

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Kandidáti do volených orgánů.....	2
Informace ze schůzky se zástupci odboru kontroly MF ČR.....	3
Někteří auditoři si (ne)rozumějí se správním řádem.....	6

### TÉMA ČÍSLA – AUDITORSKÉ STANDARDY

Auditorské standardy – policajt, nebo rádce? (Michal Štěpán).....	8
Prověrka účetní závěrky – alternativa k auditu (Tomáš Bernát).....	10
Úloha auditora při auditu účetních závěrek skupiny (Jiří Liberda).....	12
Co přinesla revize standardů ISA 315 a ISA 610 (Martin Mančík).....	15
Nový standard pro ověřování výkazu skleníkových plynů (Martin Mančík).....	16
Nové metody v účetnictví subjektů veřejného sektoru a audit (Zdeňka Drápalová, Jan Prosecký).....	19
Nálezy kontrolní činnosti (Monika Vítová).....	21
Test: Jak znáte auditorské standardy?.....	24

### NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditů.....	25
Určení auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky (Jana Gebauerová).....	27

LIDÉ A FIRMY.....	30
-------------------	----



### e-příloha Auditor 8/2012

#### OBSAH

- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **1. 11. 2012**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **5. 11. 2012**

## Poohlédnutí za uplynulým obdobím



Petr Šobotník

Vážení kolegové, v polovině listopadu se opět, ale poprvé po dvou letech, setkají auditoři na již XXI. sněmu Komory auditorů ČR.

Dovolte mi proto, abych využil poslední číslo časopisu Auditor před sněmem nejen k pozvání na společné listopadové setkání, ale i ke krátké rekapitulaci uplynulého dvouletého období.

V období od posledního sněmu se musela auditorská obec stále více vyrovnávat s dopady legislativních změn nastartovaných zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, zejména pak se silicím tlakem na kvalitu práce auditorů a její nezávislé ověřování. Česká republika patří k menší části evropských zemí, jimž se podařilo udržet rozhodující kontrolní i disciplinární procedury v působnosti samosprávné profesní organizace a kde dohledové orgány plní především roli kontrolní a odvolací.

Na tuto změnu musely všechny orgány Komory (Výkonný výbor, Dozorčí komise, Kárná komise) průběžně reagovat a přizpůsobovat svoji činnost novým legislativním podmínkám. I proto je v materiálech pro sněm navrhována úprava některých vnitřních předpisů, především Dozorčího a Kárného řádu. Obsazením pozice tajemníka Kárné komise kvalifikovaným právníkem byly vytvořeny předpoklady pro přepracování Kárného řádu tak, aby se stal srozumitelným a výkladově jednoznačným. Změně Dozorčího řádu dominuje úprava odpovědnosti za výkon kontrolní činnosti v souladu s požadavkem na posilování nezávislosti kontrolní činnosti.

Listopadovému sněmu je poprvé v historii předkládán i návrh strategie KA ČR. Příprava tohoto dokumentu byla vedena snahou reagovat na změnu podmínek pro výkon auditorské činnosti a identifikovat oblasti, v nichž by se měla Komora aktivně angažovat s cílem posílit svoji pozici garanta samosprávné organizace působící ve veřejném zájmu.

Domnívám se, že uvedená témata jsou dostatečným důvodem k účasti na sněmu. Pracovníci úřadu Komory i členové volených orgánů věnovali přípravě sněmovních dokumentů velké úsilí, pro řadu našich kolegů a spolupracovníků to bude první účast na sněmu. V uplynulém dvouletém období prošel řadou zásadních změn i úřad Komory auditorů ČR, podle mého názoru dochází k trvalému posilování kvality jeho práce a k posilování jeho nezávislé role.

Samostatnou oblastí, kterou budeme na sněmu projednávat, jsou trendy ve vývoji hospodaření. Po několika letech ziskového hospodaření dochází k dílčímu poklesu placených příspěvků, které společně s nutností zajistit nárůst kontrolní činnosti neumožňují udržet dlouhodobě vyrovnané hospodaření.

Na závěr mi dovoluji, abych poděkoval čtyřem kolegům, Ireně Liškařové, Běle Kroupové, Zdeňku Grygarovi a Pavlu Kulhavému, kteří na letošním sněmu již nemohou kandidovat a kteří v uplynulých pěti letech věnovali mnoho úsilí a času práci v orgánech Komory.

Těším se na listopadové setkání s vámi na XXI. sněmu Komory auditorů ČR.

**Petr Šobotník**

prezident Komory auditorů ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo ve dnech 8. a 9. října v Lednici, zabýval jak standardní agendou, tak především přípravou materiálů na listopadový sněm auditorů, který se uskuteční v Top Hotelu v Praze 4.

Část jednání Výkonného výboru byla společná s Kárnou komisí a Dozorčí komisí, kde byly projednány aktuální záležitosti z agendy obou komisí a návrhy na zpřesnění interních procesů.

Výkonný výbor schválil:

- materiály k aktuálnímu plnění rozpočtu r. 2012 a důvodovou zprávu k rozpočtu,
- text Zprávy o činnosti volených orgánů Komory auditorů ČR za období 11/2010 – 10/2012,
- návrh rozpočtu na rok 2013 a důvodovou zprávu k rozpočtu,
- text Dokumentů pro jednání XXI. sněmu,
- program XXI. sněmu,
- návrh nominace do pracovních orgánů sněmu,
- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditorů na vlastní žádost,

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- nenominovat nového zástupce KA ČR do pracovní skupiny FEE Corporate Reporting Policy Group,
- program a rozpočet k připravovaným oslavám 20. výročí vzniku KA ČR, které se uskuteční 13. června 2013,
- změnu korespondenční adresy NÚR na adresu stejnou, jako má Komora auditorů ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- zproštění mlčenlivosti auditora na základě žádosti Policie ČR,
- dokument Poskytování auditorských služeb u subjektů veřejného zájmu

a vzal na vědomí:

- informace z oddělení metodiky týkající se odpovědí na metodické dotazy,

- sdělení o připomínkovém řízení k novele zákona o pojišťovnictví,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- informaci o školení na správný řád,
- informace z jednání v Bruselu ohledně regulace auditu,
- zprávu o česko-švýcarském projektu,
- zprávu o kandidátech do Výkonného výboru KA ČR a náhradníkovi do Dozorčí komise pro volby na XXI. sněmu,
- termíny zasedání Výkonného výboru, prezidia a redakční rady časopisu Auditor v roce 2013,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o přípravě směrnice řešící autorská práva KA ČR,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- údaje o pořádaných sněmech KA ČR,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Kandidáti do volených orgánů

V prodlouženém termínu do 8. října 2012 pro navrhování kandidátů do Výkonného výboru a náhradníků do Dozorčí komise KA ČR obdržela volební komise jeden nový návrh na kandidáta do Výkonného výboru, a to na Ing. Danii Fojtíkovou. Její prezentace nemohla být zveřejněna v tištěné příloze, která byla součástí minulého čísla časopisu Auditor, najdete ji proto na této stránce. Příloha představující kandidáty do volených orgánů KA ČR je umístěna i na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) – Mimořádné přílohy časopisu Auditor.

Pozvánka na sněm včetně programu a návratky, zpráva o činnosti volených orgánů Komory auditorů ČR za období 11/2010 – 10/2012, návrhy a změny vnitřních předpisů a další dokumenty pro jednání sněmu byly auditorům zaslány poštou v polovině října a jsou také na webových stránkách komory.

## Prezentace nového kandidáta do Výkonného výboru KA ČR

**Ing. Daniela Fojtíková**, č. opr. 1920

rok vydání oprávnění: 2003

bydliště: Praha 8

název auditorské společnosti: EDM UtilitasAudit, s.r.o.



### 1. Na jaké činnosti by se podle Vás měla Komora auditorů v budoucnu více zaměřit?

Za dobu své existence si již komora vybudovala své postavení jak v legislativní a metodické činnosti, tak jako profesní organizace. Domníváme se, že v budoucnu by se mohla zaměřit na tyto oblasti:

- usilovat o rozšíření pole působnosti auditorů, např. prosazením většího využití jejich práce při kontrolách ve veřejném sektoru,
- dohlížet na kvalitu poskytovaných služeb, kontroly kvality by měly být zaměřeny více na obsah než formální otázky,

- poskytovat metodickou podporu svým členům a rozšířit možnosti využití stránek komory.

## 2. Jak hodnotíte dosavadní činnost Výkonného výboru?

Jako velmi dobrou. Zejména oceňuji organizaci a kvalitu vzdělávání pro členy.

## 3. Pokud budete zvolena, jaké oblasti činnosti komory byste se chtěla věnovat?

Dosud jsem ve výboru nepracovala, pokud budu zvolena, ráda bych se zapojila tak, aby moje práce byla přínosem pro komoru. Podle mé dosavadní praxe předpokládám, že by to mohlo být v oblasti rozvoje auditorské profese, malých a středních podniků nebo finančního výkaznictví.

## 4. Jste schopna komunikovat v anglickém jazyce na odborné téma?

Se svými klienty anglicky komunikuji, ale stále cítím potřebu se učit.

## Přehled všech kandidátů do voleb na XXI. sněmu KA ČR

Do čtrnáctičlenného Výkonného výboru KA ČR se volí celkem sedm členů místo těch, kteří byli v minulých volbách zvoleni pouze na dva roky. Zbývajících sedm členů zůstává, protože byli v minulých volbách zvoleni

na čtyřleté období. K sedmi novým členům Výkonného výboru KA ČR bude sněm volit ještě šest náhradníků. Kompletní abecední seznam kandidátů do Výkonného výboru KA ČR je v následující tabulce:

Č.	Č. oprávnění	Kandidát
1	1659	Ing. DUBSKÝ Jaroslav, FCCA
2	2031	Ing. DVOŘÁKOVÁ Blanka
3	0649	Ing. FILIPCOVÁ Hana
4	1920	Ing. FOJTÍKOVÁ Daniela
5	1623	Ing. KOVÁČIK Peter
6	0089	prof. Ing. KRÁL Bohumil, CSc.
7	1810	Ing. KUBÝOVÁ Michaela
8	0088	prof. Ing. MÜLLEROVÁ Libuše, CSc.
9	0238	Ing. NĚMEC Jaroslav
10	0993	Ing. NOVOTNÁ Jarmila
11	2040	Ing. RAJNOCHOVÁ Lenka
12	1905	Ing. ŠVECOVÁ Eva
13	1948	Ing. VÁCHA Petr

Do Dozorčí komise bude sněm volit pouze náhradníky, přičemž do uzávěrky pro navrhování kandidátů obdržela KA ČR návrh jen na jednoho kandidáta:

Č.	Č. oprávnění	Kandidát
1	2080	Mgr. Ing. VIKTORIN Jiří, MBA

-jk-

## Informace ze schůzky se zástupci odboru kontroly MF ČR

Spolupráce Výboru pro veřejný sektor KA ČR (dále jen Výbor) s odborem kontroly Ministerstva financí ČR pokračuje i v roce 2012. Hlavními tématy posledního setkání byly otázky týkající se např.:

- přehledu zjištění z provedených dozorů u těch účetních jednotek, kde bylo přezkoumání hospodaření za rok 2011 provedeno externím auditorem / auditorskou společností;
- poměrových ukazatelů a jejich případné aktualizace pro přezkoumání hospodaření za rok 2012;
- připravované novely zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí;
- metodiky používané Ministerstvem financí České republiky při provádění přezkoumání hospodaření krajů a regionálních rad regionů soudržnosti.

### Přehled zjištění z vykonaných dozorů

Ministerstvo financí informovalo Výbor o způsobu zajištění přezkoumání hospodaření za rok 2011. Dále uvedená tabulka obsahuje základní přehled o počtu a druhu účetních jednotek, které byly za rok 2011 přezkoumány, a informaci o tom, kdo přezkoumání provedl.

Přezkoumání provedeno	Účetní jednotka (ÚJ)	Počet ÚJ	Podíl na celkovém počtu ÚJ v %
MF ČR	Kraje	13	0,18
MF ČR	Regionální rady regionů soudržnosti	7	0,10
Krajské úřady a Magistrát hlavního města Prahy	Obce, dobrovolné svazky obcí, městské části hlavního města Prahy	5 981	84,41
Auditor / auditorská firma	Obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a městské části hlavního města Prahy	1 085	15,31
<b>Celkem</b>		<b>7 086</b>	<b>100</b>

V souvislosti s prací auditorů byly k dispozici i přehledy o vývoji počtu účetních jednotek, které zadaly přezkoumání svého hospodaření auditorovi nebo auditorské společnosti za poslední čtyři roky.

Účetní jednotka	2011	2010	2009	2008
Obec	892	901	899	877
Dobrovolný svazek obcí	193	208	226	239
<b>Celkem</b>	<b>1 085</b>	<b>1 109</b>	<b>1 125</b>	<b>1 116</b>

Ministerstvo financí každoročně vykonává dozor nad přezkoumáním, které bylo provedeno krajskými úřady nebo Magistrátem hlavního města Prahy v přenesené působnosti, anebo auditorem. V roce 2012 bylo provedeno celkem 79 dozorů, což je o 20 více než v předchozím roce.

Odbor kontroly MF ČR služby auditorů vítá a výsledky jejich práce, zejména v souvislosti s přezkoumáním hospodaření, hodnotí velmi kladně.

Tradičně byly zaznamenány nedostatky ve smluvním zabezpečení poskytované auditorské služby a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření. Z oblastí, které jsou podle zákona o přezkoumání předmětem přezkoumání, byly jmenovány např. příjmy a výdaje a jejich plnění, účetnictví, nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví účetní jednotky a stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi.

## Příklady zjištění z dozorové činnosti Ministerstva financí ČR

Oblast	Popis identifikované chyby	Doporučení
Smlouva	Smlouva byla uzavřena podle zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník.	Výbor a zástupci odboru kontroly MF ČR zpracovali návrh smlouvy o provedení/vykonání přezkoumání hospodaření.  Příklad smlouvy obsahuje základní náležitosti, které by smlouva mezi zadavatelem a vykonavatelem měla obsahovat a které lze v případě potřeby upravovat. Aktuální smlouva proto může obsahovat i další služby sjednané na základě smluvní dohody mezi oběma partnery.  Smlouva byla publikována v časopise Auditor a ve Zprávách MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů.  Doporučujeme využít zveřejněného příkladu.
	Smlouva nebyla uzavřena na přezkoumání hospodaření, ale pouze na audit (ověření) účetní závěrky.	Každá obec (včetně hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí) je povinna nechat si své hospodaření za uplynulý kalendářní rok přezkoumat (viz zákon č. 128/2000 Sb., o obcích a zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze).  Auditor není odpovědný za druh služby, který účetní jednotka poptává. Pokud účetní jednotka požaduje po auditorovi jiný druh služby, doporučujeme alespoň se zeptat, zda přezkoumání hospodaření má účetní jednotka zabezpečeno.
Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření	Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření auditor neuvedl jednoznačný závěr o výsledku tohoto přezkoumání tak, jak požaduje platná legislativa. Tzn. že nebylo uvedeno, o jaký druh chyb se jedná (viz. § 10 odst. 3, písm. b) nebo c) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů).	Doporučujeme postupovat v souladu se zákonem o přezkoumání a platným Auditorským standardem č. 52.
	Při zpracování zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření za rok 2011 použil auditor auditorský standard, který není v platnosti (byl platný pro přezkoumání hospodaření do roku 2010).	Doporučujeme postupovat v souladu s platným Auditorským standardem č. 52.
	Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala seznam přehledu právních předpisů, s nimiž auditor při provádění přezkoumání ověřil soulad. Auditor v tomto přehledu uvádí soulad s právními předpisy nebo s jejich vybranými ustanoveními.	Doporučujeme postupovat v souladu s platným Auditorským standardem č. 52.
	Zpráva neobsahovala všechny poměrové ukazatele.	Doporučujeme postupovat v souladu se zákonem o přezkoumání a platným Auditorským standardem č. 52.  Pokud např. nelze některý z ukazatelů vypočítat, je určitě vhodné tuto informaci do zprávy uvést.
Plnění příjmů a výdajů	Auditor neuvedl, že účetní jednotka nemá zpracovaný rozpočtový výhled, návrh rozpočtu nebyl zveřejněn, rozpočtový výhled neobsahoval informaci o dlouhodobých závazcích apod.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
Účetnictví	Nebyla vypracována závěrečná inventarizační zpráva v souladu s vyhláškou č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků, inventurní soupisy neobsahovaly všechny náležitosti.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhlášku č. 270/2010 Sb.
	Auditor neuvedl, že účetní jednotka neprovedla inventarizaci účtů časového rozlišení.	Doporučujeme prostudovat zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

### Poměrové ukazatele

Zástupci odboru kontroly MF ČR a Výboru se shodli na tom, že pro přezkoumání hospodaření za rok 2012 bude provedena revize algoritmu pro výpočet poměrových ukazatelů. MF ČR předpokládá, že pokud budou identifikovány změny v porovnání s rokem 2011, bude se jednat pouze o *formální úpravu poměrových ukazatelů*, tzn. že budou upraveny položky pohledávek a závazků, které do výpočtu vstupují.

Aktuální algoritmus pro výpočet poměrových ukazatelů pro přezkoumání hospodaření za rok 2012 bude publikován nejpozději do konce roku 2012 v časopise Auditor a ve Zprávách MF ČR pro finanční orgány obcí a krajů.

