přehledy pro

odsouhlasení úprav mezi účetními rámci. Pokud půjde o externí pomůcky, dodejme, že komponentní auditor si je musí prověřit a akceptovat odpovědnost za jejich správnou funkcionalitu.

Důležitý bude také aktualizovaný kontrolní dotazník (checklist), ideálně ve formě rozdílového přehledu mezi českou účetní legislativou a zahraničním účetním rámcem. Tímto dotazníkem, který auditor svědomitě vyplní a založí si do spisu, bude demonstrovat, že zvážil potřebné úpravy, požadavky na zveřejnění a soulad s požadovaným účetním rámcem skupiny.

Dopady odlišného účetního rámce, které dočasně (případně trvale) ovlivňují hospodářský výsledek a vlastní kapitál, je dobré zdokumentovat v přehledné tabulce a každoročně ji aktualizovat. Tabulka s rozdíly mezi vlastním kapitálem v českém účetnictví a v reportingovém balíčku pak umožní mimo jiné efektivnější kontrolu dodatkové odložené daně vztahující se k úpravám pro jiný reportingový rámec.

### Prohlášení vedení účetní jednotky k reportingovému balíčku

Prohlášení vedení k reportingovému balíčku bývá často součástí vzorových dokumentů, nicméně komponentní

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 1. Před samotnou kontrolou



Ahoj Sally, mám bývalého kolegu Františka, dnes samostatného auditora, u kterého dělám monitoring kvality podle ISQC 1. Nahlásili se mu na kontrolu z komory. Byli u něj asi před dvěma roky, přijde mu to strašně brzy. Navíc ho překvapilo, že se kontroly zúčastní zástupce z RVDA a přitom nedělá audit SVZ.

Vysvětlí mu prosím, že RVDA v tomto případě dohlíží na komoru, ať už oddělení kontroly kvality nebo dozorčí komisi, jestli dělají svou práci dobře. Je možné, že se také budou ptát, ale protokol připravuje OKK.

Díky za vysvětlení, to ho určitě trochu uklidní. Ještě štěstí, že máš zkušenost z práce v dozorčí komisi a my se díky tomu máme koho zeptat. Proč jsou u něj vlastně po dvou letech? Zákon přeci požaduje kontrolu jednou za šest let.

Ne, ne, Hugo. Zákon stanoví lhůtu nejméně jednou za šest let. A kdyby byl auditorem SVZ, pak nejméně jednou za tři roky.

A proč k němu nejdou až za těch šest let?

To záleží na tom, jestli bylo při minulé kontrole zjištěno hodně pochybení. V takovém případě lze další kontrolu zahájit i dříve, aby se zjistilo, zda došlo k nápravě. Taky na základě komorou provedené analýzy rizik může být lhůta šesti let zkrácena<sup>1</sup>.



<sup>1</sup> § 24 odst. 4 písm. d) zákona o auditorech

auditor musí zvážit, zda je pro jeho potřeby a situaci dostačující, zda má být rozšířeno, doplněno či upraveno o specifika auditované účetní jednotky, o zjištěné neopravené nesprávnosti apod. Je odpovědností komponentního auditora získat potřebné a relevantní prohlášení. Nejen v kontextu odlišného účetního rámce a odlišné materiality oproti skupinovému auditu. Komponentní auditor musí také zvážit, zda formulace některých bodů, například o odpovědnosti vedení za sestavení takového balíčku, je vhodná, dostatečná a přiměřená situaci. Dodejme, že získané prohlášení bývá často na pokyn skupinového auditora s tímto sdíleno, z čehož vyplývá i nutnost držet dohodnutý komunikační jazyk.

### Dokumentace a archivace spisu

Nezřídka se stává, že účetní jednotka sestavuje reportingový balíček krátce pro skončení účetního období a potřebuje i rychle jeho auditorské ověření, přičemž samotný statutární audit je dokončován například až o několik měsíců později. To je další aspekt, se kterým musí komponentní auditor při zvažování zakázky pracovat, protože práce na reportingovém balíčku budou muset být hotové dříve než statutární audit a spis s reportingovým balíčkem bude muset být archivován v dřívějším termínu než statutární spis. Bude mít auditor kapacitu na ověřování reportingového balíčku (včetně ověření zdrojových dat) v brzkém termínu?

Skupinový auditor může též předepsat požadovaný termín uzavření a archivace spisu komponentního auditora týkajícího se ověření reportingového balíčku. Tento termín může předcházet termínu archivace spisu ke statutárnímu auditu.

### Slovo závěrem

S prohlubující se mezinárodní regulací a globálními iniciativami lze jen předpokládat, že komponentním auditorům budou přibývat kontroly ze strany zahraničních skupinových auditorů nebo regulátorů. Práce pro skupinového auditora s sebou nese stejnou odpovědnost jako statutární audit. Auditorské standardy pro ověřování reportingového balíčku jsou obvykle stejné nebo podobně náročné jako pro statutární audit.

Věřím, že tento příspěvek pomůže auditorům, kteří doposud nemají tolik zkušeností s ověřováním reportingových balíčků, v jejich rozhodování o tom, zda tyto zakázky přijímat a za jakých podmínek a co si v takových situacích pohlídat.

Mezinárodní charakter spolupráce komponentního a skupinového auditora je jako předložení vizitky celé naší české profese. Dbejme společně na to, aby předkládaná vizitka byla vždy co nejlepší.

**Miroslav Zigáček**

*Miroslav Zigáček je ředitelem oddělení Audit & Assurance ve společnosti Deloitte, kde pracuje od roku 2004. Je absolventem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, členem profesních institucí ACCA, ICAEW a statutárním auditorem registrovaným KA ČR. Miroslav Zigáček se podílí na poskytování auditorských služeb klientům z oblasti výroby včetně stavebnictví, obchodu a zemědělství, a dále poradenských služeb včetně metodického poradenství. Ve volném čase se věnuje rodině a vinařství.*

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

Dobře. Může mít zkrácení lhůty i nějaký jiný důvod?

Samozřejmě. Napadá mě třeba nějaký externí podnět. Řekněme, že by někdo Františka obvinil, že svou práci nedělá dobře. Pak by byla kontrola kvality na místě, aby se prověřila oprávněnost takového obvinění.

A proč vlastně chtějí takovou spoustu informací před kontrolou včetně seznamu zakázek a nějakého dotazníku?

Aby se mohli na kontrolu dobře připravit a předem si udělat o auditorovi nějaký obrázek. Kontrola není jen o tom, že se někdo podívá do spisu. Jako auditori musíme plnit spoustu dalších povinností, které jsou předmětem kontroly.

Však já vím. AML, vzdělávání, pojištění nebo musíme doložit, jak se staráme o naše asistenty včetně kontroly plnění podmínek řízené praxe.

## Zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb Co by měli auditoři při přezkoumání napravit

Komora auditorů České republiky (dále jen „KA ČR“) obdržela v druhé polovině roku 2021 zprávu Ministerstva financí ČR (dále jen „MF ČR“) o výsledcích dozoru nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávních celků (dále „ÚSC“) za rok 2019 prováděném auditory (dále také „Zpráva MF“). V rámci dozoru zkoumalo MF ČR 100 zpráv o přezkoumání hospodaření, které vydalo 30 auditorských společností a 12 auditorů OSVČ. V jednom případě odmítl ÚSC spolupráci a ke kontrole tak ve skutečnosti nedošlo. Do vzorku 100 zpráv bylo 14 zařazeno na základě podnětů ke kontrole, které MF ČR obdrželo v letech 2019–2021. Dozor byl prováděn ve druhém pololetí roku 2020 a prvním pololetí roku 2021 a probíhal vzdáleně. Základním zdrojem informací pro dozоровou činnost MF ČR nad přezkoumáním hospodaření provedenými auditory byly poznatky získané z veřejně dostupných zdrojů (zejména Monitoru MF ČR, registru smluv, webových stránek ÚSC a Modulu plánování přezkoumání).

Dozorem bylo zjištěno celkem 882 dílčích nesprávností (z toho 446 ostatních pochybení, která nejsou považována za zásadní) a pouze jedna kontrola byla bez zásadního zjištění. Na tuto skutečnost se rozhodla KA ČR reagovat. Zpráva byla projednána s výborem pro veřejný sektor. Dále v článku shrnujeme zjištění MF ČR a případná stanoviska a doporučení k nim. Je žádoucí, aby auditoři, kteří provádějí přezkoumání, tato doporučení reflektovali ve své činnosti, protože závěr Zprávy, který je citovaný níže, nevznívá pro auditorskou profesi příliš pozitivně.

*MF ČR: „Na základě provedených dozorů nad přezkoumáním hospodaření za rok 2019 při porovnání s výsledky dozorů za roky 2016, 2017 a 2018 lze*



*V naší společnosti takto řešíme soutěž uchazečů o uvolněný podíl po předchozím společníkovi.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

*konstatovat, že obecně se ve výstupech auditorů v aktuálním období opakovaly stejné nesprávnosti jako v obdobích předešlých. ... Trend ke zlepšení úrovně výstupů auditorů v těchto směrech zatím nelze vysledovat.“*

Závěry Zprávy jsou také KA ČR chápány jako podnět k zahájení kontroly činnosti auditora nebo auditorské společnosti.