### Novela zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí

MF ČR uvedlo, že na rok 2013 plánuje připravit návrh novely zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen zákon o přezkoumání), a to v souvislosti se změnami, kterými prochází legislativa vybraných účetních jednotek, tj. organizačních složek státu, státních fondů, Pozemkového fondu České republiky, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, regionálních rad regionů soudržnosti, příspěvkových organizací a zdravotních pojišťoven.

Za zmínku stojí např. poslední novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, aktualizace vyhlášky č. 410/2010, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky a vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích

na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška).

Kromě údajů vztahujících se k ročnímu hospodaření účetní jednotky začíná být kladen důraz i na samotnou účetní závěrku a její schvalování. MF ČR pracuje v současné době na přípravě vyhlášky o schvalování účetních závěrek, která stanoví požadavky na organizaci schvalování účetních závěrek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování. MF ČR předpokládá její uveřejnění koncem roku 2012 a účinnost od 1. ledna 2013 s tím, že schvalování bude provedeno již u účetních závěrek sestavených k 31. prosinci 2012.

MF ČR požádalo Výbor o spolupráci při aktualizaci zákona o přezkoumání. Základní otázkou je jeho celková budoucí koncepce, obsahové vymezení zprávy a závěru o výsledku přezkoumání hospodaření, klasifikace zjištěných chyb a nedostatků a stále diskutované téma vztahující se k poměrovým ukazatelům.

O budoucích proměnách zákona o přezkoumání budeme auditory průběžně informovat prostřednictvím časopisu Auditor.

MF ČR v průběhu minulých jednání přislíbilo poskytnout Výboru pro veřejný sektor metodiku, kterou používá při přezkoumání hospodaření krajů a regionálních rad regionů soudržnosti. Jakmile bude slíbená metodika k dispozici, budeme o ní informovat.

### Závěr

Na setkání byly zhodnoceny dosavadní společné projekty a vytyčeny další oblasti budoucí spolupráce. Zástupci MF ČR přislíbili svoji účast na pravidelných zasedáních Výboru. Tím bude zajištěna vzájemná informovanost o aktuálním dění a výměna zkušeností.

**Martina Smetanová**

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



## Někteří auditoři si (ne)rozumějí se správním řádem

Příspěvky o činnosti kárné komise asi nepatří k těm nejčtenějším titulům na stránkách našeho časopisu.

Obsahem příspěvku, jak naznačuje název, je tentokrát komentář k nejčastějším problémům a omylům, kterých se dopouštějí kárně obvinění auditoři.

### Proč právě správní řád?

Stát převedl na naši samosprávnou profesi část výkonu státní správy, kde vynucovacím prostředkem pro její dodržování je právě správní řád, tj. zákon č. 500/2004 Sb. v platném znění. Jde o speciální procesní normu, která poměrně obsáhle a široce celkem ve 184 paragrafech upravuje problematiku správního řízení. Určitou analogii tohoto právního stavu lze najít typicky u obcí nebo krajů, na které stát také přenesl část výkonu státní správy. Pro příklad lze uvést činnost stavebních úřadů či agendu související s vyhotovováním občanských průkazů a pasů. Obec, resp. kraj tedy vykonává kromě své samosprávné činnosti i některé povinnosti státu, a to za úplaty. Komora auditorů jako samosprávná organizace auditorů postupuje obdobně, pouze s tím rozdílem, že stát jí za výkon této přenesené působnosti neplatí.

Je tedy logické, že za tohoto právního stavu vymezil stát Komoře i povinnost používat přiměřeně správní řád. S jeho aplikací se auditoři setkávají např. v rámci vydávání oprávnění, jejich změn a s tím souvisejících problémů v rámci naší profese. Přitom se často velmi diví složitosti procesů, které jsou s těmito poměrně jednoduchými operacemi spojeny. Jsou to někdy nepříjemné administrativní záležitosti, nicméně s těmi se dříve nebo později každý vyrovná, neboť mu nehrozí v podstatě žádný postih, na rozdíl od dále komentovaného kárného řízení.

### Jak je tomu u kárného řízení?

Již dříve jsme ve svých příspěvcích odkazovali na vnitřní předpisy Komory, které upravují předmětné záležitosti a jejichž znalost je podmínkou správné komunikace mezi kontrolovaným auditorem a pracovníky dohledu (tyto má v odborné gesci dozorčí komise) a nakonec i kárné komise v případech, kdy výsledkem kontroly je podání návrhu dozorčí komise na zahájení kárného řízení s kontrolovaným auditorem. Správní řád se na činnost kárné komise nevztahuje v plném rozsahu, neboť se nepoužijí ta jeho ustanovení, která jsou vyloučena přímo zákonem o auditorech (viz § 50 ZoA).

Kárné řízení, které je zahájeno okamžikem podání návrhu dozorčí komise dle § 26 odst. 1 ZoA, nemá v této fázi kárná komise žádnou šanci ovlivnit. V souladu se správním řádem a kárným řádem (vnitřní předpis Komory) rozhoduje v první fázi pouze o tom, zda vyvolá ústní jednání, ke kterému přizve kárně obviněného



auditora, nebo zda bude jednat bez jeho účasti. I tuto možnost kárný řád připouští.

Další průběh řízení před kárnou komisí však již přesně vychází z relevantních ustanovení správního řádu. Zejména se v důkazním řízení zvažují všechny skutkové okolnosti, které jsou rozhodné z hlediska ochrany veřejného zájmu. Dokazování je poměrně náročný proces, jehož cílem je shromáždění veškerých důkazních prostředků pro vydání rozhodnutí. V našem případě jde o listiny z výsledku kontroly, svědecké výpovědi, námítky kárně obviněného apod. Není třeba připomínat, že kárná komise se stejnou pečlivostí objasňuje jak okolnosti svědčící proti kárně obviněnému auditorovi, tak v jeho prospěch a provádí v tomto směru důkazy i bez návrhu.

Po pečlivém uvážení všech okolností případu, závažnost a následky protiprávního jednání kárně obviněného nevyjímaje, je vydáno vlastní rozhodnutí kárné komise. To musí splňovat nezbytné náležitosti formálního i materiálního (věcného) charakteru přesně předepsané správním řádem. Jejich nedodržení je často předmětem odvolání auditora a řešeno Radou pro veřejný dohled nad auditem jako odvolacím orgánem ze zákona. Důležitost obsahu rozhodnutí a jeho odůvodnění včetně povinných formálních náležitostí tedy není třeba připomínat. Základním pilířem přitom zůstává určení „místa, času a způsobu spáchání činu“, a to tak, aby nemohl být zaměněn s jiným jednáním kárně obviněného auditora. Nedodržení této náležitosti přitom zakládá zásadní procesní vadu rozhodnutí a musí vést k jeho zrušení.

Dalším důležitým prvkem je odůvodnění druhu zvoleného kárného opatření a výše případného finančního postihu. V tomto směru kárná komise při určování výše peněžité sankce považuje za referenční kritérium částku odpovídající přiměřenému procentu podílu z příjmů auditora z auditorské činnosti. Tento přístup umožňuje kárné komisi zachovat dostatečnou přísnost uložené sankce, aniž by vůči kárně obviněnému bylo postupováno likvidačním způsobem. Nejde nicméně o kritérium jediné, zohledněna musí být též závažnost konkrétního případu, jež je nutně znakem subjektivním,

posuzovaným případ od případu. Kritérium příjmu a závažnosti jednání kárně obviněného je proto dle názoru kárné komise třeba posuzovat společně tak, aby bylo dosaženo spravedlivého rozhodnutí věci v souladu s veřejným zájmem na kvalitním výkonu auditorské profese.

Nelze se tedy divit, že průměrné rozhodnutí o udělení kárného opatření má cca 9-10 stran textu, výjimkou nejsou ani rozsáhlejší rozhodnutí. Nejdelší dosud vyhotovené čítá plných 20 stran hustě napsaného textu.

### Jak se k tomu má kárně obviněný auditor postavit?

Abychom zkrátili tento komentář – je nutné znát tato nastavená vnitřní pravidla a obecně se seznámit se správním řádem a dalšími vnitřními předpisy Komory. K tomu však řada kárně obviněných auditorů přistupuje liknavě a bez hlubšího zájmu. Tento přístup je jen k jejich škodě, protože často až se značným zpožděním zjistí, že neuplatnili všechna svá práva, která jim z uvedených předpisů vyplývají.

### Zastupování advokátem v kárném řízení?

Ve stále větší míře se nechávají kárně obvinění zastupovat advokátem, což může být v některých případech kontraproduktivní.

Zkušenosti kárné komise mohou v tomto směru dokladovat vysokou míru neznalosti správního řádu u některých advokátů, o oblasti auditorské činnosti ani nemluvě. Výsledkem mohou být poté i případy, kdy příslušný zplnomocněný zástupce-advokát dokonce poškodí kárně obviněného auditora v probíhající kárném řízení, neboť vůbec nepochopí podstatu problému projednávaného v kárném řízení. Z praxe kárné komise jsou známy případy, kdy advokát uvede do protokolu z ústního jednání skutečnosti, které jsou na první pohled v rozporu se zájmy auditora, a to dokonce i přes výslovné upozornění kárné komise, aby důkladně zvážil své stanovisko. Obdobně lze uvést i nekvalifikované kroky zástupců v odvolacím řízení, zejména pokud jde o uplatnění institutu autoremedury. Zde se opětovně vyskytují vadně sepsaná odvolání, která kárné komisi od samého počátku brání v možnosti revidovat své původní rozhodnutí, např. pokud jde o výši sankce.

Popsaný stav není návodem, aby se kárně obvinění auditori vyvarovali zastupování advokátem,

ale bedlivě zvažovali výběr takové osoby, resp. zda tato osoba splňuje základní kvalifikační předpoklady pro tuto práci, a to jak z hlediska správního práva, tak i znalosti auditorské činnosti. Možná z tohoto hodnocení vyjde výhodněji, pokud si toto zastupování kárně obviněný auditor rozmyslí, nastuduje si příslušné předpisy a zcela kvalifikovaně se bude obhajovat sám. Je to otázka svobodné volby – jako každé rozhodnutí, které musí auditor ve svém profesním i soukromém životě každodenně realizovat.

### Co dodat na závěr?

Celý proces kárného řízení zde byl záměrně zjednodušen a uvádím jen významné prvky správního řádu, příp. problémů, s nimiž se pravidelně kárná komise ve své rozhodovací praxi setkává.

Jinak toho již mnoho nezbývá. Smutným zjištěním bude, pokud si tento příspěvek přečtou zejména ti auditori, kterých se uvedená problematika netýká, protože by si jej měli přečíst ti, kterých se týká a kteří tak zpravidla nečiní...

**Jiří Vrba**

předseda Kárné komise KA ČR

inzerce



brožovaná  
152 stran  
259 Kč



vázaná  
224 stran  
339 Kč



brožovaná  
296 stran  
389 Kč



brožovaná  
376 stran  
349 Kč

## Auditorské standardy – policajť, nebo rádce?



Michal Štěpán

Často slýchám povzdechy, jak se ty auditorské standardy neustále rozšiřují, zpřísňují a stanovují další a další povinnosti. Ano, někde jsou tyto povzdechy namístě. Současné standardy obsahují povinnosti, které jsme před pár lety neměli. Však se taky před pár lety veřejnost o kvalitu naší práce zajímala mnohem méně. Máme-li obhájit smysluplnost naší role i v budoucnosti, musíme prokázat, že se na naši práci lze spoléhat. A to jde jedině tím, že ji budeme provádět dle dostatečně přísných standardů.

Ale zkusme se na stávající auditorské standardy podívat z trochu jiného úhlu. Neptat se, co všechno nám přikazují, ale naopak se podívat, co všechno nám umožňují. Kolik prostoru ponechávají pro invenci, úsudek, individuální řešení a svobodu rozhodování.

Jsou auditorské standardy neoblomným policajťem, anebo rozumným rádcem?

### Profesní úsudek

Auditorské standardy obsahují několik set odstavců stanovujících různé požadavky. Tvrdé povinnosti, od kterých se v zásadě nelze odchýlit a je nutno je splnit. Zkuste si ale namátkově vybrat dvacet z nich



a vypsát si klíčová slovesa. „Udělat“, „prověřit“ či „zkontrolovat“? Nikoliv, taková slova standardy používají jen velmi zřídka. Většina požadavků ISA je formulována tak, že auditor musí „zvážit“, „posoudit“ či „vyhodnotit“. Jinými slovy, většina požadavků neříká nic víc než to, že se musíme zamyslet.

Pozor, tím to rozhodně nebagatelizuji. Pro každé zamýšlení musím nejprve posbírat dostatek kvalitních informací (dotazováním, pročitáním, pozorováním atd.), poté tyto informace důkladně analyzovat a teprve pak učinit závěr. Ale jaké informace posbírám, odkud je vezmu a jaký závěr z nich učiním, je už na mně. ISA mi v zásadě jen přikazují, čím se mám zabývat. Způsob provedení ale ponechávají již na mém profesním úsudku.

To je přeci úžasný prostor, v jehož rámci mohu flexibilně měnit charakter svých postupů tak, aby byly smysluplné vzhledem k velikosti a charakteru mnou auditovaného klienta. To je odpověď na otázku, jak je možné udělat audit podle ISA pro nadnárodní společnost i pro malého místního podnikatele. Samozřejmě že je, protože ISA předpokládají (resp. vyžadují), abychom neustále používali svoji šedou kůru mozkovou.

Audit se nedá naprogramovat, audit se musí vymyslet. Audit totiž není věda, audit je umění.

### Rizika

Co vlastně auditujeme? Účetní závěrku? Čísla? V zásadě ano. Ale naše postupy nevolíme slepě a mechanicky. Přemýšlíme o příčinách a souvislostech, motivacích a příležitostech, historické zkušenosti a předpokládané budoucnosti. Zvažujeme a odhadujeme rizika. A to je zase o úsudku, subjektivním názoru, zkušenosti prokládané intuicí.

Přesně k tomu nás standardy nutí. Posbírat informace a odhadnout, kde je riziko vzniku chyby vysoké a kde naopak nízké. U vysokých rizik udělat práce víc a u nízkých rizik méně. A pokud vyhodnotím určitou oblast jako oblast bez rizika významné chyby, říká mi standard jasně:

Žádné další postupy nejsou potřeba!

### Více názorů

Sejdou se tři auditoři... To zní jako začátek nějakého slabomyslného vtípu. Ale co by se stalo, kdyby se teoreticky sešli tři auditoři u stejného klienta? Udělali by tři stejné audity? Stejně dotazy, stejné postupy a stejné závěry? Pochybuji. Každý audit by asi vypadal poněkud jinak. Dokonce nelze vyloučit, že i konečné výroky by se za určitých okolností mohly lišit. Který ze tří auditů by tedy byl správný? Možná všechny tři. Laik se podiví, ale ten, kdo chápe podstatu auditu, ne.

Není jeden správný audit. Existuje mnoho potenciálně správných způsobů provedení auditu. Důležité je,



zda všichni tři auditoři dodrželi všechny požadavky ISA (čili zvažovali, posuzovali a vyhodnocovali). Samozřejmě, že z některých informací museli v zásadě dospět ke stejnému závěru. Když jsem nebyl schopen otestovat polovinu výsledovky, nemůžu dát čistý výrok. Ale například výčet rizikových oblastí mohl mít každý z nich trochu jiný, mohli volit jiné postupy a mohli dospět k odlišným zjištěním.

Tři auditoři, každý to může dělat „po svém“ a přitom to stále všichni tři dělají správně.

### Požadavky versus aplikace

ISA mají přes osm set stránek. Většinu stránek ale nezabírají požadavky, nýbrž aplikační část či další přílohy. To jsou texty, které nám bližší vysvětlují jednotlivé požadavky a možné způsoby, jak je naplnit.

Ale pozor: možné způsoby, nikoliv jediné možné. Můžu daný požadavek naplnit jinak. Můžu zvolit jinou techniku, jiný druh informací, jinou úvahu. Pokud to dává smysl, je to srovnatelně spolehlivý postup a vede to k naplnění příslušného požadavku.

Proto je nutné číst standardy s vědomím toho, kde se zrovna pohybují. Část požadavků mi vytyčuje trasu a hlavní kontrolní body. Aplikační část mi radí, jak se mezi těmito body efektivně pohybovat. Já ale můžu znát lepší či rychlejší cestičky mezi kontrolními body.

Nic mi nebrání se po takových alternativních cestičkách vydat.

### Dokumentace

Spisuj, spisuj, spisuj. Neznám frekventovanější stížnost než na požadavky na spis auditora. Zkuste si však projít ISA a sepsat požadavky na dokumentaci (obvykle to bývá konec standardu).

Změřte, kolik stránek jste popsali (nebude jich mnoho). Projděte vypsání požadavky a podtrhujte ty, které budete považovat za „nesmyslné“ (nebude jich mnoho). Zkuste se zamyslet, co z dokumentace oproti požadavkům ISA nezískáváte či nedokumentujete, a zjistíte, že toho není mnoho.

Požadavky ISA na dokumentaci jsou v zásadě stručné, obecné a smysluplné. Jejich naplnění není složité. Rozumný auditor netvoří spis „protože to říká ISA“. Rozumný auditor tvoří spis, protože chce mít klidné spaní. Až někdo na auditora přijde a bude ho zkoušet chytit, dokáže auditor ze spisu, že dodržel všechny požadavky ISA. Protože ze spisu bude zřejmé, že „zvážil, posoudil či vyhodnotil“. Přesně tak, jak vyžadují ISA.