### Auditem neidentifikované nedostatky v oblasti vedení účetnictví

Dále uvedená zjištění představují dle MF ČR zásadní pochybení auditora, protože ve zprávě auditora nebyl uveden nedostatek v oblasti vedení účetnictví, který však MF ČR při dozoru identifikovalo.

- **ÚSC v příloze k účetní závěrce nevyplnil veškeré povinné údaje podle zákona o účetnictví (identifikováno při 20 kontrolách).**

Podle výboru pro veřejný sektor by auditor měl v rámci přezkoumání provést obdobnou proceduru jako při ověřování výroční zprávy (tj. ověřit formální soulad účetní závěrky připravené ÚSC s požadavky legislativy a ověřit, zda informace v ní obsažené nejsou v rozporu se znalostmi či informacemi, které auditor získal při přezkoumání).

*Návrh postupu auditora:* Nechat si předložit účetní závěrku připravenou ÚSC, na vybraném vzorku odsouhlasit informace v ní obsažené, které byly zároveň předmětem přezkoumání, na podpůrnou evidenci (například inventarizační soupisy), a odsouhlasit úplnost informací zveřejněných v příloze v účetní závěrce na požadavky vyhlášky č. 410/2009 Sb., pro některé vybrané účetní jednotky.

Předmětem tohoto postupu není ověření správnosti informací zveřejněných v účetní závěrce (věcná podstata), protože to je účelem auditu účetní závěrky a nikoli přezkoumání hospodaření.

- **ÚSC měl nedostatky v inventarizaci některých rozvahových a podrozvahových účtů (identifikováno při 23 kontrolách).**

Ze Zprávy MF vyplývá, že nedostatky spočívaly jak v chybějících inventurách, tak i ve formálních nedostacích v inventarizačních záznamech. Z toho vyplývá, že jak věcné, tak i formální nedostatky v inventarizačních záznamech by měly být, dle MF ČR, uváděny jako nedostatky ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření a případnou nevýznamnost takového nedostatku by měl auditor vhodně okomentovat.

*Návrh postupu pro auditora:* Je nutné, aby auditor jasně vymezil, kterými náležitostmi inventarizace se při přezkoumání hospodaření bude zabývat. Z toho důvodu by měl auditor ve spise zdokumentovat ustanovení inventarizační vyhlášky (č. 270/2010 Sb.), která použil jako kritéria pro hodnocení inventarizace provedené ÚSC. Např. by se mělo zejména jednat o níže uvedené ustanovení inventarizační vyhlášky:

1.	Inventarizační proces		
1.1	Plán inventur	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 5)
1.2	Příkaz se jmenováním IK	Dokument	Interní směrnice
1.3	Proškolení členů IK	Zápis	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 3/1/c))
1.4	Inventurní soupisy	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 8)
1.5	Rozdílové inventury	Tabulka	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 8)
1.6	Účetní doklad o zaúčtování inventurních rozdílů	Účetní doklad	Zákon č. 563/1991 Sb.
1.7	Inventarizační zpráva	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 2/e))

Dále by měl auditor zkontrolovat úplnost inventarizace (tj. zda obsahuje doklady ke všem rozvahovým a podrozvahovým účtům) a formální náležitosti inventarizačních protokolů (např. podpisy).

### Pochybení při sestavení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

Pochybení se vztahují k povinným náležitostem zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření dle ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC (420/2004 Sb.). KA ČR v některých případech nezastává stejný názor jako MF ČR a uvedená zjištění tak nepovažuje za pochybení a bude o sporných bodech s MF jednat.

- **Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala výčet nedostatků, které byly účetní jednotkou napraveny či odstraněny k 31. prosinci (identifikováno při 21 kontrolách).**

Ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření auditor uvedl, že identifikované nedostatky z dílčích přezkoumání byly odstraněny nebo opraveny, ale neuvedl výčet těchto opravených nedostatků. Ve většině případů pak auditor učinil závěr, že nebyly zjištěny chyby a nedostatky.

Toto pochybení považuje MF ČR za zásadní, protože neuvedení zjištěných, ale opravených nedostatků dle jejich názoru vzbuzuje významná podezření ve vztahu ke skutečné chybovosti ÚSC a k řádnému provedení celého procesu přezkoumání hospodaření. MF ČR se domnívá, že zpráva o výsledku přezkoumání by měla přinášet informaci o skutečné chybovosti

a nápravných opatření přijatých ÚSC a to jak krajským úřadům, MF ČR, tak i veřejnosti.

KA ČR však se závěry MF ČR nesouhlasí a nepovažuje neuvedení opravených nedostatků (pokud došlo ke skutečné nápravě) za pochybení auditora. Podle právního výkladu požadavku § 10 odst. 3 písm. c) zákona 420/2004 Sb., který KA ČR zastává, není povinností zveřejňovat ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření opravené nedostatky s výjimkou těch, které představují zvýšené riziko a jsou uváděny v přehledu rizik požadovaném zákonem 420/2004 Sb. Odlišné stanovisko KA ČR na tuto problematiku bude diskutováno se zástupci MF ČR a o výsledku této diskuze bude KA ČR informovat.

*Návrh postupu pro auditora:* Doporučujeme vyhodnotit opravené nedostatky s ohledem na jejich povahu. Pokud indikují zvýšené riziko, pak tuto skutečnost uvést v přehledu rizik. V opačném případě se o opravených nebo odstraněných chybách a nedostacích ve zprávě o výsledku hospodaření není třeba zmiňovat.

- **Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nebyly řádně uvedeny doklady, které byly při přezkoumání auditorem využity (identifikováno při 8 kontrolách z 99), nebo doklady nebyly dostatečně označeny (identifikováno při 65 kontrolách).**

Toto je opakující se zjištění, kde podle vyjádření MF ČR nelze konstatovat zlepšení. Výbor pro veřejný sektor analyzoval vzorek vybraných zpráv o výsledku přezkoumání hospodaření a nebyl schopen stanovit, jaká hodnotící kritéria pro dostatečnost označení dokladů MF ČR použilo. Vzhledem k tomu, že legislativa je v oblasti týkající se označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání velmi obecná, bude tato problematika diskutována se zástupci MF ČR tak, aby KA ČR byla schopná auditorům předložit vhodnou metodiku pro uvádění dokladů použitých auditorem při přezkoumání ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření. O výsledcích jednání bude KA ČR informovat.

*Návrh postupu pro auditora:* Prozatím doporučujeme uspořádat seznam použitých dokumentů podle jednotlivých předmětů přezkoumání a uvádět charakteristické identifikační znaky dokladů (např. čísla faktur), které auditor v rámci přezkoumání kontroloval. Za nevhodnou považujeme například formulaci „vybrané přijaté faktury“. Vhodné je uvést konkrétní faktury, které auditor ověřoval v testovaném vzorku.

- **Zprávy o výsledcích přezkoumání hospodaření, ve kterých bylo označeno více kontrolujících, byly podepsány pouze odpovědným auditorem (zjištěno při 65 kontrolách).**

KA ČR se závěrem MF ČR nesouhlasí a toto zjištění nepovažuje za nedostatek. Dle právního výkladu ustanovení § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole,

ve znění pozdějších předpisů, který KA ČR zastává, stačí podpis vedoucího kontrolujícího a tím je dále § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, statutární auditor odpovědný za provedené přezkoumání hospodaření, protože jen on může tuto auditorskou činnost provést. V souladu s tímto výkladem je formulováno i ustanovení auditorského standardu AS.52 odst. 1.

- **Rozpočtově nezajištěné výdaje provedené ÚSC nebyly označeny jako nedostatek (chyba u čtyř zpráv).** KA ČR souhlasí se závěrem MF ČR. Auditor by měl v rámci přezkoumání ověřit, zda existují rozpočtově nezajištěné výdaje, a pokud ano, uvést tuto skutečnost jako nedostatek.
- **Ostatní jednoznačná, ale méně závažná pochybení auditorů při sestavení zprávy o výsledku**

**přezkoumání hospodaření (seznam je sestaven dle četnosti výskytu těchto zjištění):**

- Odkazy na právní předpisy ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření byly neaktuální či nesprávné (83 zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Výčet předpisů ve zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření by měl být vždy aktuální, tj. správně označeny platné právní předpisy, příp. dané ustanovení. Auditor by měl mít na paměti, že příklad zprávy v AS 52 obsahuje odkazy na právní předpisy platné v době svého zveřejnění a není každoročně aktualizován.

Častou chybou byla nesprávná reference na zákon o auditorech, který přezkoumání hospodaření vymezuje jako auditorskou činnost v § 2 písm. c), nikoli b).

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 2. Zlepšení dokumentace



Ano, zrovna mi volal, že je to celkem v klidu.

Na základě protokolu, který minule dostal, se snažil zlepšit svou dokumentaci. Hodně mu pomohly i ukázky ze spisu, které jsou zveřejněny v sekci pro členy na stránkách komory.

Na ukázky ze spisu jsem se také dívala. Určitě jsou skvělou pomůckou, ale František nesmí zapomínat, že každý audit je specifický a ukázky ze spisu také nepostihují všechno. Proto je nelze slepě kopírovat.

František mi ukazoval svou dokumentaci některých oblastí a rozuměl jsem, co a proč dělal. A všude měl jasný závěr.