Čerstvě vydaná třetí generace příručky KA ČR může pomoci. Obsahuje „polotovary“ spisu, které lze rychle naplnit relevantními informacemi. Obsahuje klíčové

požadavky ISA přetavené do procesní podoby. Je to podvozek, motor a karoserie auditu. Ale za volantem musí někdo sedět. Někdo zkušený a odpovědný, kdo bude vědět, kdy je možné šlápnout na plyn, ale kdy taky přibrzdit, zastavit či dokonce kousek zacouvat.

Taky vás tak baví řídit?

**Michal Štěpán**

*Ing. Michal Štěpán je direktorem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace autorizovaných účetních zručů a auditorů (ACCA) a licencovaným auditorem Komory auditorů České republiky. Má více než 15 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojišťovnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň vede auditorské vzdělávání pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou Výboru pro metodiku auditu, předsedou Redakční rady pro překlady KA ČR a členem Auditing Working Party při FEE. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, a řídil překlady klarifikovaných ISA. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.*



*Pokud by Vám to nevadilo hned na první schůzce, tady pánové auditoři by se Vás na pár věci zeptali.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Prověrka účetní závěrky – alternativa k auditu

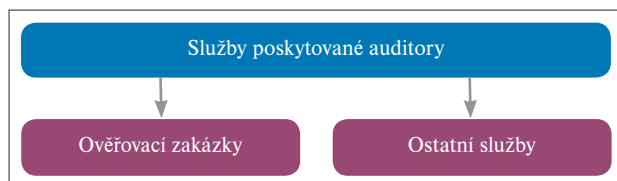


Tomáš Bernát

Většina z nás auditorů se, snad kromě daňového poradenství, zabývá primárně auditem účetních závěrek, ať už auditem povinným ze zákona nebo dobrovolným. Je všeobecně známo, že kromě auditu existují ještě další služby, které lze „pod hlavičkou“ auditora (statutárního auditora nebo auditorské společnosti) poskytovat,

přesto však existuje v tomto ohledu mnoho nejasností a zbytečných obav. Tento článek si klade za cíl čtenáře více seznámit s prověrkou účetní závěrky a poukázat na fakt, že může jít o velice užitečnou alternativní službu pro klienty.

Jsem si vědom skutečnosti, že odborné texty týkající se metodiky auditu pravděpodobně nepatří mezi nejoblíbenější četbu před spaním. Tento článek je proto pojat spíše prakticky, neobsahuje veškeré technické aspekty problematiky a čtenář v něm nalezne mnohá zjednodušení.



### Co je to vlastně ta „prověrka“?

Auditorské služby (zakázky) se dají rozdělit na dvě hlavní skupiny – tzv. ověřovací a ostatní. Tyto ostatní zakázky (např. sestavení účetní závěrky a tzv. dohodnuté postupy) nyní přeskochme a v tomto článku se jimi nebudeme zabývat. Ověřovací zakázky jsou ty, kterými jako auditori někoho o něčem ujišťujeme, například v případě auditu svým auditorským výrokem ujišťujeme akcionáře nebo společníky, že účetní závěrka je správně sestavena (podává věrný a poctivý obraz).

Audit a prověrka jsou vedle sebe stojící dva samostatné typy, resp. úrovně ověřovacích zakázek. Prověrka, běžně používaná v anglickém originále jako „review“, je méně než audit.

### Co má prověrka společného s auditem?

Jak audit, tak prověrka jsou ujišťovací zakázky, jejich společným znakem je tedy ujištění. Nějakou třetí stranu tedy prostřednictvím auditorské zprávy ujišťujeme o shodě předkládaných finančních informací se stanovenými pravidly. Společníky nebo akcionáře obchodní společnosti tedy například při auditu ujišťujeme o tom, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz podle českých účetních předpisů. Jiným příkladem může být ujištění skupinového auditora o tom, že skupinové

konsolidační výkazy (Group reporting package) byly v rámci dané hladiny významnosti (materiality) sestaveny v souladu s reportovacím účetním manuálem dané nadnárodní skupiny.

Hlavním auditorským produktem je auditorská zpráva o auditu nebo prověrce. Na tomto místě si dovoluji osobní postřeh – drtivá většina klientů není schopna tyto dvě služby odlišit.

### Čím se tedy audit a prověrka liší?

Jak již bylo řečeno, základním rozdílem mezi auditem a prověrkou je úroveň poskytované jistoty. Lidově řečeno – jakou sílu má auditorská zpráva, což se odvíjí od množství a typu práce, kterou jsem jako auditor udělal. Ještě jinak – do jaké míry se může třetí strana spolehnout, že konkrétní finanční informace (např. účetní závěrka) jsou v rámci hladiny významnosti správné.

Audit je ujišťovací zakázka poskytující vysokou míru jistoty. Vyjadřujeme ji v auditorském výroku pozitivním způsobem („...účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz...“).

Prověrka je ujišťovací zakázka poskytující pouze střední míru jistoty. Vyjadřujeme ji ve zprávě o prověrce negativním způsobem („Při prověrce jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že příložená účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz...“).

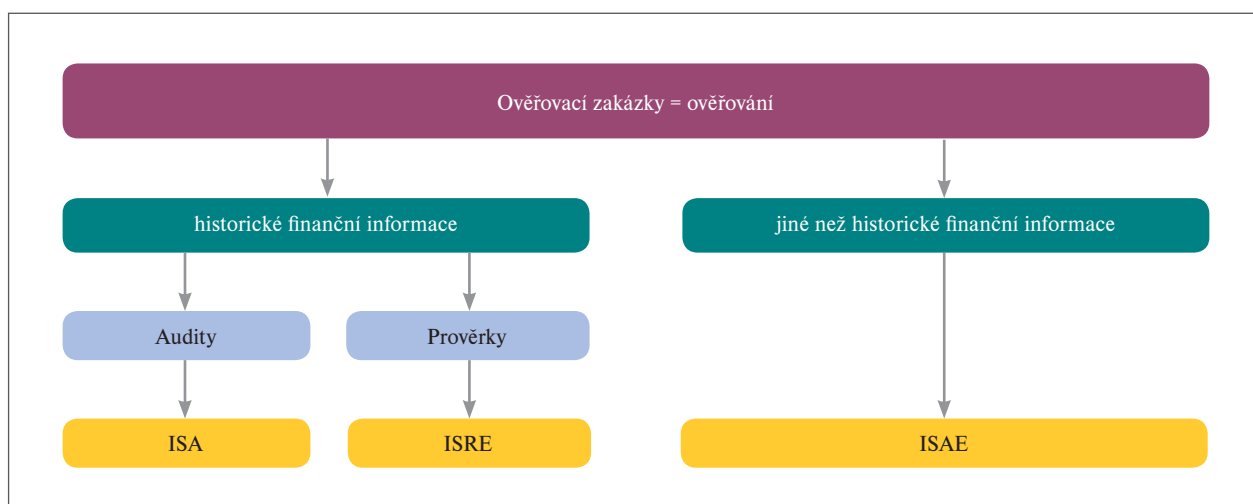
Prověrky jsou upraveny mezinárodními standardy ISRE 2400 a 2410. Na konci září byl vydán zcela nový standard ISRE 2400, účinný pro prověrky finančních informací od 31. prosince 2013. Jeho český překlad bude k dispozici do konce tohoto roku.

### Takže k čemu ta prověrka je?

Není rozhodující, o jaké „historické finanční informace“ jde, tedy zda jde o účetní závěrku, skupinové konsolidační výkazy nebo jiné historické finanční informace. Jakékoli historické finanční informace lze podrobit auditu i prověrce.

U účetní závěrky, která podléhá povinnému auditu, není volba, je třeba provést audit, neboť je vyžadován zákonem. U účetní závěrky, která povinnému auditu nepodléhá, lze provést buď audit, nebo prověrku – záleží pouze na požadavcích vlastníků společnosti. U reportovacích konsolidačních balíčků pro skupinové auditory záleží na stupni ujištění, které požaduje skupinový auditor (u společností, které jsou v rámci konsolidačního celku významné, budou skupinová auditory patrně požadovat audit, u méně významných dceřiných společností se často spokojí právě s prověrkou).

Potřeba času na provedení prověrky, a tedy i náklady jsou samozřejmě nižší než u auditu. V dnešní ekonomice nejisté době je tak prověrka účetní závěrky vhodnou alternativou k nepovinnému auditu. To platí i proto, že



riziko omezení povinnosti statutárních auditů navrhovanou novelou směrnice EU nad námi auditory stále visí jako Damoklův meč.

Jeden typ prověrky všichni již mnoho let často děláme, a to prověrky zpráv o vztazích mezi propojenými osobami. Donedávna se tato prověrka prováděla podle mezinárodního standardu pro prověrky (ISRE 2400 plus aplikační doložka), nyní pro tyto prověrky existuje samostatný standard KA ČR. Prověrky zpráv o vztazích jsou však samostatnou kapitolou, proto se jimi zde dále nezabýváme.

### Co mám tedy konkrétně dělat?

Připomeňme si nejdříve, jaké jsou tři základní typy auditorských testů u auditu – testy kontrol, analytické testy a testy detailních údajů. Oproti tomu prověrka je prováděna primárně dotazováním a analytickými postupy. Nemusíme se tedy detailně seznamovat a dokumentovat porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému ani testovat vnitřní kontroly. V zásadě nemusíme provádět detailní testy (testy jednotlivých transakcí a zůstatků na doklady, není nutno účastnit se inventury zásob, není zapotřebí zajistit rozeslání externích confirmací atd.), místo toho si vystačíme s dotazováním klienta a s analytickými postupy.

### Teoreticky je to jasné, ale....

Ukažme si na konkrétním příkladu, jak by se mohly lišit práce při auditu a prověrce mzdových nákladů. Předpokládejme výrobní podnik s několika desítkami zaměstnanců, kde jsou mzdové náklady velmi významnou položkou účetní závěrky.

Při auditu účetní závěrky bychom pravděpodobně provedli (ne nutně všechny) následující postupy:

- porozumění vnitřním kontrolám v oblasti mezd (např. kdo poskytuje informace pro kalkulace mezd, kdo schvaluje změny mezd, přesčasy, odměny, kdo kontroluje kalkulované mzdy před jejich výplatou – např. namátkou, srovnáním celkových mzdových nákladů v čase),

- testy některých vnitřních kontrol na vzorku (např. na vzorku všech odměn budu chtít vidět, že byly skutečně schváleny),
- detailní test kalkulace mezd na vzorku zaměstnanců (kontrola na mzdový výměr, kontrola správnosti kalkulace mzdy),
- analytické postupy – např. vývoj průměrné mzdy v čase, vazba na změny mezd v kolektivní smlouvě / stavu ekonomiky, test procenta pojistného, korelace počtu zaměstnanců a objemu výroby,
- sesouhlasení účtů skupiny 33 na prosincovou rekapitulaci,
- test dohadu/rezervy na nevyčerpanou dovolenou (přepočítání, test správnosti dat na vzorku zaměstnanců).

Naopak při prověrce bychom se pravděpodobně omezili na analytické postupy. Zůstatky účtové skupiny 33 bychom srovnali s předchozím rokem ve vazbě na mzdové náklady. Rezervu na dovolenou bychom nepřepočítávali, ale pravděpodobně pouze porovnali s předchozím rokem ve vazbě na počet zaměstnanců a mzdové tarify. Vše bychom prodiskutovali se mzdovou a hlavní účetní, popř. finančním kontrolorem/ředitelem.

### To je proti auditu pěkná úspora času. Co ale další kroky, které musíme dělat při auditu?

I při prověrce musíme provést postupy přijetí klienta, spočítat hladinu významnosti, porozumět podnikání klienta, získat písemné prohlášení vedení k prověrce. Zejména porozumění podnikání klienta je klíčové pro správné nastavení prověřkových prací.

Případné modifikace zprávy auditora jsou stejné jako u auditu.

### Co dokumentace? To mám dokumentovat dotazování?

Ano. Pro dokumentaci prověrky platí totéž co pro audit. Veškeré provedené práce je třeba

zdokumentovat ve spisu auditora. Pro dokumentaci dotazování, které je, jak již bylo uvedeno, vedle analytických postupů jeden ze dvou hlavních zdrojů informací, platí totéž.

Pokud jsme například u auditu mzdových nákladů analyticky zjistili neobvyklý nárůst průměrné mzdy, a ten nám byl finančním ředitelem vysvětlen mimořádnými odměnami, do spisu auditora slovně zadokumentujeme, že tato záležitost byla diskutována s finančním ředitelem, který nás informoval o mimořádných odměnách v určité finanční výši. Pokud tyto odměny vysvětlují neobvyklý nárůst mzdových nákladů, jsme při prověrce v této oblasti hotovi (při auditu bychom pravděpodobně museli tyto odměny testovat detailně).

### Co když si v praxi nebudu s něčím jist?

Prověrky jsou upraveny v ISRE 2400 a 2410, které jsou však relativně stručné. Jak bylo uvedeno, do konce roku bude k dispozici český překlad nového standardu ISRE 2400, který obsahuje mnoho návodů, které lze použít již nyní, před jeho účinností. Anglický originál standardu lze najít na internetových stránkách IFAC [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

**Tomáš Bernát**

*Ing. Tomáš Bernát, FCCA je audit partner společnosti PROXY – AUDIT, s.r.o. Působí také jako lektor především v oblasti auditorských standardů a metodiky auditu.*

## Úloha auditora při auditu účetních závěrek skupiny



Jiří Liberda

Již několik let je v platnosti Mezinárodní auditorský standard (ISA) 600 „Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, který přinesl auditorům nové kompetence a odpovědnosti. Vzhledem k současnému trendu seskupování společností do velkých celků nabývá tento standard stále většího významu. Z tohoto důvodu považuji za účelné zmínit se o některých důležitých aspektech, které jsou v ISA 600 uvedeny.

Článek si nedává za cíl poskytnout úplný a komplexní návod, jak postupovat v případě skupinového auditu. Nicméně rád bych upozornil na některé skutečnosti, které by měl auditor rozhodně vzít v úvahu při přijetí, plánování a realizaci takové zakázky. V článku se zmiňuji o důležitém aspektu, kterým je odpovědnost auditora skupiny, a dále přibližuji jednotlivé fáze auditu a jejich specifika.

Vzhledem k tomu, že tento standard byl již účinný pro auditu účetních závěrek sestavených po období začínajícím po 15. prosinci 2009, je na místě zamyslet se i nad již dokončenými zakázkami z hlediska souladu s tímto standardem.

### Odpovědnost auditora skupiny

Úkolem auditora skupiny je vydat výrok k účetní závěrece skupiny, přičemž z povahy věci je zřejmé, že některé složky (v českém prostředí nejčastěji účetní jednotky, které se podrobí konsolidaci) budou auditovány jiným auditorem, tzv. auditorem složky. ISA 600 nicméně nepřipouští přenést celou odpovědnost auditora

skupiny na auditora složky, a proto definuje, jak auditor skupiny bude postupovat bez ohledu na to, zda finanční informace týkající se složky ověřuje auditorský tým skupiny nebo složky. Auditor skupiny dle ISA 600 zodpovídá za řízení zakázky (viz ISA 220 – Řízení kvality auditu účetní závěrky), za její provedení dle požadavků profesních standardů a příslušných právních předpisů a za svůj auditorský výrok. Odpovědnost auditora za zprávu auditora o konsolidované účetní závěrce je také stanovena § 19 zákona o auditorech. Zákon o auditorech v § 49 dále upravuje situaci, kdy spis auditora může Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada) poskytnout příslušným orgánům ze třetích zemí. Jedná se o spis v případě auditu společností, které vydaly cenné papíry v této třetí zemi, a žádost byla podána prostřednictvím Rady.

### Rozhodování o přijetí zakázky a její následné plánování

Při zvažování, zda auditor skupiny přijme zakázku, platí obecná ustanovení o profesních kvalifikačních předpokladech. Auditor dále posoudí, zda bude mít reálný přístup k finančním informacím týkajících se složek. Pokud složky ověřují jiní auditoři, je nutno zvážit, zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na jejich práci a mít znalost o okolnostech, které vedly auditora složky k formování výroku auditora. Jinými slovy to znamená, že auditor skupiny musí být schopen zformulovat svůj vlastní nezávislý názor. Proto je nezbytné, aby auditor skupiny vydal v této souvislosti své auditní instrukce, kterými se budou zúčastnění auditoři řídit.

### Auditní instrukce – písemné sdělení a způsob jak zvládnout skupinový audit

Auditní instrukce není nutno asi podrobně popisovat, v různé podobě se s nimi již setkal téměř každý, kdo pracuje v pozici auditora složky případně skupiny. Existují určité minimální požadavky na jejich obsah se zřetelem na zvládnutí správné dokumentace a spisu auditora skupiny. Samotný standard definuje způsob předávání informací auditorovi složky. V souladu s ISA 600.40 a ISA 600.41 je skupinový auditor povinen vyzvat auditora složky, aby ho informoval o relevantních skutečnostech pro potřeby skupinového auditu. Auditor složky by měl obdržet požadavky auditora skupiny včas, aby jim zvládl přizpůsobit své postupy. Uvedené odstavce vyjmenovávají, které informace je povinen auditor složky sdělit (a stanovit i strukturu této výzvy). Užitečnou pomůckou jsou i přílohy standardu ISA 600, které obsahují příklady instrukčního dopisu auditora skupiny a potvrzení přijetí těchto instrukcí auditorem složky.

V dalším textu se zaměřuji na jednotlivé fáze auditu, které s touto informační povinností souvisí.