Kontroloři procházejí spisy, občas se na něco zeptají a přitom vyplňují nějaký dotazník. Je někde k dispozici? Může to být dobrý nástroj vlastní kontroly auditora k úplnosti spisu.

Koukám, že na webu komory je k dispozici spousta věcí. To jsem ani netušil.

Tak jak probíhá u Františka kontrola kvality z komory? Je vše v pořádku?

To jsem ráda.

Bezva!

Jistě. Je volně dostupný na webu komory v sekci Kontrola kvality.

- Ke zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl přiložen dopis vedení, ačkoliv dle smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření měl být vydán (50 zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Pokud auditor vydává dopis vedení, pak musí být součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Ve smlouvě je vhodné uvádět formulaci, že dopis vedení bude vydán, pouze pokud bude mít auditor relevantní zjištění.

- Byl nesprávně uveden první a poslední úkon přezkoumání (50 zpráv z 99).
  - nesprávný první úkon je např. uzavření smlouvy nebo AML procedura (devět zpráv),
  - nesprávný poslední úkon je např. vydání nebo vyhotovení zprávy nebo její projednání (osm zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Prvním kontrolním úkonem je například zaslání požadavků na dokumenty k předložení při přezkoumání hospodaření. Posledním kontrolním úkonem je například vrácení všech zapůjčených originálních dokumentů a podání předběžné informace o kontrolních zjištěních.

- Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl uveden závěr o poměru výše dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, popř. uvedený výpočet nebyl správný (20 zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Výpočet tohoto ukazatele provádí ÚSC. Auditor je povinen jeho správnost ověřit a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvést závěr. Viz také metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření ÚSC zveřejněná na stránkách KA ČR.

- Nesprávné uvedení následujících náležitostí ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření:
  - Označení auditora nebylo v souladu s rejstříkem.
  - Nebylo uvedeno evidenční číslo auditorova oprávnění.
  - Uvedené předměty přezkoumání nebyly úplné (zejména chyběl předmět podle § 2 odst. 2 písm. i) zákona č. 420/2004 Sb. – 34 zpráv),
  - Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl úplný (např. u 18 zpráv chyběla část týkající se výše dluhu).
  - Nebylo uvedeno (příp. bylo uvedeno nesprávně) označení místa, kde se přezkoumání hospodaření uskutečnilo, a období, v němž přezkoumání hospodaření probíhalo (chybně v 15 zprávách).
  - Přílohy uvedené ve zprávě nebyly ke zprávě přiloženy (např. stanovisko ÚSC nebylo ke zprávě doloženo v 11 případech).

*Návrh postupu pro auditora:* Auditor by měl před vydáním zprávy řádně zkontrolovat správnost a kompletnost všech náležitostí zprávy včetně příloh.

- Neuvedený nebo nesprávně uvedený výpočet podílu pohledávek a závazků na rozpočtu a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC (chyby v osmi zprávách).

*Návrh postupu pro auditora:* Auditor by měl výpočet připravený územním celkem zkontrolovat dle aktuálního algoritmu zveřejněného MF ČR.

- Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření obsahovala formulaci, že nebyly zjištěny významné chyby a nedostatky (šest zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Auditor by měl mít na mysli, že na vyjádření ohledně chyb a nedostatků ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (v části VI. pod písmenem B. příkladu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeného v AS č. 52) nelze vztahovat významnost (materiálu) a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření musí být uvedeny všechny – i nevýznamné – nedostatky. Pokud auditor nezjistí žádné nedostatky, může svůj závěr formulovat tak, že nebyly zjištěny chyby a nedostatky.

- Popis nedostatku nebyl doplněn o výčet porušených povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Zejména chyběly reference na zákon o účetnictví, resp. prováděcí vyhlášky (pět zpráv).

*Návrh postupu pro auditora:* Auditor by měl v popisu nedostatku uvést konkrétní výčet porušených povinností včetně referencí na příslušné právní předpisy.

- V závěru zprávy o výsledku přezkoumání nebylo uvedeno vyjádření ohledně chyb a nedostatků (tři zprávy).

*Návrh postupu pro auditora:* Auditor by se měl ve zprávě vyjádřit ke zjištěným chybám a nedostatkům.

Pracovníci MF ČR zkoumali i náležitosti smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření a odhalili následující nedostatky:

- Ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření nebyly uvedeny veškeré náležitosti jako předmět, hlediska přezkoumání, obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření apod. odpovídající ustanovením § 2, 3 a 10 zákona č. 420/2004 Sb.



*Myslíte si, pane kolego, že bychom museli naše manželství nahlásit jako agresivní přeshraniční schéma podle DAC 6, když pocházím ze Slovenska?*

*Kresba: Ivan Svoboda*



- Smlouvy obsahovaly neaktuální nebo neplatné odkazy na relevantní právní předpisy (13 zpráv).
- Ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření nebyla uvedena lhůta pro předání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (10 zpráv).

### Závěr

Výbor pro veřejný sektor doporučuje všem auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření, využívat v maximální možné míře příkladů dokumentů (smlouva o vykonání přezkoumání hospodaření obce a zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření), které jsou zveřejněné v auditorském standardu AS 52 odst. 1 na stránkách KA ČR. Zároveň upozorňuje, že dané příklady obsahují odkazy na právní předpisy platné v době zveřejnění daného příkladu, proto je

povinností auditora, pokud se rozhodne příkladu využít, tyto odkazy aktualizovat.

Výbor pro veřejný sektor vyzývá auditory, aby si ověřili, že se při provádění přezkoumání nedopouštějí některé z uvedených chyb. Většinu zjištění MF ČR lze do budoucna poměrně snadno eliminovat, a to jak již zmíněným využitím dostupných příkladů, nebo pomocí kontrolních dotazníků na úplnost provedených procedur či s využitím metodické pomůcky pro provádění přezkoumání. Snížení počtů zjištění (ať již podstatných nebo formálních) ze strany MF ČR je klíčové pro zajištění dobrého jména auditorské profese a vnímání kvality přezkoumání provedených auditů.

oddělení metodiky KA ČR

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 3. Ukončení kontroly kvality



Co bude potom, až kontroloři dokončí kontrolu spisů?



Poslední den kontroly proběhne projednání kontrolních zjištění a navrhovaných nápravných opatření.

Třeba žádná zjištění nebudou.

To bude záležet na tom, jestli jsou jeho spisy v takové podobě, že auditor, a tedy i kontrolor kvality, který audit sám neprováděl, bude schopen pochopit povahu, načasování, rozsah a výsledky jeho práce.

Budu mu držet pěsti! Ale pokud něco najdou, dostane „kartáč“ za všechno, co bylo špatně?

Ale ne ☺! Kontroloři s ním projdou všechna svá zjištění a případně si nechají některé nejasnosti ještě vysvětlit.

A vysvětlí mu, co přesně ve spise chybělo nebo bylo nedostatečné?

Ano, jejich zpětná vazba bývá poměrně podrobná a zjištění budou s Františkem diskutovat. Nakonec s ním podepíší záznam o projednání výsledků kontroly.

-Sab-

# Ještě k článku Zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb Co by měli auditori při přezkoumání napravit



Daniel Stirský

Pozorní čtenáři mých příspěvků vědí, že se zajímám o historii a dějiny umění. Již po mnoho let jezdím o dovolených s cestovní kanceláří specializovanou právě na kunsthistorii. Když jsme v Turecku zlézali ruiny antického města, ptal jsem se, jak v Římském impériu fungovalo hospodaření měst. „Stejně jako dnes,“ odpověděl s úsměvem pan průvodce. „Rozpočet, závěrečné vyúčtování, veřejné zakázky a pletichy s nimi spojené, korupce a zpronevěry i realizace projektů užitečných (lázně, divadla, sportoviště, knihovny). Jen počítače neměli.“

V § 20 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále „ZoP“), ve znění pozdějších předpisů, je stanoveno, že (1) „Přezkoumání podléhá doзору státu v případě, že je vykonán auditor. Dozor nad přezkoumáním přísluší Ministerstvu financí a vykonává se u příslušného územního celku.“ (2) „Písemnou zprávu o výsledcích dozorů nad přezkoumáním vykonanými auditory předává Ministerstvo financí KA ČR k dalšímu postupu podle zákona upravujícího auditorskou činnost.“

Jinak řečeno, na zakázky přezkoumání hospodaření realizované auditory dohlíží Ministerstvo financí ČR (dále „MF“) a zprávu o výsledcích svého dozoru předává Komoře auditorů ČR k dalšímu použití. Poslední zprávou, kterou KA ČR obdržela, je *Zpráva o doзору provedeném MF ve druhém pololetí roku 2020 a v prvním pololetí roku 2021*, a to u přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků (ÚSC) a městských částí hlavního města Prahy, které vykonali auditori za r. 2019. Pracovníci MF si na základě jimi definovaných kritérií vybrali 100 ÚSC, jejichž hospodaření auditori přezkoumávali. Vzhledem k pandemii dozory realizovali dálkově. V maximální míře využili informace a podklady z dostupných systémů a veřejných zdrojů (zejm. Monitor MF, registr smluv, webové stránky ÚSC, Modul plánování přezkoumání).

Zpráva z dozoru uvádí velké množství zjištění. Byť šlo o relativně vysoký počet, ne se všemi zjištěními KA ČR souhlasí (viz předcházející článek). Většina z identifikovaných auditorských pochybení naštěstí nespočívala v tom, že by auditori zřejmé chyby a nedostatky v hospodaření obcí nezjistili. Chyby a nedostatky neodhalené auditorem, resp. chyby a nedostatky neuvedené ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření ÚSC (dále „zpráva“) se na celkovém

počtu nesprávností podílely jen cca 5 %. Další nedostatky se týkaly obsahu a struktury zpráv, nesprávností ve smlouvách o vykonání přezkoumání hospodaření ÚSC (dále „smlouva“) a zejm. šlo o drobná pochybení formální povahy.

## Absence náležitostí smlouvy o vykonání přezkoumání hospodaření

Je důležité, aby každá smlouva obsahovala informace podle § 4 odst. 7 ZoP (předmět a hlediska přezkoumání, obsah zprávy o výsledku přezkoumání a lhůta předání zprávy). Zde nezbývá, než auditorům důrazně doporučit, aby využili příklad smlouvy z přílohy č. 1 k auditorskému standardu č. 52 – *Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků* (dále „AS 52“). Provéřit a upravit je třeba pouze odkazy na právní předpisy, které jsou často novelizovány nebo nahrazeny zcela novým právním předpisem, např. zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, byl nahrazen zákonem č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Jde jen o zdánlivou drobnost. Neboť uvádí-li auditor ve smlouvě, v příloze A zprávy, v prohlášení atd. již neplatné právní normy, dává tím najevo, že nesleduje změny, ke kterým u předpisů týkajících se přezkoumání dochází. Problematické je, pokud auditor v odstavcích smlouvy používá, zřejmě z nepozornosti, výraz „audit“, což občas také zjišťujeme při kontrolách. Stále musíme mít na paměti, že přezkoumání hospodaření sice je, stejně jako audit účetní závěrky (dále jen „ÚZ“), ověřovací zakázkou, jde však o zakázku odlišného typu. I v § 2 odst. c) ZoA je přezkoumání zmíněno samostatně jako jedna z auditorských činností.

## Absence náležitostí zprávy

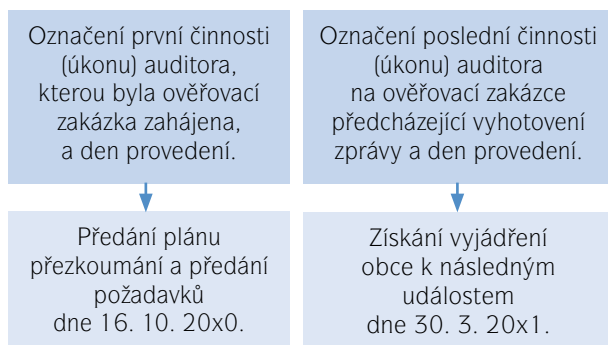
Pokud jde o obsah a strukturu zprávy, pracovníci MF zjistili nedostatky různé závažnosti. Nerozumím dost dobře, proč tomu tak je. Vždyť v příloze 2 k AS 52 je příklad zprávy, který vychází z § 10 ZoP. Vzpomínám na auditora, který doplnil do zprávy řadu dalších informací s tím, že „na obci jsou na to zvyklí“. A na KA ČR došel podnět. Auditor do zprávy uvedl, že závěrečný účet byl schválen na zasedání zastupitelstva dne..., jenže tento den se žádné zasedání nekonalo. Při koncipování zprávy si musíme uvědomit, že je třeba s odkazem na § 10 odst. 1 ZoP respektovat i požadavek § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).

Co konkrétního dále dozor MF v auditorských zprávách rozporoval:

- **Chybné odkazy na právní předpisy.** V několika zprávách auditori uvedli, že přezkoumání hospodaření

provedli podle § 2 písm. b) ZoA. Správný je odkaz na § 2 písm. c) ZoA. U přezkoumání hospodaření jedné z městských částí hl. m. Prahy pak auditor zmínil zákon č. 128/2000 Sb., o obcích, přičemž správně měl odkázat na zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

- **Kontrolní úkony, místo a období.** Téměř polovina zpráv neobsahovala informaci o prvním kontrolním úkonu, jímž byla kontrola zahájena, nebo o posledním úkonu, který předcházel vydání zprávy, popř. chyběla data provedení těchto úkonů. Mnohdy ve zprávě nebylo označeno místo, kde se přezkoumání hospodaření uskutečnilo, nebo nebylo uvedeno období, v němž přezkoumání probíhalo. Není zcela správné, označí-li auditor za první úkon den uzavření smlouvy (smlouva může být uzavřena i na několik období) a za poslední úkon den vydání/předání zprávy. Vhodnější je např. tento postup:



- **Chybějící, nesprávná či zavádějící vyjádření ohledně chyb a nedostatků.** Zpráva je určena především občanům, resp. obyvatelům ÚSC. Proto je třeba zjištěné chyby a nedostatky popsat tak, aby jim uživatel zprávy porozuměl, vč. odkazů na právní předpisy, které obec porušila. Vyjádření „nebyly zjištěny žádné významné chyby a nedostatky“ neodpovídá požadavkům § 10 ZoP a AS 52. Na rozdíl od zpráv auditora o ověření ÚZ je totiž třeba ve zprávě uvést veškeré zjištěné chyby a nedostatky bez ohledu na jejich významnost. Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou, a proto auditori na rozdíl od kontrolorů krajských úřadů musí v souladu s AS 52 ve své zprávě zformulovat i výrok, resp. vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání. Vyhodnotí-li auditor zjištěné chyby a nedostatky jako nevýznamné, uvede je sice ve zprávě, ale zároveň mu nic nebrání v tom, aby se k přezkoumávanému hospodaření vyjádřil výrokem bez výhrad (viz část VI. A. příkladu zprávy). MF zastává názor, že ve zprávě, popř. v samostatné příloze zprávy je třeba popsat i ty chyby a nedostatky, které obec v průběhu přezkoumání hospodaření odstranila. KA ČR tento názor nesdílí a s MF bude

o tomto požadavku jednat (více v předchozím článku). Zatím KA ČR doporučuje posoudit závažnost chyby či nedostatku. Některé, byť opravené chyby a nedostatky, mohou indikovat zvýšená rizika a poté by bylo vhodné je zmínit v části zprávy upozornění na možná rizika. Ostatní odstraněné chyby a nedostatky (pokud došlo k jejich skutečnému odstranění) se ve zprávě nezmiňují, aby uživatel zprávy nebyl zbytečně uváděn v omyl.

- **Podíl pohledávek a závazků na rozpočtu obce a podíl zastavovaného majetku na celkovém majetku obce.** Tyto informace v některých případech ve zprávách chyběly nebo výpočet ukazatelů nebyl proveden podle platného algoritmu<sup>1</sup>. Správný auditní postup je, že ukazatele propočítá obec a auditor provede kontrolní přepočítání, který zdokumentuje ve spisu, a to bez ohledu na to, že vypovídací schopnost těchto ukazatelů je diskutabilní. „Tvrký zákon, ale zákon“, říkalo se ve starém Římě.
- **Ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právního předpisu upravujícího rozpočtovou odpovědnost.** V několika zprávách vyjádření auditora k zadlužení obce chybělo. Výjimečně pak auditor uvedl, že k překročení hranice 60 % nedošlo, avšak ve skutečnosti hranice překročena byla. I zde je třeba poměr ověřit podle předepsaného algoritmu<sup>2</sup> a postup zdokumentovat ve spisu.
- **Označení dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání hospodaření.** Jde o evergreen dozorových zpráv MF. Povinnost označit doklady a jiné materiály je v § 10 odst. 2 písm. c) ZoP, avšak výklad této povinnosti MF je dlouhodobě rozšiřující. Dle názoru dozoru v řadě případů nebylo označení dokladů a jiných materiálů dostatečné, neboť auditori identifikovali podklady velmi obecně. MF ve své dozorové zprávě uvádí: „Cílem odkazované povinnosti nemá být vytvoření potřeby přesprávné byrokracie ve smyslu detailního vypisování naprosto všech dokumentů do podoby seznamu - zároveň však platí, že úroveň detailu u popisu prověřené dokumentace by měla být přiměřená provedenému přezkoumání hospodaření a stěžejnímu obsahu zprávy (popis provedeného šetření u jednotlivých předmětů, zjištění, rizika, atp.).“ Vhodným postupem je konkrétní označení dokladů a materiálů včetně jejich identifikačních znaků (např. přijaté faktury č. 2021001–2021xx, smlouva ta a ta ze dne). Výrazy jako např. namátkově vybrané smlouvy, vybrané interní doklady nebo některé přijaté faktury nejsou vhodné.
- **Dopis vedení ÚSC nebyl součástí zprávy a spolu s ní zveřejněn.** Pokud je ve smlouvě uvedeno, že auditor bude vydávat dopis vedení, pak by měl být tento dopis nedílnou součástí zprávy a spolu s ní i zveřejněn.