#### Fáze auditu skupiny

1. **Znalosti o auditorovi složky (ISA 600.19)** –
  - jedná se zejména o požadavky nezávislosti, dodržování etického kodexu a požadavky na odbornou kvalifikaci a regulaci profese auditora. V tomto ohledu bude rozsah dokumentace u auditora zapojeného do nadnárodní sítě podléhající aktivnímu dohledu zřejmě jiný než u auditora mimo aktivní dohled sítě. V prvním případě může postačovat prohlášení auditora složky ve vazbě na výsledky kontroly dodržování ISQC 1. Ve druhém případě bude záležet na konkrétní situaci a úsudku auditora skupiny, jak výše uvedené požadavky zjistí.
2. **Strategie auditu** – je důležitý dokument z titulu plánování skupinového auditu. Auditor skupiny stanoví skupinovou strategii a seznámí s ní auditory složek (povinnost stanovení strategie auditu a tvorba plánu vychází z ISA 300). V rámci strategie se zejména komunikuje:
  - a. Materialita
  - b. Časový harmonogram
  - c. Rámec výkaznictví
  - d. Transakce mezi spřízněnými subjekty
  - e. Reakce na vyhodnocená rizika
  - f. Riziko nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou
  - g. Vnitřní kontrolní systém a jeho případné nedostatky
  - h. Významné jednorázové transakce, účetní odhady, testy na znehodnocení
  - i. Právní spory
  - j. Komunikace s vedením
3. **Materialita** (celková, prováděcí a jednoznačně nepodstatné nesprávnosti) – určí ji skupinový auditor za skupinu jako celek a dále stanoví vhodnou materialitu na úrovni složky. Pouze skupinový auditor má celkový přehled o celé skupině a tudíž musí stanovit absolutní výši plánovací materiality, kterou auditory složek nesmí překročit. V případě, že si hladinu materiality stanovuje auditor složky sám, auditor skupiny posuzuje, zda materialita stanovená auditorem složky je vhodná a není vyšší než plánovací materialita stanovená auditorem skupiny. Auditor složky má za povinnost informovat o zjištěných nesprávnostech auditora skupiny a v závislosti na způsobu určení materiality a dalších instrukcí skupinového auditora formuluje zprávu.
4. **Transakce mezi spřízněnými subjekty** – zde má role skupinového auditora nezastupitelnou úlohu vzhledem k tomu, že ne vždy všechny složky a auditory složek musí o sobě navzájem vědět. Auditory složek sdělují auditorovi skupiny všechny známé transakce mezi spřízněnými subjekty. Auditor skupiny vhodným způsobem komunikuje (zdokumentuje) vymezení skupiny a všech jejích komponent.
5. **Reakce na vyhodnocená rizika** – auditor skupiny je povinen určit, jaké procedury budou provedeny jím samotným nebo auditory složek a jakým způsobem se bude podílet na práci auditorů jednotlivých složek. V praxi se často jedná o výčet transakcí nebo zůstatků účtů s uvedením relevantního tvrzení, na které se auditní procedury zaměří. Na rozsah prováděných procedur má vliv i významnost jednotlivých složek:



*Dneska jsem upekla bábovku podle těch tvých auditorských standardů.  
Kresba: Ivan Svoboda*



- a. V případě významných složek (ať již z hlediska velikosti složky nebo výše přirozeného rizika) auditor skupiny musí minimálně:
    - i. prodiskutovat s auditorem složky nebo managementem předmět podnikání složky,
    - ii. prodiskutovat s auditorem složky nebo managementem náhylnost finančních informací na riziko nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,
    - iii. prověřit dokumentaci k významným rizikům – např. v podobě Závěrečného memoranda auditora složky nebo kontrolou spisu u samotného auditora. Přístup ke spisu auditora složky je vhodné si vymínit již ve fázi získání znalostí o auditorovi složky.
  - b. V případě složek, které nejsou významné, je skupinový auditor povinen provést alespoň analytické postupy na úrovni skupiny.
6. **Vnitřní kontrolní systém** – pokud auditor složky vychází z předpokladu, že skupinové kontroly fungují účinně, testuje auditor skupiny kontroly z hlediska návrhu, zavedení a provozní účinnosti těchto kontrol. Relevantní dokumentace je poskytnuta pro potřeby spisu auditora složky. Typickým příkladem je testování počítačového prostředí, pokud jednotlivé složky pracují v informačním systému spravovaném na úrovni mateřské společnosti. Dále je třeba specificky zmínit proces sestavení účetní závěrky skupiny. I zde auditor skupiny testuje kontroly z hlediska návrhu, zavedení a provozní účinnosti těchto kontrol včetně pokynů, které vedení vydalo svým složkám s cílem identifikovat vznik možné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.
7. **Závěrečné memorandum** – je nepostradatelným dokumentem z dokončovací fáze skupinového auditu, jehož prostřednictvím komunikují auditori složek svá zjištění v návaznosti na strategii auditu. Jeho absence ve spise auditora skupiny může

způsobit obtíže s doložením, jak byla práce auditora složky prověřena. V případě významných složek a v kombinaci s rizikem vzniku významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou by měl auditor skupiny zvážit dostatečnost a vhodnost získaných důkazní informací pro možnost formulovat výrok auditora.

8. **Komunikace událostí po datu účetní závěrky** – vzhledem k tomu, že skupinový audit je většinou ukončen a zpráva auditora vydána po datu zpráv auditorů složek, je povinností skupinového auditora získat informace o materiálních skutečnostech vztahující se k účetní závěrce skupiny k datu vydání zprávy skupinového auditora. Povinnost předávat informace o událostech po datu účetní závěrky si auditor skupiny nejlépe upraví v rámci auditních instrukcí.
9. **Komunikace s vedením** – nad rámec obvyklých požadavků na předávání informací vedení skupiny, např. formou dopisu vedení o nedostacích vnitřního kontrolního systému skupiny nebo složky, ISA 600.49 ukládá povinnost auditorovi skupiny mimo jiné informovat o případných omezeních auditu skupiny, kdy existují pochybnosti o kvalitě auditora složky a případy podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se vedení podílí.

### Závěr

ISA 600 nepokrývá veškeré aspekty skupinového auditu a je ho třeba číst v kontextu s ostatními standardy. Zásadní změnu ovšem přinesl v oblasti odpovědnosti skupinového auditora. Skupinový auditor musí být schopen zformulovat svůj vlastní názor na případné sporné oblasti, významné odhady a významné oblasti, kdy byla využita práce experta. Tato skutečnost nicméně nezakládá povinnost mít detailní znalosti o těchto skutečnostech. ISA 600 definuje povinné procedury (např. spočívající v prověření dokumentace k významným rizikům), které slouží k pochopení provedené práce, způsobu, jak byla auditní procedura koncipovaná, a závěru, který vyplynul ze získaných informací. Na základě takto získaných informací musí být skupinový auditor následně schopen zformulovat a obhájit svůj vlastní názor na účetní závěrku skupiny jako celek.

**Jiří Liberda**

*Ing. Jiří Liberda je partnerem odpovědným za řízení pražské kanceláře společnosti Moore Stephens. Vystudoval VŠE v Praze, obor Finance a účetnictví. V letech 1995-2010 pracoval v KPMG v oddělení auditních služeb. Od roku 2007 pracuje ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR, je členem Redakční rady pro překlady KA ČR a dále členem Svazu účetních.*

## Co přinesla revize standardů ISA 315 a ISA 610



Martin Mančík

Standardy ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“ a ISA 610 „Využití práce interních auditorů“ byly na konci roku 2011 revidovány, přičemž toto revidované znění je účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu. Ve svém článku bych se chtěl zaměřit na to, co pro nás auditory tato revize znamená.

Předpokládám, že valná většina z nás jistě uvítá, že revize nepřinesla žádné dramatické změny. Většina změn ve standardu ISA 315 je pouze reflexí úpravy standardu ISA 610. Standard ISA 315 v revidovaném znění specificky uvádí, že postupy vyhodnocení rizik zahrnují dotazování pracovníků oddělení interního auditu, je-li toto oddělení v auditované účetní jednotce zřízeno. To prakticky v českých podmínkách zužuje aplikovatelnost revidovaného znění obou standardů víceméně na regulované finanční instituce, účetní jednotky s velkým rozsahem operací / počtem zaměstnanců, popřípadě na menší účetní jednotky, které jsou součástí mezinárodních skupin. Kromě dotazování pracovníků interního auditu se auditorům doporučuje provést takové dotazování i u pracovníků oddělení řízení rizik a oddělení informačních systémů. Dotazování pracovníků interního auditu je třeba provést bez ohledu na to, zda zamýšlíme zohlednit práci interního auditu pro úpravu charakteru nebo načasování naší vlastní práce. Co je vlastně za tímto možná lehce překvapivým požadavkem? Odpověď vychází z předpokladu, že pracovníci oddělení interního auditu disponují výbornou znalostí účetní jednotky, a externí auditor tak dotazováním těchto pracovníků může získat cenné informace relevantní pro identifikaci významné nesprávnosti. Bude-li takové dotazování indikovat rizika významné nesprávnosti (např. informace o výsledcích provedeného šetření/prověry interního auditu), standard auditorovi doporučuje seznámit se s příslušnou zprávou interního auditu a zvážit implikace pro své vlastní auditní postupy. Interní auditor bývá také často pověřen vyšetřováním interních podvodů, dotazování pracovníků interního auditu nám tak pomůže získat cenné informace i v tomto směru. Podobně lze získat informace o fungování vnitřního kontrolního systému a dodržování právních předpisů. Externí auditor může při návrhu charakteru a načasování své práce zohlednit, jak vedení účetní jednotky reagovalo na zjištění interního auditu (např. při identifikaci systémové chyby v nastavení vnitřního

kontrolního systému) a jaký je názor interního auditora na vhodnost a účinnost provedeného nápravného opatření. Standard ISA 315 rovněž specificky zdůrazňuje důležitost průběžné a fungující komunikace s interním auditem při plánování a následném provádění našeho auditu.

Revize ISA 610 se soustředila na dva hlavní body:

- 1) Již uvedené zdůraznění mimořádné role interního auditu při procesu identifikace a vyhodnocení významné (materiální) nesprávnosti externím auditorem a
- 2) využití práce interního auditu při získávání důkazních informací včetně jeho přímého zapojení při provádění auditů postupů.

Zatímco bod 1) je do značné míry pokryt revizí ISA 310, co by standardu zaměřeném na prvotní vyhodnocení rizik významné nesprávnosti, je problematika druhého bodu řešena přímo ve standardu ISA 610. Zde je třeba podotknout, že míra využití práce interního auditu při našich vlastních auditních pracích byla, je a zřejmě i v budoucnu zůstane předmětem živé diskuse a nevyčerpatelným zdrojem názorových rozdílů. Jde zejména o otázku, kde je rozumná míra hranice mezi efektivním auditem (tedy proč testovat něco, co již otestoval interní auditor) a naší nezávislostí/odpovědností za vydaný výrok.

Revidovaný standard ISA 610 tak hned v úvodní části zdůrazňuje, že výhradní odpovědnost externího auditora za vydaný výrok není nikterak snížena tím, že se při svém auditu spoléhal na práci interního auditu, a je jeho odpovědností posoudit vhodnost a adekvátnost míry zapojení interního auditu. Při této úvaze je třeba posoudit míru jeho nezávislosti na vedení účetní jednotky, kompetentnost pracovníků interního auditu



a opatření k zajištění kvality prováděných aktivit včetně jejich dokumentace. Standard specificky vyžaduje, aby externí auditor částečně zopakoval práci provedenou interním auditorem, na niž se hodlá spoléhat.

Míra využití práce interního auditu se bude lišit i podle identifikovaného rizika významné nesprávnosti – pro rizikovější položky výkazů, resp. pro položky vyžadující vyšší míru profesionálního úsudku se očekává mnohem nižší zapojení interního auditu než pro položky s nízkou mírou rizika. Auditor by měl ve svém spisu zdokumentovat, jak vyhodnotil nezávislost a kompetentnost interního auditu, systematickosti aplikovaných postupů a procesů k zajištění kvality výstupů interního auditu a nakolik toto vyhodnocení zohlednil při plánování svých auditů postupů.

Jak jsem již předeslal na začátku, nepřináší revidované standardy žádné revoluční novinky a jde tak spíše o zpřesnění způsobu vhodného využití interního auditu při našich auditech. Ze své více než třináctileté praxe jsem se s přímým využitím práce interního auditu v České republice setkával spíše jen při auditu velkých finančních institucí, a i zde to bylo v omezeném rozsahu. Každopádně kolegům, kteří provádí audit účetních

jednotek s funkcí interního auditu, doporučuji detailnější pročetí revidovaných standardů, a to zejména s ohledem na požadovanou dokumentaci našeho vyhodnocení nezávislosti, kompetentnosti, opatření k zajištění kvality interního auditu, opětovné provedení postupů interního auditu externím auditorem a zdůvodnění zvoleného mixu spoléhání se na práci interního auditu a na vlastní audit postupů.

**Martin Mančík**

*Ing. Martin Mančík, FCCA pracuje v pražské pobočce společnosti Sita Information Networking Computing B.V., kde vede oddělení finančních analýz, reportingu a compliance. V letech 2000-2012 pracoval ve společnosti PricewaterhouseCoopers, kde se specializoval na audit a účetní poradenství v oblasti finančních služeb, zejména pojišťoven. Jako ředitel byl zodpovědný za audit Generali PPF Holdingu, České pojišťovny a dalších dceřiných společností. Je členem ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) a statutárním auditorem. Působil ve Výboru pro metodiku auditu a Redakční radě pro překlady KA ČR.*

## Nový standard pro ověřování výkazu skleníkových plynů

V březnu 2012 schválila Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) nový mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3410, který se týká ověřování výkazu skleníkových plynů. Tento standard se použije pro období končící 30. září 2013 nebo později.

Tento nový standard patří mezi standardy vycházející z mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky jiné než audity nebo prověrky historických informací (ISAE 3000) a představuje specifickou úpravu pro oblast ověřování výkazů skleníkových plynů. To znamená, že ověřující osoba (dále auditor) při aplikaci standardu ISAE 3410 musí aplikovat nejen ustanovení v tomto standardu, ale i ustanovení ISAE 3000. I když je sám standard se svými 78 paragrafy poměrně obsažný, řada užitečných informací je obsažena v aplikační části, která je více než dvojnásobně obsáhlejší.

Standard představuje završení projektu, který byl IAASB schválen již v roce 2007. Cílem standardu je zvýšit kvalitu a konzistentnost ověřovacích zakázek týkajících se výkazů skleníkových plynů, a to i ve vztahu ke zvýšenému počtu firem, které tento výkaz zveřejňují (ať již jako požadavek národních předpisů nebo na dobrovolné bázi).

ISAE 3410 definuje výkaz skleníkových plynů jako výkaz, který obsahuje a kvantifikuje základní prvky

produkce emisí skleníkových plynů dané účetní jednotky. Tento výkaz, v závislosti na národní legislativě či rozhodnutí účetní jednotky, může rovněž obsahovat srovnatelné údaje za předchozí období a vysvětlující poznámky, a to včetně významných postupů k sestavení výkazu a informací k použitým metodám pro kvantifikaci emisí. Výkaz může dále obsahovat i informace o odstraněných (tzv. removals) a odečtených emisích (tzv. deductions). Vykazované emise mohou být jak přímé, tak i nepřímé, nicméně nejčastěji se zveřejňují pouze přímé emise (Skupina 1). Standard předpokládá, že se vyprodukované, odstraněné a odečtené emise budou ve výkazu uvádět samostatně (tedy na brutto bázi).

Skupinu 1 představují přímé emise, tedy emise produkované zdroji/zařízeními vlastněnými nebo kontrolovanými účetní jednotkou.

Nepřímé emise vznikají coby důsledek aktivit účetní jednotky, ale na zdrojích/zařízeních vlastněných nebo kontrolovaných jinými účetními jednotkami. Tyto emise se dělí na Skupinu 2 a Skupinu 3. Skupina 2 představuje emise spojené s nakoupenými energiemi a Skupina 3 pak představuje zbytkovou kategorii (např. emise vznikající při obchodních cestách zaměstnanců, subdodavately realizovaných aktivitách nebo ze spotřeby paliva/energie výrobky prodávanými účetní jednotkou).



Pod pojmem skleníkové plyny se rozumí primárně oxid uhličitý, nicméně dále jde i o metan, oxid dusný a další plyny definované legislativou, na jejímž základě se výkaz sestavuje.

Odstraněnými emisemi se rozumí emise, které sice účetní jednotka vyprodukovala svou činností, ale následně je odstranila z atmosféry. Nejčastěji jde o výsadbou stromů, které do sebe navážou oxid uhličitý, nebo jinou sofistikovanou metodu založenou na stažení oxidu uhličitého z atmosféry a jeho skladování ve vhodném úložišti.

Odečtené emise představují tituly, na jejichž základě se ve výkazu skleníkových plynů sníží celková částka vykázaných emisí, ale nepředstavují odstraněné emise popsané výše. Nejčastěji půjde o nakoupené povolenky.