<sup>1</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/zpravy-mf-pro-obce-a-kraje/2018/zpravy-mf-cislo-1-2018-30805>

<sup>2</sup> <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/zpravy-mf-pro-obce-a-kraje/2018/zpravy-mf-cislo-1-2018-30805>

V souladu s AS 52.56. dopis vedení:

1. nesmí nahrazovat povinné náležitosti zprávy podle § 10 ZoP a AS 52 (např. v dopisu vedení nelze popsat zjištěné chyby a nedostatky, aniž by je auditor zároveň uvedl ve své zprávě), a
2. musí být (na rozdíl od dopisu vedení k auditu ÚZ) nedílnou součástí zprávy jako její příloha a musí být tedy i zveřejněn.

Doporučuji ve smlouvě uvést, že dopis vedení bude auditor vydávat pouze v případě podstatných zjištění vyžadujících nápravu.

### Neidentifikované chyby a nedostatky

Jde o případy, kdy MF zjistilo v ÚSC chyby a nedostatky, které jednoznačně vyplývaly z prověřovaných dokumentů (tj. auditor je měl pravděpodobně odhalit) a přitom v jeho zprávě nebyly uvedeny. O jaké konkrétní případy se jednalo:

- **Rozpočtově nezajištěné výdaje.** Obec uskutečnila výdaj bez jeho předchozího zajištění v rozpočtu, resp. změnu rozpočtu neprovedla rozpočtovým opatřením, byť jí tuto povinnost ukládá § 16 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (dále „ZRP“). Potvrzuje se tak, že postupům k dílčímu předmětu přezkoumání (dále „DPP“) „plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků“ (§ 2 odst. 1 písm. a) ZoP) musí auditori při každém přezkoumání věnovat zvýšenou pozornost. Mohu potvrdit, že většina podnětů zasílaných KA ČR občany k přezkoumání hospodaření provedených auditorem se týká právě rozpočtového procesu. Právě při psaní tohoto článku došel podnět, který se týká podezření na existenci rozpočtově nezajištěných výdajů. Stěžovatel dokonce cituje z § 16 ZRP: „Rozpočtové opatření se provádí před provedením rozpočtově nezajištěného výdaje...“

Auditní postupy ověřující dodržování ZRP dle mého názoru nejsou složité. Zda obec dodržuje ustanovení ZRP, lze zjistit tak, že si auditor vytvoří kontrolní dotazník (dle povinností předepsaných ZRP). Příklad takového dotazníku byl publikován v časopise Auditor č. 8/2013. Je třeba jej však aktualizovat, neboť ZRP byl několikrát novelizován.

- **Příloha v účetní závěrce neobsahovala povinné údaje podle § 7 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.** To, že ÚSC využívá software (GORDIC), ve kterém je editace výstupních sestav zautomatizována, ještě neznamená, že se auditor nemusí konečnou verzí ÚZ zabývat. Je pravdou, že závěrku ÚSC auditor neověřuje, tj. nevyjadřuje se k ní. ÚZ není ani přílohou zprávy. Na druhou stranu účetnictví vedené ÚSC je dle § 10 ZoP jedním z DPP. Proto je třeba, aby se auditor ujistil, že konečná verze výkazů ÚZ vč. přílohy určená obcí ke schválení a zveřejnění není v rozporu s poznatky, které auditor získal při přezkoumání hospodaření. V příloze

v účetní závěrce by měl ověřit, zda obsahuje náležitosti předepsané právními předpisy. Neověřuje jejich správnost.

- **Inventarizace majetku a závazků.** MF zjistilo, že:
  - některé ÚSC inventury určitých rozvahových a podrozvahových (nezapomínejme na ně!) účtů neprovedly;
  - inventurní soupisy neobsahovaly náležitosti požadované ZoÚ a vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků;
  - zůstatky zjištěné inventurou neodpovídaly stavu v účetnictví a
  - některé ÚSC se zjištěnými rozdíly nezabývaly.

Neumím si představit, že by auditor mohl přezkoumat hospodaření sebemenšího ÚSC bez kvalitních a úplných podkladů k inventarizacím. Jediné, čím se vybrané účetní jednotky (dále „ÚJ“) liší od ostatních, je to, že zatímco většina ÚJ si při inventarizacích vystačí s § 29–30 ZoÚ, tak pro vybrané ÚJ vydalo MF inventarizační vyhlášku. Nenalezl jsem v ní nic, co bych neznal již z doby předlistopadové nebo s čím bych se nesetkal při auditu ÚZ obchodních korporací. Rozdíl je pouze v tom, že to, co u mých bývalých auditorských klientů k inventurám předepsala londýnská centrála ve skupinovém manuálu, určuje pro vybrané ÚJ stát vyhláškou.

Rovněž si musíme uvědomit, že pokud jakákoliv ÚJ inventarizaci neprovede řádně, či dokonce neprovede-li ji vůbec, její účetnictví se stává neprůkazným (§ 8 odst. 4 ZoÚ). Takže jsme opět u DPP účetnictví vedeného ÚSC, popř. u DPP stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi, nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví ÚSC apod.

### Ostatní (formální pochybení)

Zde již budu pouze citovat, byť zkráceně, ze zprávy o výsledcích dozoru:

- Přezkoumání hospodaření bylo podle dvou zpráv zahájeno dříve, než byla uzavřena smlouva o poskytnutí auditorské činnosti.
- Ve 14 zprávách byl problém ztotožnit auditora/auditorskou společnost se seznamem auditorů/auditorských společností.
- V sedmi zprávách nebyla korektně uvedena firma, resp. název auditorské společnosti, podle zápisu v rejstříku (drobné odchylky od správného názvu).
- Ve 30 zprávách se vyskytoval odkaz na zrušená ustanovení ZoP (§ 6 odst. 3 písm. l), § 17 odst. 2, § 7 odst. 1 písm. f). Zde je třeba připomenout, že pro auditory jsou relevantní zvl. § 2, 3 a 10 ZoP.
- Ve 31 zprávách chyběl DPP podle § 2 odst. 2 písm. i) ZoP – *ověření poměru dluhu*. Neznamenalo to však, že by auditor toto ověření neprovedl. Ve dvou zprávách byly vynechány i některé další DPP.
- Data uvedená ve třech zprávách nenásledovala po sobě ve správném sledu – datum předání,

případně projednání zprávy předcházelo datum vyhotovení zprávy.

- Ve 37 zprávách nebylo datum projednání či předání územnímu celku: Požadují AS 52 i ZoP.
- Ve 24 smlouvách se nevyskytovalo evidenční číslo auditora. V sedmi smlouvách bylo nesprávné

evidenční číslo auditorské společnosti, a to čtyřmístné s nulou na začátku, zatímco má být třímístné. Pod čtyřmístným evidenčním číslem nelze konkrétní auditorskou společnost vyhledat, nebo toto číslo může patřit auditorovi-OSVČ.

- Pokud byly ve smlouvě vyjmenovány DPP, resp.

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 4. Protokol o kontrole kvality



Sally, co se vlastně děje po skončení kontroly kvality na místě?

Kontroloři připraví protokol o kontrole kvality, ve kterém sepišou všechna svá zjištění a zašlou ho datovou schránkou Františkovi.



A jak dlouho to trvá?

Podle dozorčího řádu se protokol vyhotovuje do třiceti dnů, v případě zvláště složitých případů do šedesáti dnů od provedení posledního kontrolního úkonu.

Tak to si chvilku počká. A proč to trvá tak dlouho?

Kontroloři musí vše pečlivě sepsat a protokol musí být zrevidován.

To dává smysl. Pokud k tomu chodí na další kontroly, tak to nejde ze dne na den. Co když nebude František s něčím v protokolu souhlasit?

Může podat námitky, a to do patnácti dnů od doručení protokolu o kontrole kvality.

Aha, takže prostě napíše, se kterými body nesouhlasí?

Tak jednoduché to není. Námitky jsou možné v případě, že kontroloři něco přehlédli nebo špatně pochopili. Přece jen kontroloři procházejí spis během relativně krátké doby.

Rozumím. Takže pokud by nějaký dokument přehlédli, může vznést námitku a poslat ten dokument spolu s námitkami?

Přesně tak. Námitku musí doložit důkazními informacemi, které existovaly k datu kontroly. Jinak by mohla být zamítnuta. Postup je také popsán v dozorčím řádu<sup>2</sup>. Jen nesmí zapomenout, že vyřízení námitek řeší dozorčí komise v další lhůtě, takže to chvilku potrvá.

-Sab-

<sup>2</sup> § 17 a § 18 dozorčího řádu

pokud byl ve smlouvě vypsán obsah zprávy a smlouva byla uzavřena po 21. únoru 2017 (účinnost novely ZoP), pak ve 34 smlouvách chyběl DPP ověření poměru dluhu a 18 smluv neuvádělo výrok dle § 10 odst. 4 písm. c) ZoP o dluhu územního celku jako součást obsahu zprávy.

Co říci závěrem? Je pravdou, že mnohá pochybení nám mohou připadat marginální, nevýznamná. S některými rovněž KA ČR nesouhlasí. Jde však o pěkný příklad rozdílu mezi auditorským a „státně-správním“ přístupem. Auditor je zvyklý pracovat s významností, často aplikuje zásadu „přednost obsahu nad formou“, zatímco ve státní správě (kde jsem také pracoval) je na formu úkonů a na jejich náležitosti kladen značný důraz. Proto je třeba věnovat pozornost zákonným požadavkům na obsah smlouvy a zprávy.

Zvláště v poslední době přichází na KA ČR různé podněty a stížnosti (od obyvatel obce, od členů zastupitelstva), ve kterých stěžovatelé požadují, abychom práci auditora na konkrétní zakázce přezkoumání hospodaření ÚSC prověřili. Týkají se zejména DPP plnění příjmů a výdajů rozpočtu (jak již bylo uvedeno) a DPP zadávání a uskutečňování veřejných zakázek. Jsou-li podněty a stížnosti shledány oprávněnými, DK zahájí

u auditora mimořádnou kontrolu zaměřenou na konkrétní zakázku nebo podnět či stížnost využije při plánování řádné kontroly.

A závěr úplný? Pro odlehčení ještě něco z historie. „Bez zpěvu a hudební produkce se neobešly volby konšelů, hrálo se také při kladení obecních počtů čili při ročních výkazech, jak radnice hospodařily. Tento krásný zvyk již zcela vyprchal. Přitom by finanční uzávěrky jakýchkoli úřadů mohl doprovázet bujný kvapík nebo naopak truchlivé rekviem,“ jak uvádějí Toulky českou minulostí v dílu 648 nazvaném Co Čech, to muzikant.

**Daniel Stirský**

*Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1990 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOÚ ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1990 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality auditorské činnosti Komory auditorů ČR.*

## Změny v oblasti vykazování nefinančních informací a očekávání v oblasti vykazování informací o udržitelnosti

Již za rok 2022 budou muset účetní jednotky, které dnes vykazují nefinanční informace dle § 32f a násl. zákona o účetnictví, vyhovět novým požadavkům na jejich vykazování. V blízké budoucnosti pak dojde k dalším, rozsáhlejšími změnám, které budou vyžadovat podrobné informování ohledně udržitelného rozvoje. Následně, počínaje rokem 2026, se tyto požadavky rozšíří i na malé a střední účetní jednotky.

### Změny ve vykazování nefinančních informací

V Úředním věstníku Evropské unie byla zveřejněna nařízení, která stanovují pro vybrané subjekty nové požadavky na zveřejnění informací v rámci přehledu nefinančních informací.

Na základě článku 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088, zveřejněného v Úředním věstníku Evropské unie, vzniká podnikům, které mají povinnost zveřejňovat nefinanční informace podle článku 19a nebo 29a směrnice 2013/34/EU, povinnost zahrnout do svého přehledu nefinančních informací nebo konsolidovaného přehledu nefinančních informací informace

o tom, jakým způsobem a do jaké míry činnosti podniku související s hospodářskými činnostmi se kvalifikují jako environmentálně udržitelné. Tato povinnost se týká velkých podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu a které k rozvahovému dni překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období, a dále subjektů veřejného zájmu, které jsou mateřskými podniky velké skupiny, jež k rozvahovému dni překročí na konsolidovaném základě kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

V Úředním věstníku Evropské unie bylo také zveřejněno nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) (C/2021/4987 final) ze dne 6. července 2021, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 upřesněním obsahu a struktury informací, které mají zveřejňovat podniky podle článků 19a nebo 29a směrnice 2013/34/EU v souvislosti s environmentálně udržitelnými hospodářskými činnostmi, a upřesněním metodiky za účelem plnění této povinnosti zveřejňování informací. Toto nařízení stanovuje pro jednotlivé typy podniků – nefinanční, finanční (správci aktiv, úvěrové instituce, pojišťovny a zajišťovny atd.), kterým vzniká povinnost zveřejnit další

dodatečné informace v přehledu nefinančních informací, konkrétní klíčové ukazatele výkonnosti (KPI), které mají zveřejnit, a to spolu se způsobem jejich výpočtu a požadavky na doplňující informace.

Dále bylo v Úředním věstníku Evropské unie zveřejněno nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) (C/2021/2800 final) ze dne 4. června 2021, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852, pokud jde o stanovení technických screeningových kritérií pro určení toho, za jakých podmínek se hospodářská činnost kvalifikuje jako významně přispívající ke zmírňování změny klimatu nebo k přizpůsobování se změně klimatu, a toho, zda tato hospodářská činnost významně nepoškozuje některý z dalších environmentálních cílů.

Povinnost zveřejnit informace, na základě výše uvedených nařízení zatím v omezeném rozsahu, platí od 1. ledna 2022. Nařízení jsou však nicméně závazná přímo, není potřeba je implementovat do národní legislativy.

## Zveřejňování informací o udržitelnosti

### Návrh směrnice týkající se zprávy o udržitelnosti (CSRD)

Evropská komise přijala návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU), kterou se mění Směrnice 2013/34/EU, Směrnice 2004/109/EC, Směrnice 2006/43/EC a Nařízení (EU) č. 537/2014 o podávání zpráv o udržitelnosti (Corporate Sustainability Reporting Directive – „CSRD“).

Členské státy budou povinny začlenit směrnici do svého právního řádu do 1. prosince 2022. Směrnice je účinná pro finanční roky začínající 1. ledna 2023 nebo později, v případě SME je směrnice účinná od 1. ledna 2026.

### Zpráva o udržitelnosti

Povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti se podle tohoto návrhu vztahuje na všechny velké společnosti, které jsou subjekty veřejného zájmu a které k rozvahovému dni překračují kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců v průběhu účetního období, a dále na všechny společnosti kótované na regulovaných trzích EU včetně malých a středních společností (SME) s výjimkou mikropodniků (mikro SME).

Zpráva o udržitelnosti bude součástí zprávy vedení (management report), tj. v terminologii stávajícího zákona o účetnictví výroční zprávy. Zároveň dojde ke změně terminologie – pojem *nefinanční informace* bude nahrazen pojmem *informace o udržitelnosti*.

Zpráva o udržitelném rozvoji bude vyhotovena v jednotném elektronickém formátu.

### Ověřování zprávy o udržitelnosti

Ověřování zprávy o udržitelnosti provede statutární auditor. Návrh směrnice ale umožňuje, aby členské

státy akreditovaly i jiné nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb pro ověření této zprávy.

Ověření by mělo poskytovat omezenou jistotu (limited assurance), s tím, že v pozdější fázi je umožněno přejít na ověření poskytující přiměřenou jistotu (reasonable assurance).

### Standardy vztahující se ke zprávě o udržitelnosti

Zpráva o udržitelnosti bude vyhotovována v souladu se standardem EU pro sestavování zpráv o udržitelnosti. Evropská komise přijme samostatné standardy pro velké podniky a samostatné standardy pro malé a střední podniky.

První část standardů zveřejněná do 31. října 2022 upřesní informace, které by společnosti měly zveřejnit v rámci zprávy o udržitelnosti uvedené v čl. 19a odst. 2 této směrnice (viz níže). Druhá sada standardů zveřejněná nejpozději do 31. října 2023 stanoví doplňující informace, které by společnosti měly zveřejnit v rámci zprávy o udržitelnosti, včetně informací specifických pro dané odvětví. V souladu se směrnicí Komise standardy každé tři roky přezkoumá a zohlední relevantní vývoj včetně mezinárodních standardů.

Standardy pro malé a střední podniky zveřejní Komise do 31. října 2023.

### Obsah zprávy o udržitelnosti

Zpráva by měla obsahovat:

- stručný popis obchodního modelu a strategie podniku (odolnost vůči rizikům souvisejícím s udržitelností, příležitosti související s udržitelností, kompatibilita obchodního modelu s přechodem na udržitelné hospodářství, zájmy zúčastněných stran a dopad na záležitosti udržitelnosti, strategie podniku s ohledem na udržitelnost),
- popis cílů a pokroku v oblasti udržitelnosti,
- popis úlohy správních, řídicích a dozorčích orgánů ve věcech udržitelnosti,
- popis politiky podniku ve vztahu k udržitelnosti,
- popis procesu náležité péče, nepříznivé dopady a opatření přijatá k prevenci, zmírnění nebo nápravě těchto dopadů,
- popis hlavních rizik ve vztahu k udržitelnosti a řízení těchto rizik,
- ukazatele relevantní k výše uvedeným informacím,
- informace o nehmotných aktivech včetně informací o intelektuálním, lidském, sociálním a vztahovém kapitálu,
- všechny výše uvedené informace mají být kvalitativní i kvantitativní, retrospektivní i prospektivní.

### Aktivita nadace IFRS

V listopadu 2021 Nadace IFRS oznámila vznik Rady pro mezinárodní standardy udržitelnosti (ISSB). ISSB vypracuje standardy pro zveřejňování informací o udržitelném rozvoji podle IFRS, včetně požadavků na zveřejňování informací, které se týkají dopadů společností na otázky

udržitelného rozvoje, jež jsou relevantní pro posuzování hodnoty podniku a přijímání investičních rozhodnutí. ISSB bude působit vedle IASB a úzce s ní spolupracovat, čímž bude zajištěna provázanost a kompatibilita mezi účetními standardy IFRS a standardy ISSB – standardy pro zveřejňování informací o udržitelnosti.

### Návrh směrnice CSRD – aktuální vývoj

Poslanec Evropského parlamentu Pascal Durand, který vede spis ohledně nové směrnice, předložil 1. prosince 2021 Výboru pro právní záležitosti Evropského parlamentu (EP) svůj návrh zprávy o návrhu CSRD.