Ověřovací zakázky podle ISAE 3410 vychází z porozumění a vyhodnocení rizik souvisejících s příslušnou zakázkou. Standard auditorovi umožňuje provést ověření výkazu skleníkových plynů buď jako zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo jako zakázku poskytující omezenou jistotu. Standard nicméně neupravuje podmínky, za kterých by měla být poskytnuta přiměřená nebo omezená jistota, a ponechává tak tuto volbu na dohodě auditora s účetní jednotkou v případě dobrovolného ověření nebo na znění příslušných národních předpisů. Podobně jako při

auditu/prověrkách finančních výkazů je při ověřování výkazu skleníkových plynů nutné, bez ohledu na to, zda půjde o přiměřenou nebo omezenou jistotu:

- seznámit se s účetní jednotkou a s prostředím, v němž působí,
- identifikovat a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti ve výkazu skleníkových plynů,
- provést postupy k pokrytí identifikovaných rizik a
- na základě výsledků provedených postupů vydat zprávu.

Vzory zprávy auditora jsou uvedeny v příloze standardu. Zprávy by měly obsahovat:

- vysvětlení, za co odpovídá vedení účetní jednotky a auditor,
- krátkou informaci o postupech provedených auditorem při ověřování,
- informaci o tom, že kvantifikace skleníkových plynů ve výkazu je předmětem přirozené nejistoty,
- zejména u složitějších zakázek, vyžadujících odborné znalosti z oblasti klimatologie a měření/kvantifikace produkovaných skleníkových plynů, informaci o zahrnutí specializovaných odborníků v ověřovacím týmu,
- potvrzení o dodržení etického kodexu a ISQC 1.

U zakázek poskytujících omezenou jistotu je dále třeba specifikovat provedené postupy. Zakázky

## data pod lupou

### Nezávislá analýza dat Kontinuální monitoring Snadný přístup k datům SAP®

**Software IDEA®**  
Nezávislá analýza dat

**Smart Analyzer**  
Soubor základních  
auditorských testů

**CaseWare™ Monitor**  
Kontinuální monitoring

**Smart Exporter**  
Snadný přístup k datům SAP®



J + Consult, spol. s r.o., Čapkova 2/192, 140 00 Praha 4  
T: +420 244 118 411, E: jconsult@jconsult.cz  
www.datapodlupou.cz, www.jconsult.cz

jconsult

poskytující omezenou jistotu jsou jednodušší z následujících důvodů:

- auditor se nemusí seznámit se všemi složkami vnitřního kontrolního systému účetní jednotky,
- odpadá posouzení nastavení kontrol a jejich implementace,
- identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti se nemusí provádět na úrovni jednotlivých tvrzení,
- provedené postupy budou primárně založeny na dotazování u vedení účetní jednotky, odpovědných osob (včetně interního auditu, je-li tato funkce vytvořena) a na analytických postupech.

Standard předpokládá, že zejména v případě komplexních výrobních procesů bude ověřovací tým složen nejen z auditorů, ale i ze specializovaných odborníků z oblasti klimatologie a měření/kvantifikace produkovaných skleníkových plynů. Dále je třeba si uvědomit, že se množství vyprodukovaných skleníkových plynů mnohdy odhaduje na základě sekundárních údajů, a je tak předmětem značné přirozené nejistoty. Zůstává tak na posouzení auditora, disponuje-li dostatečnou odbornou znalostí a je-li schopen tuto nejistotu dostatečně pokrýt provedenými postupy. To je potřeba dobře zvážit především u zakázek poskytujících přiměřenou jistotu.

Standard se rovněž zabývá i tím, zda a kdy je třeba provést ověřovací postupy přímo na místě významných zdrojů skleníkových plynů.

V České republice jsou povinnosti provozovatelů zdrojů produkujících emise skleníkových plynů upraveny zákonem č. 695/2004 Sb. (ve znění pozdějších předpisů)

o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a vyhláškou č. 12/2009 Sb., kterou se stanoví postup zjišťování, vykazování a ověřování množství emisí skleníkových plynů. V souladu s těmito předpisy je provozovatel povinen každoročně předkládat Výkaz o množství emisí skleníkových plynů ze zařízení, společně s dokladem o ověření vykázaného množství emisí. Jde o přímé emise, tedy Skupinu 1. Toto ověření musí být provedeno osobou autorizovanou MŽP, což jsou v dnešní době převážně specializované neauditorské společnosti. Pokud by tuto akreditaci získal auditor, mohl by tak provést ověření správnosti zmíněného výkazu podle ISAE 3410. Podmínkou je, aby ověření podle stávajících českých předpisů (resp. v době účinnosti standardu ISAE 3410) splňovalo současně všechny požadavky standardu. V opačném případě nelze standard použít ani se na něj ve zprávě o ověření výkazy odvolávat.

Je tedy otázkou, nakolik tento nový standard otevře auditorům cestu k ověřování výkazů skleníkových plynů v České republice, kde se zatím tyto výkazy sestavují samostatně mimo výroční zprávy a jejichž ověřování je doposud doménou specializovaných firem. V případě zahrnutí výkazu skleníkových plynů do výročních zpráv, resp. při zahrnutí informací o produkci skleníkových plynů významných českých dcer do konsolidovaných výkazů zahraničních mateřských společností si lze představit i zvýšený zájem o ověření auditorem, který by mohl za tímto účelem obchodně spolupracovat se stávajícími specializovanými společnostmi.

**Martin Mančík**



## Nové metody v účetnictví subjektů veřejného sektoru a audit



Zdeňka  
Drápalová

Změny v účetnictví veřejného sektoru, tzv. reforma účetnictví státu, přinesly změny nejen v účtování, ale i v postupech, které se používají při ověřování účetních závěrek subjektů veřejného sektoru. Změna postupů nebyla vyvolána změnou auditorových standardů, ale spíše rozsahem standardů, které je třeba při auditu použít.



Jan Prošek

Účetní reforma, jejímž cílem bylo posílení akruálních prvků účetnictví a věrného a poctivého zobrazení, zavedla nové účetní metody, které vyžadují na straně účetních jednotek nové postupy. Nové metody jsou v mnoha případech založeny na odborném úsudku, který musí uplatnit ti, kteří údaje vstupující do účetnictví vytvářejí. Jedná se zejména o tvorbu tzv. účetních odhadů, které vychází ze

širších souvislostí a odborného posouzení příslušné situace. Některé účetní jednotky na tyto skutečnosti dokázaly reagovat a připravily pro potřeby vedení svého účetnictví vnitřní předpisy, které tyto procesy nastavují, jiné teprve při auditu zjišťují, že vznikají nové skutečnosti, o kterých mělo být účtováno.

### Účetní odhady v předpisech

V českých účetních předpisech nejsou účetní odhady jako kategorie souhrnně definovány, nicméně je možné (mj. v souladu s ustanoveními odstavců 37-43 *IPSAS 3 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*) dovodit, že za účetní odhady lze v podmínkách českých účetních předpisů pro subjekty veřejného sektoru považovat:

- odhad výše opravné položky – § 25 odst. 3 a § 26 odst. 3 zákona o účetnictví (ZoÚ), § 65 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a Český účetní standard (ČÚS) č. 706,
- odpisy (zejména odhad doby používání majetku) – § 25 odst. 3, § 26 odst. 3 a § 28 ZoÚ, § 66 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 708,
- odhad výše rezerv – § 25 odst. 3 a § 26 odst. 3 ZoÚ, § 67 vyhlášky č. 410/2009 Sb. a ČÚS č. 705,
- odhad použitý pro ocenění reálnou hodnotou – § 27 odst. 4 ZoÚ,
- odhad použitý pro ocenění reprodukční pořizovací cenou – § 25 odst. 5 ZoÚ,
- odhad výše dohadných položek – § 22 a § 32 vyhlášky č. 410/2009 Sb.,
- odhad použitý pro ocenění některých podmíněných aktiv a pasiv – § 25 odst. 2 ZoÚ a § 72 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Účetní předpisy obvykle nestanoví konkrétní postup pro vyčíslení odhadu. Odhady jsou kategorií založenou do značné míry na úsudku, ať již z hlediska hodnot, se kterými se pracuje, tak i z hlediska metod, kterými se postupuje. A ty jsou voleny podle specifických předpokladů platných pro konkrétní případ. Vodítkem při stanovení odhadů je určitý „vyšší princip“ – věrné a poctivé zobrazení. Znamená to tedy i v případě odhadů postupovat tak, aby v souladu s § 7 ZoÚ byla na základě vedeného účetnictví sestavena účetní závěrka, jež bude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

I přes výše uvedené je v některých případech postup pro vyčíslení odhadu v účetních (prováděcích) předpisech detailně stanoven. Jedná se například o výpočet opravné položky k pohledávkám na základě počtu dnů po splatnosti. Může se však stát, že účetní jednotka usoudí, že z důvodu dosažení věrného a poctivého obrazu nelze při stanovení odhadu podle prováděcího předpisu postupovat. Ve výjimečných případech se proto účetní jednotky v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 ZoÚ mohou odchýlit od použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy, pakliže by použití odchýlného postupu vedlo k tomu, že účetní závěrka bude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. I když by se mohlo zdát, že pro vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond ČR, ÚSC, DSO, RRRS, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny) s ohledem na § 36 odst. 1 ZoÚ není odchýlení od metod možné, ustanovení § 7 odst. 2 platí obecně pro všechny účetní jednotky, a tedy i pro ty vybrané. Je pak na auditorovi, aby posoudil, zda odchýlení od metod bylo na místě a skutečně vedlo k dosažení věrného a poctivého obrazu.

### Problematika účetních odhadů ve standardech ISA

Dle bodu 13 standardu *ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce* je auditor (při formulování stanoviska k účetní závěrce) mj. povinen zhodnotit, zda jsou účetní odhady provedené vedením účetní jednotky přiměřené. Dle bodu 31 stejného standardu musí být ve zprávě jako popis auditu uvedeno, že audit zahrnuje mj. i posouzení přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením účetní jednotky.

Ve standardu *ISA 200 – Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorovými standardy* je mj. uvedeno, že účetní odhady jsou spojeny s vyšším přirozeným rizikem, proto je nutné, aby auditor posoudil přiměřenost účetních

odhadů provedených vedením účetní jednotky (podobné ustanovení obsahuje i standard ISA 315).

Ve standardu *ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu* je uvedeno, že nesprávnosti v účetní závěrce mohou mj. vzniknout v důsledku nesprávného účetního odhadu způsobeného přehlédnutím nebo jednoznačně chybným výkladem skutečností nebo v důsledku úsudku vedení účetní jednotky týkajícího se účetních odhadů, který auditor považuje za nepřiměřený.

Problematiku ověřování účetních odhadů potom upravuje samostatný standard *ISA 540 – Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů*. Podle tohoto standardu je cílem auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda jsou účetní odhady vykázány v účetní závěrce přiměřeně a zda jsou související zveřejněné údaje v účetní závěrce adekvátní. Standard dále uvádí, že auditor má na paměti specifika účetních odhadů jak ve fázi seznámení se s účetní jednotkou a jejím prostředím pro účely vyhodnocení rizik významné nesprávnosti, tak při plánování a provádění postupů, které na tato rizika reagují. Za účelem identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti je auditor povinen seznámit se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví relevantními pro odhady, s tím, jak vedení nastavilo identifikaci transakcí, událostí a podmínek, které mohou vést k vykázání nebo zveřejnění účetních odhadů, a s tím, jak jsou účetní odhady stanovovány. Na základě tohoto seznámení pak auditor vyhodnotí, zda některé z odhadů nezpůsobují významná rizika. V těchto případech pak posoudí, zda byly vhodně aplikovány požadavky rámce účetního výkaznictví a zda metody pro stanovení odhadů byly používány konzistentně. U odhadů způsobujících významná rizika na základě důkazních informací posoudí, zda jsou účetní odhady uvedené v účetní závěrce přiměřené, nebo zda jsou nesprávné. Co se vlastního postupu auditora

při provádění postupů reagujících na riziko významné nepravosti u účetních odhadů týká, auditor v souladu s ustanovením odstavce 13 standardu *ISA 540* vezme v úvahu povahu účetního odhadu a provede jeden nebo více následujících postupů:

- vyhodnotí, zda události, které nastaly od rozvahového dne do data zprávy, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů;
- otestuje, jak vedení stanovuje účetní odhad a údaje, na kterých je založen;
- otestuje provozní účinnost kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů vedením, spolu s vhodnými testy věcné správnosti;
- stanoví bodový odhad nebo rozpětí odhadu pro posouzení bodového odhadu vedení.

Stejně jako v jiných případech by měl auditor zvažovat, zda pro posouzení odhadů není třeba specializovaných dovedností, tj. zda není vhodné využít experta. Auditor rovněž získá písemné prohlášení vedení účetní jednotky o tom, zda se domnívá, že významné předpoklady, které použilo při stanovení účetních odhadů, jsou přiměřené.

Dle standardu *ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu* může být užitečné při vyhodnocení dopadu nesprávností shromážděných během auditu rozlišovat mezi faktickými nesprávnostmi, nesprávnostmi v úsudku a předpokládanými nesprávnostmi. Nesprávnosti v účetních odhadech jsou právě nesprávnostmi v úsudku a je vhodné tuto skutečnost při hodnocení dopadu těchto nesprávností mít na paměti. V případě veřejného sektoru mohou rovněž nastat situace, že stanovení odhadu je velice komplikované a v některých případech dokonce nemožné.

Účetní odhady v účetní závěrce subjektů veřejného sektoru jsou nové i pro její uživatele. Je proto velice důležité, aby postupy tvorby odhadů byly přiměřeně popsány v příloze účetní závěrky.

**Zdeňka Drápalová  
Jan Prosecký**

*Ing. Zdeňka Drápalová je dlouholetou členkou výboru pro metodiku auditu KA ČR. Auditorské zkoušky složila v roce 1992. Nejdříve pracovala u auditorské firmy, poté vykonávala audit jako OSVČ. V období 2001-2006 pracovala jako metodik KA ČR. V letech 2005-2006 byla členkou tehdejší Rady KA ČR a vedla výbor pro auditorské standardy. Od roku 2006 pracuje na Nejvyšším kontrolním úřadu jako ředitelka odboru VI., který je specializován na finanční audit.*

*Ing. Jan Prosecký pracuje od roku 2001 na Nejvyšším kontrolním úřadu v odboru VI., který zabezpečuje realizaci kontrolních akcí typu finanční audit. Od roku 2006 je vedoucím oddělení Metodiky finančního auditu.*



*Pánové v prvním kole máte ztrátu dvě vteřiny na auditorský standard.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Nálezy kontrolní činnosti

Kontroly kvality práce auditorů provádím již pátým rokem. Díky tomu mám možnost relevantně posoudit, jak a v čem se kvalita auditorských spisů a výstupů posouvá. Před pěti lety byla implementace mezinárodních auditorských standardů pro mnoho auditorů stále velmi čerstvé téma. I z toho důvodu se v nálezech kontroly kvality významně odrážely problematické oblasti smluv uzavíraných auditory, oblast plánování auditu, posouzení rizik zakázky, stanovení strategie. Obecně byly tyto oblasti značně podceňovány. Je pravdou, že požadavky Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a jejich textace jsou v mnoha případech komplexní a bez adekvátního výkladu mohou být nesrozumitelné. Na to se snažila Komora auditorů reagovat širokou škálou školení na téma Mezinárodní auditorské standardy a spis auditora.

Kombinace cílených školení a osvěty ze strany dohledu prováděného dozorcí komisí měly bezesporu pozitivní vliv na lepší porozumění konceptu plánování auditu dle Mezinárodních auditorských standardů. V širší míře se také setkáváme s využíváním metodických materiálů připravovaných komorou.

Nicméně je vhodné si nalít čistého vína a říci, že během prováděných kontrol stále narážíme na oblasti, které nejsou auditory řešeny a dokumentovány v souladu s požadavky ISA. Především těmto nedostatkům bych se ráda ve svém článku věnovala. Nebylo by příliš přínosné soustředit se na to, co se daří, ale je nutné poukázat na to, co auditoři neumějí nebo někdy nechtějí umět. Není cílem kritizovat, ale především pomoci ukázat auditorům obci, kde jsou nejčastější nedostatky, a snad se snažit problematické oblasti objasnit.

Přestože jsem uvedla, že se auditoři v posledních letech posunuli v kvalitě provádění a dokumentování auditu, v mnoha případech citelně vnímám skutečnost, že jsou jednotlivé ISA aplikovány jako naprosto izolované požadavky a jsou často naplňovány velmi formalisticky. Je-li požadováno posouzení rizika, je mnohdy ve spisu skutečně připraven dokument s patřičným názvem, ve velkém počtu případů pak příslušný formulář z příručky pro provádění auditů. Problém však nastává při komplexním pohledu do konkrétního spisu auditora. Velmi zřídka má analýza rizik, provedená v úvodní fázi auditu, jasný odraz ve strategii a plánu auditu. V mnoha případech, přestože jsou rizika adekvátně posouzena a závěry rizikové analýzy formulovány, následné stanovení auditorských procedur přistupuje ke všem oblastem účetní závěrky naprosto rovnocenně, bez ohledu na stupeň rizika materiální chyby u jednotlivých oblastí.

### Riziko přijetí zakázky

Doba není pro auditory jednoduchá. Tlak na cenu, špatná ekonomická situace auditovaných klientů a agresivní konkurence jistě nedává příliš velkou možnost odmítnout zakázky. Tady však mnohdy bývá kámen úrazu. Posouzení rizika zakázky by mělo především auditorovi otevřít oči v tom, jakého klienta přijímá (ptejme se, proč mění auditora!), zda má dostatek odborných znalostí o konkrétní oblasti podnikání (bude schopen profesně obsáhnout procesy řízení rizik finanční instituce a obhájit své závěry například v rámci dohledu ČNB, pokud dosud žádnou zkušenost s finančními institucemi nemá?), jaká je auditorova pozice vůči vedení společnosti (bude vedení zodpovídat mé dotazy? Je připraveno přijímat mé výtky a zohledňovat je? Jaká je opravdu motivace vedení a vlastníků k věrnému a poctivému výkaznictví?), jaké je jeho zázemí, co se týče potřeby odborných expertíz (budu schopen učinit kritickou analýzu posudků, které klient využívá pro stanovení reálné hodnoty?). Výčet nezahrnuje veškeré dotazy, které by si auditor měl klást hned na počátku své práce, je jich samozřejmě mnohem více a nejsou univerzální. Chci jen zdůraznit důležitost takovýchto otázek. Mnoho kárných řízení, která byla v minulých letech řešena (nejen z popudu Dozorcí komise KA ČR) měla společný rys. Naprosté podcenění vlastních rizik auditora a přecenění vlastních znalostí a schopností, včetně schopnosti odolávat tlaku vedení auditovaného klienta. Zde je tedy potřeba apelovat na vlastní soudnost. Posouzení rizik není formalita, auditoři by měli především chránit svoji profesní pověst, která je živí. Na druhé straně zjištění významného rizika zakázky nutně nemusí vést k jejímu odmítnutí. Mnohdy jde o to, rizika pojmenovat a řídit je (nastavit spolupráci s vlastním externím expertem,



absolvovat adekvátní vzdělávání a v neposlední řadě nezapomínat, že existují i jiné formy výroku než bez výhrad a bez zdůraznění skutečnosti).

### Riziko významné nesprávnosti

U rizik ještě chvíli zůstaneme. Obrátíme svou pozornost k riziku materiální nesprávnosti, a to jak z důvodu chyby, tak z důvodu podvodu. Snad i jako důsledek minulých nálezů kontrol kvality se v auditorských spisech posouzení rizik materiální nesprávnosti většinou v nějakém rozsahu objevuje. Opět však v této oblasti mnoho auditorů sklouzává k formalismu. Většina rizik je hodnocena jako nízkých, přestože tyto závěry mnohdy nekorespondují s fakty ve spisu. Auditóři mnohdy nejsou schopni doložit posouzení rizik na úrovni účetní závěrky a jednotlivých tvrzení, tj. jak hodnotí rizika, která ovlivňují účetní závěrku, jako celek (např. zhoršení ekonomického prostředí, plánované kroky vlastníků...), a ta, která se týkají tvrzení ke konkrétním oblastem účetní závěrky (např. riziko spojené s existencí či oceněním pohledávek).

K posouzení rizik v důsledku chyby nebo opomenutí musíme pak zvážit náchylnost k úmyslné chybě – podvodu. O ISA 240 se během posledních let mnoho mluvilo i psalo, a tato oblast byla často zmiňovaná i v našich zprávách z kontrol kvality. Mnoho auditorů do svých spisů zpracovalo na toto téma dokument, popřípadě využil opět jako podporu dotazník z příručky pro provádění auditu. Přestože se daří rozšiřovat povědomí o požadavcích ISA 240, osobně mám v mnoha případech zkušenost opět s formalistickým přístupem některých auditorů. Mnohokrát narážíme na to, že obecně připravené posouzení dle ISA 240 nekoresponduje se skutečným stavem věci. Auditóři mnohdy svůj dokument, který používají do všech svých spisů, tisknou, aniž by skutečně zvažovali konkrétního klienta, jeho oblast podnikání, vlastnické vztahy, závazkové vztahy, motivace vedení společnosti apod. Auditní spis často neobsahuje konkrétní důkazy o dotazování se vedení společnosti. A to přesto, že zhoršující se ekonomické prostředí a nejistota budoucnosti může být spouštěcím faktorem, vedoucím k manipulaci s výkaznictvím, anebo k větší náchylnosti ke zneužívání či defraudaci aktiv společností. Tento názor je při našich diskuzích auditory sdílen, ale už ne odrážen v auditorských procedurách.

### Analytické procedury

Další oblastí, kde často narážíme na nedostatečnost dokumentace, ale také na nedostatečnost pochopení požadavků příslušných ISA, jsou analytické procedury. Historicky jsou auditóři zvyklí provádět plánovací analytické procedury formou srovnání zůstatků jednotlivých účtů

v běžném roce a v předchozím. Obecně narážíme na absenci přehledu o typech analytických procedur, jejich načasování a technice provádění.

Poprvé se s analytickými testy setkáváme v rámci vyhodnocování rizik, tj. tedy v samém počátku provádění auditu, dále může být analytický test využit jako test věcné správnosti a v neposlední řadě je potřeba provádět analytické testy na konci auditu, v rámci celkové prověrky účetní závěrky. Málokdy při kontrolní činnosti narážíme na aplikaci a kvalitní dokumentaci všech třech typů analytických procedur. Mnozí auditóři pak opomíjí požadavky ISA na práci s předpoklady. Analytické testy bývají dokumentovány pouze v plánovací fázi auditu, a to většinou formou porovnání běžného a předchozího období (často bez jakýchkoliv komentářů). Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že ISA požadují, aby auditor formuloval svá očekávání, zvažoval vztahy mezi různými typy informací a používal pro své analýzy nezávislé zdroje informací (včetně například znalostí příslušného oboru podnikání). Teprve formulovaná očekávání je potřeba porovnávat s realitou v účetní závěrce a hledat vysvětlení a důvody. Neobvyklé vztahy by měly vést auditora ke zvážení, zda neexistuje riziko významné nesprávnosti vztahující se ke konkrétnímu tvrzení a příslušné oblasti účetní závěrky a měly by mu umožnit optimálně zvolit rozsah a načasování dalšího testování konkrétní oblasti.

Analytické testy věcné správnosti může auditor za určitých předpokladů a na základě odborného úsudku použít buď jako jediný test věcné správnosti, nebo jako jeden z testů konkrétní oblasti. V této fázi je možné pracovat s porovnáním běžného období s obdobím minulým nebo s formulovanými očekáváními. Zde je vždy opět potřeba aplikovat odborný úsudek nebo, chcete-li, zdravý rozum. Pokud během běžného období dojde v auditované společnosti například ke komplexní restrukturalizaci, nebude příliš efektivní srovnávat běžné zůstatky s loňskými.

V konečné fázi auditu by pak auditor měl provést závěrečné analytické postupy a zamyslet se, zda závěrka tak, jak je klientem sestavena, odpovídá auditorovým očekáváním, která formuloval na základě provedení auditu, znalosti transakcí běžného roku (např. dává smysl, že klient prezentuje výnosové úroky, když čerpá významný bankovní úvěr a obecně jeho cash flow není příliš příznivé?).

### Testování výnosů

Dlouhodobé téma nálezů z kontrolní činnosti tvoří testování výnosů. Kromě faktu, že stále převládá jakási obava z testování vnitřních kontrol, čas od času narážíme i na mylné auditorovo přesvědčení, že otestuje-li pohledávky, pokryje i testování výnosů. Zde by tedy mohlo být vhodné zdůraznit, že v mnoha případech je velmi komplikované aplikovat testy věcné správnosti na oblast výnosů. Většinou z důvodu, že výnosy zahrnují velké množství jednotlivých faktur, a auditor vesměs není schopen otestovat dostatečně velký vzorek



k tomu, aby minimalizoval riziko nezjištěné materiální nesprávnosti. Naproti tomu správně provedený test kontrolních mechanismů implementovaných v rámci auditované společnosti může pomoci auditorovi pomoci zefektivnit svoje testy. I v případech, kdy auditor dojde k názoru, že nelze aplikovat testy kontrol (mnohdy však spíše z obav než, že by tomu tak fakticky bylo), je nezbytné přistoupit k detailnímu testování výnosů (testy pohledávek mohou samozřejmě být jeho součástí, nikoli však jediným testem).

### Kvalita dokumentace

Nepochybně evergreenem nálezů kontrolních skupin je kvalita dokumentace, a nejen testů věcné správnosti, ale i ostatních procedur prováděných v rámci auditu. Velmi často je opomíjen princip přezkoumatelnosti závěrů auditora. Auditor by měl veškeré procedury, úsudky a závěry dokumentovat tak, aby přiměřeně zkušená a v oblasti auditu orientovaná osoba při přečtení pracovního papíru byla schopna usoudit, na jakém základě vyjádřil auditor k dané oblasti svůj názor.

### Využívání servisních organizací

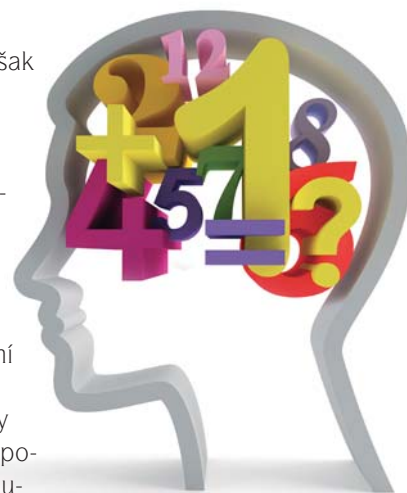
Své místo v tomto článku má také oblast posouzení servisní organizace. Existence ISA 402 bývá pro některé auditory překvapením. Snad je to tím, že při čtení ISA tento standard vynechávají v domněnku, že se jich ani jejich klientů netýká. Opak je však pravdou, protože právě menší společnosti, které jsou auditovány menšími auditorskými společnostmi a samostatnými auditory, využívají servisní organizace ve velké míře. Jde však o to, že ne vždy si auditoři uvědomují, co se pod servisní organizací skrývá. Přestože například využívání externí účetní firmy je vcelku časté, auditor si neuvědomí, že jde o servisní organizaci dle definice ISA a že je tudíž povinen provést určité procedury. Především je nezbytné učinit závěr, jak je při využití servisní organizace zajištěna úplnost a přesnost informací v účetnictví, zda je účetní firma dostatečně zkušená a znalá, zda existují ze strany společnosti konkrétní kontrolní mechanismy a jak tento celý systém ovlivní kvalitu podkladů pro audit.

Podobně, jako je potřeba zvážit a řídit rizika spojená s využitím servisní organizace, je také žádoucí kriticky přistoupit k informacím poskytovaným experty (obvykle znalecké posudky, daňová posouzení, právní názory). Existuje-li například jako podklad pro ocenění konkrétní hmotného či nehmotného aktiva znalecký posudek, není auditor oprávněn přijmout názor v takovémto posudku automaticky. Na základě obecných principů auditu je potřeba podrobit jakékoliv podkladové informace kritickému zkoumání a skeptickému posouzení auditorem. Pokud auditor dojde k názoru, že není schopen sám adekvátně relevantnost posudku znalce posoudit a učinit závěr, musí v takovém případě hledat spolupráci s odborníkem, který mu s tímto

problémem pomůže. V praxi však skoro vždy narážíme na názor, že znalecký posudek je brán jako dogma a není auditorem prověřován ani například z hlediska matematické správnosti. Auditor svým výrokem k účetní závěrce přebírá do určité míry zodpovědnost za kvalitu podkladů použitých k sestavení účetní závěrky. V auditorském výroku se nemůže automaticky vyvinut z posouzení podkladů, pokud mu byly klientem poskytnuty. Chce-li se tedy auditor spolehnout na znalce najatého klientem, stává se z tohoto znalce auditorův expert, a je tedy potřeba důsledně aplikovat ISA 620.

Neuvádím kompletní přehled obvyklých nálezů, ale těch, které jsou relevantní pro širší spektrum kontrol a auditorů.

Na závěr si dovoluji úvahu. Přístup k ISA jako k izolovaným standardům, které nepoužíváme v kontextu principů všech ostatních, může velmi lehce přinášet pocit (a vlastně i realitu) nežádoucí (byť povinné) byrokracie. S tímto názorem se také často při probírání nedostatků setkáváme. Věřím však, že ti, kteří věnovali čas a úsilí skutečnému pochopení principů ISA, se mnou budou souhlasit v názoru, že tomu tak není. Pokud totiž auditor dobře vstřebá a pochopí základní princip ISA, může ve svém důsledku provádět audity mnohem efektivněji. Věnuje-li auditor dostatečný čas pochopení toho, jak společnost funguje, kdo ji řídí, jaké obchodní vztahy navazuje, v jakém právním prostředí se pohybuje apod., a provede-li poctivě a v souladu s metodikou ISA plánovací analytické procedury, bude schopen naprosto jednoznačně určit oblasti auditu, které jsou z pohledu významné nesprávnosti nejrizikovější. Aplikuje-li dále správně princip významnosti, jistě dojdeme ke shodnému názoru, že není potřeba testovat všechny účetní zápisy, ale bezesporu se bude věnovat hlavně těmto rizikovým oblastem. Ostatní oblasti účetní závěrky pak na základě svého úsudku může testovat v menším rozsahu anebo dokonce vůbec ne. Pokud informace o porozumění účetní jednotce, jejímu prostředí, právním předpisům, kontrolnímu systému...atd. dostatečně srozumitelně a detailně zdokumentuje a pokud (a ve velké části případů tomu tak bývá) je auditovaná účetní jednotka ve své činnosti a chování konzistentní, je tato dokumentace (po aktualizaci o novinky daného účetního období) v podstatě použitelná na několik let. Auditor si díky kvalitě své dokumentace může skutečně ušetřit mnoho času a svůj audit činit časově efektivním. Z vlastní zkušenosti vím, že se vyplatí si ISA nastudovat a hlavně pochopit.



**Monika Vítová**

místopředsedkyně Dozorčí komise KA ČR

# Jak znáte auditorské standardy?



Z nabízených možností vyberte vždy jen jednu, kterou považujete za nejvhodnější.

## 1. Standardy ISRE jsou používány:

- a) při provádění zakázek, které poskytují omezenou jistotu
- b) při provádění souvisejících služeb
- c) při provádění ověřovacích zakázek, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací

## 2. Mezinárodní auditorské standardy ISA:

- a) jsou čtvrtletně aktualizovány
- b) jsou vydávány mezinárodní federací účetních IFAC
- c) obsahují tři standardy pokrývající problematiku auditu malých a středních společností
- d) ani jedna z odpovědí a) – c) není správná

## 3. Testy věcné správnosti zahrnují:

- a) analytické testy, detailní testy, testy spolehlivosti (kontrol)
- b) analytické testy a detailní testy
- c) pouze detailní testy
- d) ani jedna z odpovědí a) – c) není správná

## 4. Auditor je vždy povinen do spisu auditora zdokumentovat:

- a) důvody, které ho vedly k závěru, že předpoklad existence rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o výnosech není relevantní ve vztahu k zakázce

- b) důvody, které ho vedly k závěru, že předpoklad existence rizika významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem ve spojitosti s účtováním o částkách založených na odhadech vedení společnosti není relevantní ve vztahu k zakázce
- c) skutečnosti uvedené v bodech a) i b)
- d) ani jedna z možností a) – c) není správná

## 5. Auditor je povinen vyhodnotit pouze:

- a) dopad zjištěných nesprávností na audit
- b) dopad případných neoprávněných nesprávností na účetní závěrku
- c) skutečnosti v bodech a) i b)

## 6. Auditor datuje svou zprávu nejdříve dnem:

- a) ke kterému je sestavena účetní závěrka
- b) kdy získal prohlášení vedení účetní jednotky
- c) kdy získal dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě kterých formuluje svůj výrok k účetní závěrce
- d) kdy uzavřel spis auditora

## 7. Pokud auditor poté, co získá dostatečné a vhodné důkazní informace, usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jednotlivě nebo kumulovaně jsou významné (materiální), nemají však rozsáhlý dopad na účetní závěrku:

- a) vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok

v závislosti na tom, o jak významnou (materiální) částku nesprávnosti se jedná

- b) vydá výrok s výhradou
- c) vydá záporný výrok
- d) odmítne vydat výrok

## 8. Pokud vedení odmítne umožnit auditorovi poslat konfirmační žádost:

- a) auditor je vždy povinen vydat výrok s výhradou
- b) auditor je vždy povinen odmítnout vydat výrok
- c) ani jedna z odpovědí a) a b) neplatí

## 9. Soupis neoprávněných nesprávností:

- a) musí být součástí zprávy auditora
- b) musí být zveřejněn v příloze k účetní závěrce
- c) musí být součástí či přílohou prohlášení vedení účetní jednotky

## 10. Postupy vyhodnocení rizik, které jsou východiskem pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení:

- a) je auditor povinen provést vždy
- b) samy o sobě poskytují dostatečné a vhodné důkazní informace jako základ pro výrok auditora
- c) platí odpovědi a) i b)

Test připravila:  
Markéta Jindřišková



## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené ve stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Dovolujeme si upozornit, že Komora auditorů České republiky 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 v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování vyšla Komora pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Všechna stanoviska byla projednána v relevantních odborných výborech.*

*Dotazy i odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu nebo Dotazy a odpovědi k zákonu o auditorech.*

### Modifikace zprávy auditora v důsledku mnoha identifikovaných rizik významné nesprávnosti a nemožnosti získat důkazní informace

#### Popis situace:

Obecně prospěšná společnost sestavila účetní závěrku k 31.12.2011. V této závěrce vykázala nesprávný účetní VH z důvodu nesprávně zaúčtované obchod. operace do nákladů místo do zásob. Dále byly nesprávně aplikovány účty u účtování přijatých dotací a u přijatých půjček od zakladatele. Tím byly i nesprávně sestaveny a zveřejněny údaje v rozvaze a výkazu zisku a ztráty za r. 2011, příloha k závěrce nebyla vyhotovena. Tato závěrka nebyla SR a DR společností schválena.

Poté vedení ÚJ zjistilo, že společnost splnila kritéria pro povinný audit a následně se obrátila na auditora se žádostí o ověření závěrky. Auditor po vyhodnocení zakázky a předložených dokumentů zjistil závažné nedostatky ve vedení účetnictví, používání metod, účtování dotací a ve vykázání VH. Na základě komplexní analýzy auditor doporučil vedení ÚJ přepracovat a doplnit účetní závěrku za r. 2011 a tak eliminovat rizika vícero sankcí. Společnost většinu připomínek auditora k závěrce r. 2011 akceptovala a účetní závěrku celou přepracovala v souladu s platnými českými zákon. normami a účetními standardy a metodikou dotačních titulů. Společnost takto přepracovanou účetní závěrku za rok 2011 (novou) předala auditorovi k ověření.

Ověřování ÚZ bylo prováděno již po skončení inventur.

Alternativními postupy nebylo možné ověřit správnost zůstatků/poč. stavů k 1.1.2011 zejména pokladny, přijaté dlouhodobé půjčky, závazků po splatnosti.

Společnost neprovedla fyzickou inventarizaci drobného invest. majetku. Nebylo možné provést alternativní postupy, kterými bych se ubezpečil, že firma nadále vlastní a využívá ke své činnosti uvedený majetek.

Společnost realizovala v ověřovaném období i doplňkovou (ekonomickou) činnost ve výši cca 22 % z celkového hrubého obrátu. Na tuto činnost uplatnila však 100 % nákladů spojených s provozem hmotného majetku – strojů (zejména odpisy IM, opravy, pojištění) a nákup DKP i přesto, že uvedené stroje sloužily i k výkonům hlavní (dotační) činnosti. Tyto náklady firma při sestavení Příznání DPPO za rok 2011 „neklíčovala“ a tím vzniklo riziko nesprávnosti příznání DPPO za rok 2011 a následně sankcí.

Společnost za rok 2011 vykazuje záporné vlastní zdroje a naplňuje kritéria a podmínky insolvence. (Při založení o.p.s. nebyly provedeny v souladu se zákonem žádné peněžní ani nepeněžní vklady do o.p.s.) Činnost společnosti je závislá na pokračující finanční podpoře ze strany jednoho ze zakladatelů o.p.s. a současně na úspěšnosti získání a realizaci dotačních titulů. Pokud by tato podpora nadále nebyla poskytována a nepodařilo se získat a realizovat projekty kryté dotačními tituly, byla by ohrožena schopnost společnosti pokračovat ve své činnosti.

Účetní závěrka (ÚZ) za předchozí (srovnatelné) období nebyla auditována.

Výroční zpráva za rok 2010 nebyla doposud zveřejněna v OR, jak ukládá zák.č. 248/1995 Sb.

Jak naformulovat modifikaci výroku auditora z výše uvedených důvodů?

#### Stanovisko KA ČR

Popisovaná situace se dotýká řady oblastí, z nichž některé sumarizujeme dále a uvádíme jejich vliv na zprávu auditora. Dopady na jiné oblasti auditu (např. prohlášení vedení společnosti, vyhodnocení rizik apod.) nejsou diskutovány.

1. Jedná se o první zakázku u klienta s nemožností ověření některých počátečních zůstatků
2. Účetní závěrka klienta nebyla doposud auditována
3. Výroční zpráva za rok 2010 nebyla zveřejněna v OR

4. Nemožnost zúčastnit se inventur na konci roku 2011
5. Neprovedení inventur účetní jednotkou (drobný majetek)
6. Porušení daňových předpisů (špatné přiřazení nákladů na hlavní a doplňkovou činnost)
7. Panuje nejistota ohledně trvání podniku v dohledné budoucnosti

Ad 1)

Pokud auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o materiálních (významných) počátečních zůstatcích, je povinen vydat **výrok s výhradou nebo odmítnout výrok** (viz ISA 510 odst. 10). Příklady modifikovaných výroků lze nalézt v příloze standardu ISA 510.

Ad 2)

Auditor je povinen uvést **v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti**, že srovnávací údaje nebyly auditované (viz ISA 710 odst. 14).

Ad 3)

Nezveřejnění výroční zprávy je porušením právního předpisu, za který účetní jednotce hrozí sankce, tj. je třeba postupovat dle ISA 250 odst. 6 (b) a násl. a zvážit nutnost vykázání rezervy na pokuty. V případě, že auditor dojde k závěru, že účetní závěrka v této souvislosti obsahuje významné (materiální) nesprávnosti, je povinen v souladu s ISA 250 odst. 25 **vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok**. Problematika nezveřejnění výroční zprávy byla podrobně diskutována v časopisu Auditor č. 7/2011 v rubrice „K diskusi“.

Ad 4)

Není-li auditor schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob a zásoby jsou z pohledu účetní závěrky významné (materiální), je povinen **modifikovat výrok** z důvodu nemožnosti získat dostatečné a vhodné důkazní informace (viz ISA 501 odst. 7 a A14).

Ad 5)

V případě neprovedené inventarizace drobného majetku se jedná o porušení účetních předpisů, tj. je třeba postupovat dle ISA 250 odst. 6 (b) a 25 (viz výše ad 3). Dále je třeba zvážit, zda v této souvislosti nevzniká riziko podvodů, a pokud ano, postupovat dle ISA 240. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní vyjádřit výrok k účetní závěrce. Pokud to není možné, auditor je povinen v souladu s ISA 330 odst. 27 a ISA 705 odst. 6 (b), 7(b) a 9 vydat **výrok s výhradou nebo odmítnout výrok**.

Ad 6)

Jedná se o porušení právních předpisů, které má přímý dopad na konkrétní vykazovanou položku, kterou je náklad na daň z příjmů a závazek ze splatné daně z příjmů. Pokud by výše této položky dle názoru auditora měla být jiná a vzniklý rozdíl auditor vyhodnotí jako významný, dle ISA 250 odst. 25 je povinen vydat **výrok**

**s výhradou nebo záporný výrok** v souladu s ISA 705. Účetní jednotka dále musí zvážit nutnost tvorby rezervy na sankce vyplývající z této nesprávnosti a auditor je povinen odhad účetní jednotky posoudit a v případě zjištěných významné (materiální) nesprávnosti modifikovat svůj výrok.

Ad 7)

Pokud auditor vyhodnotí, že předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnu je správný, ale existuje o něm významná (materiální) nejistota, auditor postupuje v závislosti na tom, zda tato nejistota je v příloze k účetní závěrce dostatečně popsána. Pokud ano, auditor v souladu s ISA 570 odst. 19 a A20 – 21 nemodifikuje svůj výrok a na uvedené skutečnosti upozorní **v odstavci obsahujícím zdůraznění skutečnosti** (případně může dojít i k odmítnutí výroku – viz ISA 570 odst. A22). Pokud nejistota není v účetní závěrce dostatečně popsána, auditor je dle ISA 570 odst. 20 a A23 – 24 povinen vydat **výrok s výhradou nebo záporný výrok**. Pokud by auditor dospěl k názoru, že předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnu je nesprávný, přičemž by tomu nebyly přizpůsobeny účetní metody, je povinen vydat **záporný výrok** (viz ISA 570 odst. 21).

Vzhledem k vysokému množství důvodů pro modifikaci výroku existuje nezanedbatelná pravděpodobnost, že souhrn nesprávností není pouze jen významný (materiální), ale také rozsáhlý (viz ISA 705 odst. 5 písm. a). Pokud je tomu tak, auditor je povinen vyjádřit záporný výrok (viz ISA 705 odst. 8). Stejně tak, pokud auditor není schopen získat dostatek vhodných důkazních informací, na základě kterých je možné založit výrok, a usoudí, že možné vlivy případných zjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné (materiální) a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku, je povinen odmítnout výrok (viz ISA 705 odst. 9 a 10) k účetní závěrce jako celku.

Rozhodnutí o tom, jaký typ výroku (s výhradou, záporný, odmítnutí) je vydán, je vždy odpovědností auditora provádějícího audit a bez detailní znalosti účetní jednotky a použitých postupů není pro třetí stranu možné učinit závěr o vhodnosti zvoleného typu výroku.

*oddělení metodiky KA ČR*



# Určení auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky

V roce 2009 došlo ke schválení nového zákona o auditorech, který nově zavedl povinnost určení auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky. Toto ustanovení má zásadní vliv na nezávislost auditora tím, že vlastníci účetních jednotek přímo ovlivňují určení nezávislé osoby, která ověří účetní závěrku účetní jednotky. Zájmy statutárních orgánů mohou být v mnohých případech značně rozdílné od zájmů vlastníků, a to především v situaci, kdy vlastníci nejsou účastní na obchodním vedení společnosti. V některých případech však nové ustanovení přineslo celou řadu výkladových problémů především u podnikatelů právnických osob, kdy nebylo zřejmé, kdo je tím nejvyšším orgánem účetní jednotky.

## Jaké subjekty musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem

V současné době je vztah auditora a auditované účetní jednotky dán především platným zákonem o auditorech (dále jen ZoA), zákonem o účetnictví<sup>1</sup> (dále jen ZoÚ), obchodním zákoníkem (dále jen ObchZ) a auditorskými předpisy Komory auditorů ČR (dále jen KA ČR). Povinnost ověření roční účetní závěrky auditorem vyplývá ze zákona o účetnictví, především § 20. Účetní jednotka musí splnit kriteria daná velikostí obrátu, výší majetku nebo počtem zaměstnanců. Zákon nedělá výjimky mezi formou podnikání, takže auditu mohou v závislosti na těchto kvantitativních kritériích podléhat jak všechny typy právnických osob stanovených obchodním zákoníkem, tak i fyzické osoby – podnikatelé.

## Kdo určuje auditora

Určení auditora je dáno zákonem o auditorech<sup>2</sup> v § 17 odst. 1, kde je uvedeno: „Pokud má účetní jednotka, která je právnickou osobou, povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem, určí auditora její nejvyšší orgán. Nemá-li účetní jednotka nejvyšší orgán nebo auditora neurčí, pak ho určí dozorčí orgán této účetní jednotky. Statutární orgán je oprávněn uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s takto určeným auditorem.“

Účetní jednotky, které nesplňují velikostní limity, si mohou nechat ověřit závěrku auditorem dobrovolně. Protože se však jedná o nepovinný audit, který nepodléhá zákonné regulaci, je i přístup k určení auditora volný. Rozhodnutí provést nepovinný audit záleží tedy na rozhodnutí účetní jednotky. Konkrétní určení, kdo může toto rozhodnutí provést, záleží na druhu

společnosti a na vymezení kompetencí ve stanovách, popřípadě ve společenské smlouvě.

## Kdo kontroluje správné určení auditora

O správné určení auditora by se v první řadě měli zajímat sami vlastníci. Je v jejich zájmu, aby určili auditora, který je zapsán u Komory auditorů ČR, bylo mu přiděleno číslo oprávnění a bude z jejich pohledu nestranný, nebude žádným způsobem závislý na statutárním orgánu a bude tak dostatečně hájit jejich zájmy. Jak je uvedeno v úvodu, určoval dříve auditora statutární orgán. Mohlo tak dojít k situaci, že auditor zatajil vlastníkům některé důležité informace ve snaze nepopudit proti sobě statutární orgán, který v následujícím období opět rozhodoval o jeho určení. Tím se auditor stal závislým a ve výroku auditora, který vydal, nemusel zohlednit veškeré zjištěné skutečnosti objektivně. Tento postup pak mohl být v neprospěch vlastníků, kteří nebyli správně informováni o situaci ve společnosti a mohli tak na valné hromadě rozhodnout o dalším vývoji na základě nesprávných informací.

Ve druhé řadě je zájmem auditora, aby jeho statut byl určen dle zákona. Pouze na základě splnění podmínek zákona pak nemůže být napadena platnost jeho smlouvy uzavřené se statutárním orgánem, a tedy i odměny za audit, vyplývající ze smlouvy.

Ve třetí řadě na dodržování zákona o auditorech dohlíží Komora auditorů při kontrole činnosti auditorů. Všichni auditoři jsou povinni dle předpisů KA ČR a především Mezinárodních auditorských standardů vést o každém auditu spis. V něm auditor dokumentuje své postupy a závěry z průběhu auditu a v neposlední řadě musí také zdokumentovat dodržování zákonů ze strany účetní jednotky. Mezi tyto zákony rozhodně patří i dodržování zákona o auditorech, především způsob určení auditora. V případě, že by auditor nebyl určen platně, pak se naskytá otázka, zda by smlouva o auditu měla právní platnost a zda by výrok auditora, který by nebyl platně určen, byl vůbec akceptován valnou hromadou. Proto je nutné, aby se auditor problematikou zákonného určení auditora ve svém spisu zabýval, a v případě, že je povinnost písemné dokumentace rozhodnutí nejvyššího orgánu účetní jednotky, aby měl ve spisu kopii tohoto dokumentu založenou. V případě, že zákon neukládá písemnou dokumentaci rozhodnutí, měl by auditor zvolit náhradní postup. Z pohledu kontroly činnosti auditorů je možno zvolit vhodný náhradní postup

<sup>1</sup> Zákon 563/1991 Sb. ve znění zákona 230/2009 Sb., o účetnictví

<sup>2</sup> Zákon 93/2009 Sb. ve znění zákona 227/2009 Sb., o auditorech



i v případech, kdy zákon ukládá písemnou formu dokumentace rozhodnutí. Je však otázkou, jakou důkazní hodnotu bude tento náhradní dokument mít v případě, že dojde ke sporu auditora s účetní jednotkou ohledně legitimacy uzavřené smlouvy o auditu.

## Řešení problému určení – postup u jednotlivých typů účetních jednotek

### 1. Akciové společnosti

Dle § 184 ObchZ je nejvyšším orgánem akciové společnosti valná hromada. Účast na valné hromadě může být buď osobní, nebo v zastoupení. V rámci § 184 odst. 2 ObchZ je umožněno, aby se valná hromada v případě akciových společností konala i s využitím elektronických prostředků. Pokud by je akciová společnost chtěla v praxi využít, pak by musela nejprve svolat prezenční valnou hromadu, která změní stanov vy akciové společnosti tak, aby byla umožněna účast na valné hromadě i s využitím elektronických prostředků (např. prostřednictvím skype). Tento postup je vhodný zejména v případě menšího počtu akcionářů, kteří jsou z různých států světa. O jednání valné hromady pořizuje představenstvo zápis, jehož forma je podrobněji uvedena v ustanoveních § 188 a § 189 odst. 1 ObchZ. V případě, že bude obsahovat pouze určení auditora, tak zápis nemusí mít formu notářského zápisu.

Statutárním orgánem akciové společnosti je dle § 192 ObchZ představenstvo, které zabezpečuje obchodní vedení společnosti.

V rámci zdokumentování zákonného určení auditora ve spise auditora je předpoklad, že bude obsahovat kopii písemného záznamu z valné hromady, protože musí být ze strany představenstva povinně vyhotoven.

### 2. Společnosti s ručením omezeným

Nejvyšší orgán společnosti s ručením omezeným je stanoven v § 125 ObchZ a je jím stejně jako v případě akciových společností valná hromada. Účast společníků je možná buď osobní, případně v zastoupení zmocněncem na základě písemné plné moci. U společností s ručením omezeným není možné využít elektronických prostředků pro účast na valné hromadě. Tento názor uvádí ve svém článku i JUDr. Josef Holejšovský<sup>3</sup>. Toto

omezení je v praxi velmi nepraktické, především u společností se zahraniční majetkovou účastí, kde společníci jsou z různých států světa. S využitím počítačových technologií jsou velmi často pořádány i mezikontinentální videokonference, které však můžeme považovat za tzv. rozhodování mimo valnou hromadu, které je upraveno § 130 ObchZ. Tato rozhodování představují rozhodování ve věcech, které náleží do působnosti valné hromady, a výsledky rozhodování musí mít písemnou formu. Protože, jak je uvedeno, do rozhodování valné hromady spadá i určení auditora, může být auditor určen i mimo valnou hromadu. Při širším výkladu a s použitím analogie s akciovou společností, je možno se domnívat, že pro společnost s ručením omezeným je možné využít elektronické způsoby komunikace pro rozhodování mimo valnou hromadu.

Z jednání valné hromady, respektive rozhodování mimo valnou hromadu je dle § 129 odst. 4 ObchZ povinnost jednatele zajistit vyhotovení písemného zápisu. Pro bližší určení formy tohoto zápisu ObchZ neurčuje žádná podrobnější pravidla, a je tedy zcela na úvaze jednatele, jakým způsobem splní svou zákonnou povinnost. Každá společnost si tak může zavést vlastní formu zápisu z valné hromady mimo případy, kdy je povinnost notářského zápisu valné hromady.

Statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je jeden, případně více jednatelů. Stejně jako představenstvu akciové společnosti přísluší dle § 134 ObchZ i jednatelům povinnost zabezpečení obchodního vedení společnosti.

Rovněž v tomto případě není důvod, aby auditor neměl ve svém spise založenou kopii zápisu z jednání valné hromady, na které byl určen jako auditor společnosti.

### 3. Veřejná obchodní společnost

V případě veřejné obchodní společnosti ObchZ přímo nestanoví nejvyšší orgán. Pro výklad lze použít § 79 odst. 2, který stanoví, že k rozhodnutí o ostatních záležitostech (mimo rozhodování o znění společenské smlouvy) je zapotřebí souhlasu všech společníků, pokud společenská smlouva nestanoví, že postačí souhlas většiny společníků. Žádné ustanovení ObchZ nestanoví, že by musel být o těchto rozhodnutích proveden písemný zápis.