Zpravodaj navrhuje pozměnit některé aspekty návrhu Evropské komise (EK). Jedná se například o:

- neslučitelnost toho, aby povinný audit i ověření zprávy o udržitelnosti prováděl tentýž auditor,
- odložení požadavku na podávání zpráv o udržitelnosti o jeden rok,
- otevření trhu s ověřováním pro další poskytovatele služeb, kteří by měli splňovat požadavky rovnocenné požadavkům stanoveným ve směrnici o auditu,
- rozšíření oblasti působnosti na společnosti mimo EU a střední podniky působící ve vysoce rizikových odvětvích.

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 5. Uzavření kontroly kvality



Zasláním protokolu a vyřízením námitek tedy celá kontrola kvality končí?

Ne tak docela. Poté, co mu bude doručen protokol a uběhne lhůta pro podání námitek nebo budou námítky vyřízeny, musí kontrolu ještě projednat dozorčí komise a schválit výsledné hodnocení kontroly.



A jak často se dozorčí komise schází?

Jednou za měsíc. Schvaluje všechny ukončené kontroly hlasováním. Schválí nebo upraví navržené hodnocení a stanoví lhůtu pro další kontrolu.

Hmm, zajímavé. A proč by měnili hodnocení navržené kontroly, kteří byli na místě a ví lépe, jak spis vypadal?

Myslím, že se to nestává často, ale stát se to může. Dozorčí komise může při porovnání zjištění uvedených v protokolu s výsledky ostatních kontrol dojít k jinému závěru a hodnocení upravit.

Jasně, tomu rozumím. A dozví se František, že se něco takového stalo?

Ano, dozví. Vedoucí kontrolní skupiny informuje Františka prostřednictvím e-mailu nahlášeného komoře o výsledku kontroly<sup>3</sup> a o tom, v jakém časovém horizontu může očekávat další kontrolu.

Teď už vím, co nás čeká, až se nahlásí k nám.

-Sab-

<sup>3</sup> § 21 odst. 5 dozorčího řádu



Výbor pro právní záležitosti EP přijal 15. března 2022 velkou většinou hlasů stanovisko k návrhu směrnice o udržitelném rozvoji podniků (CSRD). Poslanci rovněž schválili mandát EP ke vstupu do trialogů. Zde uvádíme některé klíčové body stanoviska EP:

- Povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti by se měla vztahovat na všechny velké společnosti (kótované i nekótované na burze), společnosti ze zemí mimo EU působící na vnitřním trhu EU, dceřiné společnosti. Malé a střední podniky kótované na burze mají být z této povinnosti vyloučeny. EP rovněž žádá EK, aby stanovila dodatečná kritéria pro podávání zpráv pro společnosti s relevantními činnostmi ve vysoce rizikových odvětvích (textilní průmysl, zemědělství, těžební průmysl, nerostné suroviny).
- Zpráva o udržitelnosti by měla být poprvé vyhotovena v roce 2025 za finanční rok 2024.
- Mělo by se jednat o povinné ověření poskytující omezenou jistotu (limited assurance).
- Statutární auditor či auditorská společnost provádějící povinný audit nemůže současně ověřovat zprávu o udržitelnosti.
- Členské státy otevřou trh dalším nezávislým poskytovatelům služeb za předpokladu, že splňují rovnocenné požadavky stanovené ve směrnici o auditu.

Orgány EU vstoupily do závěrečných jednání o návrhu CSRD. EP a Rada chtějí rychle dosáhnout dohody pravděpodobně do konce května.

### Návrh standardů udržitelnosti

ISSB zveřejnila na začátku dubna 2022 návrhy prvních dvou standardů udržitelnosti. Jedná se o IFRS S1 *General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information* obsahující obecné požadavky na zveřejňování finančních informací týkajících se udržitelnosti a dále IFRS S2 *Climate-related Disclosures* upravující požadavky na zveřejňování informací týkajících se klimatu. K oběma návrhům standardů je možné zasílat připomínky do 29. července 2022. Následně v druhé polovině roku 2022 ISSB přezkoumá přijaté připomínky a do konce roku 2022



*Jak je tak oba již delší dobu pozoruji, pane kolego, tak jsem stále více přesvědčen, že to jejich manželství je podle všech kritérií dlouhodobé udržitelnosti zjevně neudržitelné.*

Kresba: Ivan Svoboda

by mělo dojít k vydání těchto standardů s ohledem na přijatou zpětnou vazbu.

### Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088 ze dne 27. listopadu 2019 o zveřejňování informací souvisejících s udržitelností v odvětví finančních služeb (SFDR)

Toto nařízení stanoví pro účastníky finančního trhu a finanční poradce povinnost zveřejnit informace o začleňování rizik týkajících se udržitelnosti a zohledňování nepříznivých dopadů na udržitelnost do jejich postupů a o poskytování informací souvisejících s udržitelností ve vztahu k finančním produktům.

Vznik povinností vyplývajících ze SFDR byl rozvržen do několika fází, z nichž první nastala od 10. března 2021. Od tohoto data jsou účastníci finančního trhu a finanční poradci povinni plnit následující informační povinnosti týkající se zohledňování rizik týkajících se udržitelnosti:

- povinnost zveřejnit na svých webových stránkách informaci o svých politikách začleňování rizik týkajících se udržitelnosti do procesů investičního rozhodování,
- povinnost zveřejnit na svých webových stránkách prohlášení o politikách náležitě péče ve vztahu k hlavním nepříznivým dopadům investičních rozhodnutí na faktory udržitelnosti, které zohledňují, pokud zohledňují hlavní nepříznivé dopady investičních rozhodnutí na faktory udržitelnosti; pokud nepříznivé dopady investičních rozhodnutí na faktory udržitelnosti nezohledňují, jasné důvody, proč tak nečiní, případně včetně informací o tom, zda a kdy mají v úmyslu tyto nepříznivé dopady zohlednit,
- povinnost zahrnout do svých zásad odměňování to, jak jsou tyto konzistentní se začleňováním rizik týkajících se udržitelnosti, a tyto informace zveřejnit na svých webových stránkách,
- povinnost začlenit do informací zveřejňovaných před uzavřením smlouvy popis způsobu, jakým jsou rizika týkající se udržitelnosti začleňována do investičních rozhodnutí, a výsledky posouzení pravděpodobných dopadů rizik týkajících se udržitelnosti na návratnost nabízených finančních produktů, dané informace pak v závislosti na typu subjektu zveřejnit stanoveným způsobem; pokud mají účastníci finančního trhu nebo finanční poradci za to, že rizika týkající se udržitelnosti nejsou relevantní, musí popisy obsahovat jasné a stručné vysvětlení důvodů pro takový závěr.

Výše uvedené povinnosti představují pouze první fázi implementace SFDR, která se soustředí na zveřejňování informací na úrovni povinných subjektů. Další fáze, která začíná od roku 2022, je zaměřena na zavedení povinností zveřejňovat informace týkající se nepříznivých dopadů z hlediska udržitelnosti na úrovni jednotlivých poskytovaných finančních produktů.

Účastníci finančního trhu, kteří zohledňují při svých investičních rozhodnutích hlavní nepříznivé dopady

na faktory udržitelnosti, musí uvést u každého produktu v rámci informací zveřejňovaných před uzavřením smlouvy vysvětlení, jakým způsobem je daný produkt zohledňuje. Pokud účastníci finančního trhu dopady investičních rozhodnutí na faktory udržitelnosti nezohledňují, musí informace ke každému produktu obsahovat prohlášení, že je účastník finančního trhu nezohledňuje, a to včetně důvodů, proč tak nečiní. Tyto informace musí povinné subjekty začít v rámci informací zveřejňovaných před uzavřením smlouvy uvádět nejpozději do 30. prosince 2022.

V případě finančních produktů, které mimo jiných vlastností prosazují i environmentální nebo sociální vlastnosti, příp. jejich kombinace, vyžaduje tato směrnice informační povinnost nad rámec těch vyžadovaných u „standardních finančních produktů“. Tyto informace jsou účastníci finančních trhů povinni zveřejnit na webových stránkách, současně jsou povinni zahrnovat do výročních zpráv dodatečné informace týkající se těchto finančních produktů, a to s účinností od 1. ledna 2022.

oddělení metodiky KA ČR

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 6. Zapojení auditora do činnosti komory



Sally, říkal jsem si, že bych chtěl být součástí dozorčí komise nebo nějakého jiného voleného orgánu komory. Víš, co pro to můžu udělat?

Ze všeho nejdřív musíš kandidovat.

A jak se můžu přihlásit?



Prostřednictvím formuláře pro návrh kandidátů zveřejněného v čísle 10/2021 časopisu Auditor nebo na webu KA ČR, který musíš podepsat jak ty, tak jiný auditor, který tě navrhne.

Vyplněný formulář pak pošlu na komoru? A co bude dál?

V některém z dalších čísel Auditora budou zveřejněny medailonky kandidátů, ve kterých se představí auditorské obci. Na podzim bude sněm, kde proběhnou volby.

To zní dobře. A co se děje po volbách?

Přímo po volbách se koná zasedání členů jednotlivých zvolených orgánů, na kterém volí svého předsedu a místopředsedu. Bylo by proto dobré, aby ses sněmu zúčastnil osobně, kdybys byl zvolen. A pak už se jednotlivé orgány komory pravidelně schází a řeší svou agendu.