V rámci veřejné obchodní společnosti obsahuje obchodní zákoník § 81 odst. 5, který stanoví, že: „Každý společník je oprávněn nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje anebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce“. Tato možnost je dána všem společníkům a má primárně funkci ochrany majetku jednotlivých společníků, ale nenaplnuje funkci ustanovení auditora dle ZoA.

Vzhledem k tomu, že všichni společníci ručí celým svým majetkem, jsou statutárním orgánem všichni

<sup>3</sup> JUDr. Josef Holejšovský: Rozhodnutí mimo valnou hromadu, Obchodně právní revue 6/2011 str. 163-169

společníci, společenská smlouva může dle § 85 ObchZ jejich počet omezit. Co se týče obchodního vedení, je toto stanoveno v § 81 odst. 1 ObchZ, který stanoví, že každý společník je oprávněn k tomuto vedení v rámci mezi nimi dohodnutých zásad.

V případě určení auditora pro audit veřejné obchodní společnosti se dostává auditor do nejistoty, protože o souhlasu s určením auditora nemusí být proveden písemný zápis. Auditor by v tomto případě měl prostudovat společenskou smlouvu, aby zjistil, zda je nutný souhlas všech společníků nebo stačí pouze souhlas většiny. Aby jeho určení nemohlo být později zpochybněno, lze pouze doporučit, aby dokument o určení byl vydán písemně a podepsán společníky v počtu určeném společenskou smlouvou. Toto doporučení vychází ze skutečnosti, že v názorech společníků nemusí panovat jednota, a i určení auditora může znamenat kompromis mezi přáními jednotlivých společníků. Z tohoto pohledu je proto vhodné, aby o tomto rozhodnutí byl vyhotoven zápis z jednání, a tento postup se stal ve společnosti právní zvyklostí i bez povinnosti dané obchodním zákoníkem. Tento postup by se v budoucnu mohl stát jistotou v případných sporech mezi společníky, ke kterým může dojít.

#### 4. Komanditní společnost

Ustanovení u komanditní společnosti je podobné jako u veřejné obchodní společnosti. Obchodní zákoník přímo nestanoví nejvyšší orgán společnosti, pouze v § 97 odst. 2 ObchZ stanoví, že v ostatních záležitostech mimo obchodní vedení společnosti rozhodují komplementáři společně s komanditisty většinou hlasů, pokud společenská smlouva nestanoví jinak. Obdobně jako u veřejné obchodní společnosti, ani v případě komanditní společnosti nemusí mít rozhodnutí nejvyššího orgánu písemnou podobu.

Pro komanditisty dle § 98 ObchZ platí, že mohou zmocnit auditora k nahlížení do účetnictví a ke kontrole dokladů. Tuto možnost nemají komplementáři, kteří jsou však na druhou stranu statutárními orgány komanditní společnosti a mají tak celou řadu pravomocí vyplývajících z ObchZ.

V případě komanditní společnosti ručí komplementáři celým svým majetkem za závazky společnosti, a proto jsou dle § 97 odst. 1 ObchZ právě oni oprávněni k obchodnímu vedení společnosti.

Stejně jako v případě veřejné obchodní společnosti i zde se dostává auditor do nejistoty, protože i v tomto případě nemusí být proveden písemný zápis o určení auditora. Opět by měl auditor prostudovat společenskou smlouvu, kde zjistí, kdo za společnost rozhoduje. Mohu pouze doporučit, aby dokument o určení byl vydán písemně a podepsán společníky v počtu určeném společenskou smlouvou.

#### 5. Fyzická osoba – podnikatel

V případě účetních jednotek, které jsou fyzickými osobami, je právě tato fyzická osoba jak nejvyšším orgánem, tak i statutárním orgánem pro obchodní vedení. Pro určení auditora je dostačující smlouva na audit podepsaná podnikající fyzickou osobou, která by měla být založena ve spise auditora.

#### 6. Jednoosobní společnosti

Pod pojem jednoosobních společností jsou zahrnuty buď společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti, které mají jediného společníka nebo akcionáře. Tímto jediným vlastníkem může být jiná právnická osoba nebo fyzická osoba.

V případě, že akcionářem je jiná akciová společnost, pak je nutno si položit otázku, kdo je oprávněn za ni jednat. Rozhodnutí týkající se dceřiné společnosti spadají do obchodního vedení společnosti, kterým je v případě akciové společnosti představenstvo. Tento názor zastává i Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 17.6.2003 sp. Zn. 29 Odo 882/2002, a zopakoval jej i ve svém rozhodnutí ze dne 3.10.2007 sp. Zn. 29 Cdo 1193/2007. Rozhodnutí o určení auditora tak musí být provedeno písemně na jednání představenstva mateřské společnosti. Nestačí tedy určení pouze osobami, které jsou oprávněné jednat jménem společnosti, tj. předsedou resp. místopředsedou představenstva. Tento názor je podpořen i prof. JUDr. Janem Dědičem<sup>4</sup>.

Zatím žádné rozhodnutí Nejvyššího soudu neřešilo případ, kdy by valnou hromadu nahrazoval statutární orgán společnosti s ručením omezeným – jednatel. Vzhledem k tomu, že oprávnění k obchodnímu vedení, které má představenstvo, jsou dle obchodního zákoníku obdobná i pro jednatele, lze akceptovat, aby auditor společnosti byl jmenován na základě písemného rozhodnutí jednatele jediného společníka, který rozhoduje v postavení valné hromady. Tento názor však zatím není podložen žádným soudním rozhodnutím ani právním rozbohem některých právních autorit.

Uvedený postup u jednoosobních společností je možno vztáhnout pouze na české subjekty. V případě, že by společníkem nebo akcionářem byla zahraniční společnost, pak je nutno prostudovat místně příslušné zákony, které mohou znát i jiné formy nejvyššího orgánu společnosti. Například v SRN je nejvyšším orgánem u některých společností dozorčí rada.

V případě, že má akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným jediného vlastníka, pak obchodní zákoník stanoví specifická pravidla pro valné hromady. U společností s ručením omezeným tuto situaci řeší ObchZ v § 132, který stanoví, že působnost valné hromady vykonává tento společník, rozhodnutí společníka při výkonu valné hromady musí mít písemnou formu a musí být podepsáno společníkem.

<sup>4</sup> Prof. JUDr. Jan Dědič, JUDr. Petr Kasík Ph.D.: K rozhodování jediného společníka (zahraniční osoby) v působnosti valné hromady, Obchodně právní revue 12/2010, str. 352-356

U akciových společností, které mají jediného akcionáře, je postup upraven § 190 ObchZ, jenž je obdobný jako u akciových společností.

V obou případech je tedy možné, aby ve spisu auditora byla založena minimálně kopie výše uvedeného rozhodnutí, protože musí mít vždy písemnou podobu.

### Závěr

Pro právní jistotu vlastníků je velmi pozitivní, že od roku 2009 došlo k legislativní změně a o osobě auditora musí být jejich většinový konsens. Uplatněním zákona

o auditorech by tak mělo dojít k omezení počtu konfliktů mezi vlastníky a osobami pověřenými obchodním vedením, k nimž v minulosti docházelo. Zároveň se tímto způsobem také značně posílil pocit osobní odpovědnosti auditora vůči vlastníkům, kteří již nejsou vnímáni jako neosobní subjekty na rozdíl od osob odpovědných za obchodní vedení, se kterými většinou auditori přicházeli do styku.

**Jana Gebauerová**

členka Dozorčí komise KA ČR

### lidé a firmy



## Noví partneři v České republice

Společnost Ernst & Young jmenovala 1. srpna nové partnery v České republice. V daňovém oddělení byla do této funkce povýšena Martina Kneiflová. Novými partnery se stali rovněž Tomáš Němec z oddělení auditu a Marek Jindra z transakčního poradenství.



### Tomáš Němec

(37) je zkušeným auditorem, který se ověřováním účetních závěrek a poskytováním služeb ekonomického poradenství zabývá již více než 10 let. Má rozsáhlé

zkušenosti s poskytováním ověřovacích služeb zejména klientům ve finančním sektoru v České republice a v regionu střední a jihovýchodní Evropy. Patří k odborníkům na problematiku v oblasti pojišťovnictví. V Ernst & Young pracuje od roku 2002. Předtím čtyři roky působil v oddělení auditu společnosti Arthur Andersen. Tomáš Němec vystudoval Ekonomicko-správní fakultu Masarykovy Univerzity v Brně se zaměřením na bankovníctví a dále získal titul Executive MBA na University of Warwick v Anglii. Je členem Asociace autorizovaných účetních znalců (ACCA). Je ženatý a má dvě

dcery. Mezi jeho záliby patří horské kolo, tenis, lyžování a potápění.



Marek Jindra

### Marek Jindra (33),

kteří nově vede tým Oceňování a finančního modelování, má deset let zkušeností s oceňováním společností a aktiv. V letech 2006-2008 působil v londýnské

pobožce Ernst & Young. Od roku 2008 je zodpovědný za služby oceňování hmotného majetku v České republice a ve střední a jihovýchodní Evropě. Specializuje se především na energetický sektor. V červnu 2012 byl zvolen prezidentem Czech CFA Society. Absolvoval inženýrské studium na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, obor účetnictví a finanční řízení a oceňování podniků a inženýrské studium na Staffordské a Antwerpské univerzitě v oboru Mezinárodní obchod a Evropská integrace. V roce 2010 získal doktorát v oboru oceňování aktiv. Vede také pravidelně jako školitel oceňovací kurzy. Je držitelem prestižní mezinárodní certifikace Chartered Financial Analyst (CFA) a členem Asociace autorizovaných účetních znalců (ACCA). Energii dobývá především sportem, dává

přednost přírodnímu víceboji, cyklistice, lyžování nebo orientačnímu běhu.



Martina Kneiflová

### Martina Kneiflová

(37) řídí tým Human Capital v České republice, ve kterém působí více než 30 konzultantů a specializuje se na poradenství v oblasti globální mobility zaměstnanců – zejména mezinárodní zdaňování a sociální a zdravotní pojištění –

– a dále na oblast odměňování a HR poradenství. Martina Kneiflová se daňové problematice věnuje od roku 1999, kdy začala pracovat ve společnosti Arthur Andersen, v Ernst & Young pracuje od roku 2002. Mezi její klienty patří zejména společnosti z oblasti farmaceutického průmyslu, potravinářského průmyslu a dále firmy zaměřující se na informační technologie. Martina Kneiflová vystudovala Národohospodářskou fakultu na Vysoké škole ekonomické v Praze. Je členkou Komory daňových poradců ČR. Pravidelně přispívá svými komentáři a články do českých médií. Je vdaná a má dvě děti. Mezi její koníčky patří lyžování, potápění a zpěv.



## Fergus Cunningham byl jmenován partnerem v oddělení auditu



Fergus Cunningham

**Fergus Cunningham** byl v září jmenován partnerem v oddělení auditu společnosti KPMG ČR. Nadále bude působit jako hlavní kontakt pro klíčové zahraniční

investory a zároveň bude spolupracovat na projektech oddělení Management Consulting zaměřených na implementaci a optimalizaci středisek sdílených služeb. Zaměřuje se na odvětví výrobních a průmyslových podniků,

spotřebního zboží a automobilového průmyslu. Fergus Cunningham do společnosti KPMG Česká republika nastoupil v roce 2002 po čtyřech letech práce v KPMG v Austrálii. V roce 2004 byl jmenován managerem, v roce 2007 senior managerem a v roce 2009 byl jmenován na pozici director, v níž měl nejvyšší odpovědnost za dohled nad implementací auditní strategie a schvalování statutárních účetních závěrek a podkladů pro účely konsolidace v souladu se standardy IFRS, US GAAP a českými účetními předpisy. Od roku 2011 je Fergus

Cunningham odpovědný za služby společnosti KPMG Česká republika pro výrobní a průmyslové podniky.

Fergus Cunningham absolvoval v roce 1997 Univerzitu v Tasmánii. Je členem australské profesní organizace účetních Institute of Chartered Accountants in Australia a akreditovaným mediátorem. Ve svém volném čase rád cestuje spolu s manželkou a dcerou, jezdí na kole, vaří a užívá si společnosti dobrých přátel.

-jk-

## Rödl & Partner Jaroslav Dubský vede auditorský tým



Jaroslav Dubský

Poradenská kancelář Rödl & Partner a její auditorské oddělení má od září novou významnou posilu, kterou je auditor **Jaroslav Dubský**. Jeho úkolem bude vedení auditorského týmu,

podpora v oblasti řízení kvality auditu a komunikace s Komorou auditorů ČR, uvedla společnost. Specializuje se na audity a prověrky

účetních závěrek dle IFRS, HGB a českých účetních předpisů, a to včetně návazných obchodně-poradenských služeb. Jeho podstatným zaměřením jsou mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Před příchodem k Rödl & Partner působil jako audit partner u společnosti Vorlíčková Partners Audit. V minulosti pak zastával významné pozice ve společnostech PricewaterhouseCoopers v Praze a Mnichově.

Jaroslav Dubský je absolventem Vysoké školy ekonomické v oboru

ekonomika zahraničního obchodu. V roce 1995 získal titul FCCA u britské Asociace certifikovaných účetních znalců. O rok později se stal auditorem a členem Komory auditorů České republiky, kde současně působí jako člen Výboru pro metodiku auditu a člen redakční rady pro překlady Mezinárodních auditorských standardů ISA do češtiny.

Hovoří anglicky, německy a rusky. Mezi jeho zájmy patří především jízda na kole, lyžování, fotbal a plavání.

## TPA Horwath Igor Mesenský rozšířil tým partnerů



Igor Mesenský

**Igor Mesenský** (44) se stal partnerem TPA Horwath. Na tento post postoupil z pozice ředitele oddělení Corporate Finance poradenské skupiny TPA Horwath. Igor Mesenský se

přidal ke skupině TPA Horwath

v roce 2010 a řídil poradenství v oblasti prodeje a akvizic společností v rámci střední a východní Evropy, především v České republice a na Slovensku. Nyní na pozici partnera TPA Horwath budou jeho specializací i nadále fúze a akvizice. Před nástupem do TPA Horwath pracoval deset let ve společnosti Ernst & Young, kde se podílel na desítkách transakcí v oblasti

fúzí a akvizic v České republice, Slovensku, Polsku, Rumunsku a Bulharsku. Má také zkušenosti z mnoha projektů oceňování, privatizačních transakcí a restrukturalizací. Je absolventem VŠE v Praze, hovoří anglicky a rusky a mezi jeho záliby patří golf, cestování a jízda na motocyklu.

-SKJ-

**MOORE STEPHENS**  
CHARTERED ACCOUNTANTS

## Moore Stephens rozšířila portfolio svých služeb

Společnost Moore Stephens s.r.o. koupila v červnu 2012 od Hornorakouské Raiffeisen Landesbank 24% obchodní podíl na společnosti A.C.G. Praha a.s. Podle sdělení společnosti tím došlo k rozšíření portfolia jejich služeb nově o M&A poradenství, a současně doplnila lokálně nabídku

účetních služeb o Jihočeský kraj. A.C.G. Praha, a.s. realizuje projekty v oblasti M&A poradenství a vedení finančního a mzdového účetnictví od svého založení v roce 1992. Do skupiny Moore Stephens přistoupila i společnost ZNALEX s.r.o., nabízející znalecké služby v oblasti oceňování majetku,

podniků, cenných papírů, pohledávek, nemovitostí, transferových cen a v oblasti forenzních služeb. Tímto strategickým propojením uvedených společností dochází ke konsolidaci nabízených služeb a k vzájemnému posílení celé skupiny.

## Co najdete v e-příloze č. 8/2012

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Kateřiny Sikorové, e-mail: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz).

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz). Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zaslána e-mailem.

### Právo

V e-příloze najdete tyto přetisky článků z oblasti práva a judikatury:

- Prováděcí vyhlášky ZVZ navazující na tzv. „velkou protikorupční novelu“
- K problematice dělení veřejných zakázek
- Přeshraniční přemístění sídla společnosti dle novely zákona o přeměnách
- Soudní dvůr Evropské unie k přeshraniční přeměně
- Povinnost k podání insolvenčního návrhu po novele v praxi
- Judikáty pomáhají vyjasňovat nejednoznačné zákony

- Přelomové rozhodnutí Nejvyššího soudu týkající se souhlasu dozorčí rady při převodu majetku
- Dohadnou položkou na mzdové bonusy se opět zabýval Nejvyšší správní soud
- Nejvyšší správní soud k přípustnosti retroaktivity v daních
- Nejvyšší správní soud: DPH u inventurních rozdílů opět na scéně

### Zaznamenali jsme

#### Úřad má hlídat čistotu stranických kas

Zabránit černému financování politických stran by měl nový úřad, uvedly Lidové noviny. Jeho vznik umožní zákon, se kterým přichází vláda. Opozice návrh kritizuje s tím, že pro průhledné toky peněz ve stranách a hnutích není třeba zřizovat novou instituci. Její chod by měl ročně stát přes 20 milionů korun.

V této rubrice si můžete přečíst i další přetisky článků:

- ČT projde poprvé externím auditem
- Organizace pohlídají auditory
- Radní: Na naše příspěvkovky budeme přísnější, čeká je audit (Most)
- Výstavba lázní v Liberci je údajně předražená

-VeL-