Navrhneš mě?

Jasně. Jen nezapomínej, že práce ve volených orgánech vyžaduje nějaký čas. Třeba členové dozorčí komise se sami účastní řady kontrol u různých auditorů. Uvidíš, jak to dělají jiní auditoři, a rozšíříš si obzory.

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

*Upozorňujeme, že stanoviska Komory auditorů ČR (dále jen „KA ČR“) jsou založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v těchto stanoviscích, pokud bude existovat časová prodleva mezi jejich poskytnutím a 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 prezentovaných názorů. Při zpracování stanovisek vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro regulaci a rozvoj profesie KA ČR.*

### Vykazování peněžních prostředků u Sberbank CZ v účetních závěrkách s rozvahovým dnem 28. února 2022 nebo později

#### Dotaz

Dne 28. února 2022 zahájila Česká národní banka (dále „ČNB“) kroky k odejmutí bankovní licence společnosti Sberbank CZ, a.s. (dále „Sberbank CZ“). ČNB k tomuto datu vydala předběžné opatření, kterým bance zamezila nakládání s aktivy a pasivy, včetně poskytování nových úvěrů a přijímání vkladů.

Jak mají být vykazovány a oceněny peněžní prostředky u Sberbank CZ v účetních závěrkách s rozvahovým dnem 28. února 2022 a později? Má tato situace nějaký dopad na vykazování úvěrů poskytnutých Sberbank CZ?

#### Odpověď

V českých účetních předpisech jsou peníze a peněžní prostředky definovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. (dále jen „Vyhláška“) v ustanovení § 12a jako zůstatky peněžních prostředků na účtech zejména v bankách a pro účely výkazu o peněžních tocích obdobně v ustanovení § 40. Sberbank CZ nebyla k 28. únoru 2022 odejmuta bankovní licence, ČNB s ní pouze zahájila řízení o jejím odejmutí, je tedy k tomuto datu stále bankou. Z toho důvodu vklady na účtech Sberbank CZ k 28. únoru 2022 plní po formální stránce definici peněžních prostředků dle Vyhlášky.

Na základě předběžného opatření ČNB Sberbank CZ od 28. února 2022 již nesmí přijímat vklady a provádět platby, tím pádem fakticky nemůže plnit funkci banky tak, jak je definována zákonem o bankách. Již 28. února 2022 obdržel Garanční systém finančního trhu oznámení ČNB o neschopnosti Sberbank CZ dostát závazkům vůči oprávněným osobám ze zákonných a smluvních podmínek. Na základě tohoto oznámení je Garanční systém povinen vyplácet z fondu pojištění vkladů náhradu vkladů, a to až do pojistného limitu 100 tis. eur (základní náhrada). Tato výplata musí být zahájena do sedmi pracovních dnů od rozhodného dne, tj. 28. února 2022.

Domníváme se, že uživatelé účetní závěrky vnímají částky vykázané v položce rozvahy C.IV.2. *Peněžní prostředky na účtech* shodně s obecnou definicí peněžních prostředků jako prostředky, které jsou účetní jednotce k dispozici k úhradě jejích závazků a nehrozí u nich riziko nedobytnosti (kreditní riziko). Jak již bylo uvedeno, okamžikem vyhlášení předběžného opatření přestala Sberbank CZ fakticky plnit funkci banky a peněžní prostředky přestaly být účetní jednotce k dispozici.

Vzhledem k požadavku § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“), aby byla účetní závěrka sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je třeba chápat ustanovení § 12a Vyhlášky podle jeho podstaty, nikoliv ho vykládat po formální stránce. Nepojištěné vklady u Sberbank CZ představující vklady nad ekvivalent 100 tis. eur nesplňují k 28. únoru 2022 obecnou definici peněžních prostředků (nejsou k dispozici, hrozí zde riziko nedobytnosti). Domníváme se proto, že pro zajištění věrného a poctivého obrazu je nezbytné, aby účetní jednotka vykázala tuto pohledávku za Sberbank CZ v položce rozvahy C.II.2.4.6 *Jiné pohledávky*.

Dle našeho názoru prostředky na účtech vedených u Sberbank CZ, které jsou pojištěny, a tedy jejichž základní náhradu vkladu účetní jednotka obdrží z Fondu pojištění vkladů prostřednictvím Komerční banky, i nadále splňují obecnou definici peněžních prostředků a mohou tak být vykázány v účetní závěrce s rozvahovým dnem 28. února 2022 nebo později v položce rozvahy C.IV.2. *Peněžní prostředky na účtech*. Tento názor je vázán na skutečnost, že základní náhrada vkladu z Fondu pojištění vkladů nebude zpochybněna.

Pro zvýšení právní jistoty může účetní jednotka pro odůvodnění postupu vykazování také využít ustanovení § 7 odst. 2 ZoÚ umožňujícího účetní jednotce odchýlit

se od účetních metod stanových prováděcími právními předpisy (§ 12a Vyhlášky) tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.

Pro úplnost doplňujeme, že v případě již definovaných nepojištěných vkladů vykázaných v položce rozvahy C.II.2.4.6 *Jiné pohledávky* musí účetní jednotka zvážit požadavek § 25 odst. 3 ZoÚ na ocenění ke konci rozvahového dne a případně vytvořit opravnou položku zohledňující rizika související s nedobytností nebo částečnou nedobytností této pohledávky.

Závazků účetních jednotek vůči Sberbank CZ se současná situace nedotýká. Účetní jednotka je i nadále

povinna splácet závazek dle smlouvy a smluvní podmínky zůstávají v platnosti bez změny.

V případě účetních závěrek s rozvahovým dnem po 28. únoru 2022 by měla účetní jednotka vyhodnotit veškeré dostupné aktuální informace. Je pravděpodobné, že až do okamžiku vypořádání nepojištěných vkladů by tyto měly být vykázané v položce rozvahy C.II.2.4.6 *Jiné pohledávky* a oceňovány s ohledem na požadavek § 25 odst. 3 ZoÚ, jak již bylo uvedeno.

oddělení metodiky KA ČR

## Auditoři pracující ve sdružení

### Dotaz

Valná hromada společnosti pro povinné ověření své účetní závěrky v souladu s § 17 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoA“), určila auditora A, se kterým také podepsala smlouvu o provedení povinného auditu.

Auditor A dlouhodobě spolupracuje s auditorem B ve sdružení, které nemá právní status.

Na auditu poté pracovali oba auditoři a pod zprávou auditora jsou také podepsaní oba auditoři.

Jedná se v tomto případě o společný audit a měla valná hromada jmenovat oba auditory pracující ve sdružení? Jsou oba auditoři povinni vést spis k této zakázce?

### Stanovisko

Domníváme se, že pouze auditor A byl v souladu s požadavky ZoA řádně určen auditorem pro povinné ověření účetní závěrky společnosti a v souladu s tímto určením s ním byla i uzavřena smlouva o povinném auditu. Dle našeho názoru se ve vámi popsaném případě nebude jednat o společné provádění povinného auditu podle § 20c ZoA, neboť valná hromada společnosti neurčila auditora B ke společnému provedení takového auditu. Z toho důvodu není vyhotovení společné zprávy auditorů v souladu se ZoA, neboť k provedení auditu byl dle našeho názoru určen pouze auditor A.

Zprávu auditora podle §20 odst. 4 ZoA podepisuje jako odpovědný statutární auditor pouze auditor A, který byl řádně určený valnou hromadou.

Spolupráce auditora A a auditora B na zakázce je pak pouze otázkou dohody a organizace zpracování zakázky mezi auditory.

Co se týče povinnosti vedení spisu, auditor A jako řádně určený auditor je povinen o provedení povinného auditu vést spis v souladu s požadavkem § 20a ZoA. Ten je také povinen jej předložit ke kontrole.

Pokud by společnost určila k provedení povinného auditu společně oba auditory, což není výše popsáný případ, pak vedení auditorského spisu pro provedení společného povinného auditu dle § 20c ZoA není legislativně přímo upraveno. Domníváme se, že by byly možné dvě varianty:

- a) každý auditor by vedl svůj spis samostatně, nebo
- b) auditoři by vedli společný spis, ke kterému by měli oba společně určení auditoři neomezený přístup.

Vhodnou variantu řešení vedení spisu by si museli zvolit sami auditoři, ale v případě vedení společného spisu by takový společný spis musel splňovat obecné požadavky řízení kvality, což shledáváme v praxi velmi problematickým.

oddělení metodiky KA ČR

S lítostí oznamujeme auditorské obci, že dne 13. března ve věku 73 let zemřel Ing. Jan Jareš. P. Jareš byl spjat s Komorou auditorů České republiky od jejich počátků a do posledních chvil byl členem výboru pro auditorské zkoušky.



## Co najdete v e-příloze č. 4/2022

### 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](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### OBSAH

- Insolvenční řízení
- Přezkoumání přihlášky pohledávky a jejich důsledky
- Doručování prostřednictvím cizí datové schránky
- K odpovědnosti smluvních partnerů při zpracování osobních údajů
- Co je to ESG a co pro Vás znamená?

-vk-



## AUDITOR č. 4/2022

ročník XXIX

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

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](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR