

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pomocné orgány Komory auditorů ČR.....	2
Nový výbor pro vstup do profese.....	3
Pravidelná setkání s vedením Komory auditorů v sídle KA ČR.....	3
Národní účetní rada slaví 20 let své existence .....	3
Profesní komory odmítají nový zákon o lobbyingu.....	4
Konference ACCA na téma udržitelnosti veřejného sektoru.....	4

### TÉMA ČÍSLA – ŘÍZENÍ AUDITORSKÉ SPOLEČNOSTI

Editorial .....	9
Řízení auditorské firmy z pohledu profesních předpisů (Jiří Pelák) .....	10
Z velké auditorské společnosti do malé (Jitka Benešová) .....	14
Od asistenta auditora k převzetí odpovědnosti (Michal Šindelář).....	16
Osobní růst auditora (Milan Pašek) .....	17
Test: Řízení auditorské společnosti .....	20

### NA POMOC AUDITORŮM

Informace Generálního finančního ředitelství ke kategorizaci účetních jednotek .....	21
Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.....	23
Aplikace reálné hodnoty u ocenění majetku investičního fondu podle IFRS .....	27
Hugo a Sally se baví o následných událostech.....	13, 15, 19

### e-příloha Auditor 3/2019

- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 15. 4. 2019

## Nemalé výzvy – pokroky v IT a tlak na efektivnost procesů u klientů i auditorů



Jaroslav Dubský

Všichni bez výjimky u svých klientů v poslední době zaznamenáváme znatelný nástup elektronizace, resp. digitalizace jejich procesů včetně procesů ekonomických či účetních agend. Nástup tohoto procesu se již dávno netýká výlučně jen globálních koncernů nebo jen některých specifických odvětví. Ať se nám to osobně líbí nebo ne, kdo na tuto vlnu nenastoupí, a ideálně se nestane lídrem v inovacích a pokroku v této oblasti, jen obtížně obstojí v konkurenci.

Některé společnosti proto zavedly či průběžně zavádějí nové účetní software vyšší generace, jiné přidávají další softwarové moduly. Automatizuje se zpracování došlých faktur – vysoké procento bez zásahu lidské ruky. Hledají se cesty k celkové integraci jednotlivých dosud více či méně oddělených systémů.

Hledání cesty ke zvyšování produktivity práce a posilování efektivnosti veškerých procesů je nutností a též jedinou možnou reakcí na poptávku po hledání dalších úspor při současném významném zvyšování personálních nákladů.

Auditorská profese v tomto procesu nestojí stranou. I v případě naší profese platí zvýšené požadavky na bezpečnou komunikaci a správu dat. K tomu ještě přistupuje permanentní tlak na ceny a tedy i na efektivitu našeho počínání, který mění způsob provádění zakázek a jejich dokumentace. Potřeba změn vede i nás auditory k tomu,

abychom každý u sebe provedli zásadní změny směrem k těmto novým technologiím.

Nutné jsou a nadále budou investice do komunikačních aplikací a nástrojů. Používání vymezených aplikací a úložišť pro komunikaci a sdílení dat a dokumentů mezi klientem a auditorem, resp. poradcem postupně nahrazuje a dříve či později zcela nahradí dosud hojně používanou e-mailovou komunikaci. Nové nároky se týkají nás všech, jak větších auditorských kanceláří, tak menších auditorských praxí i OSVČ. Vyžaduje to od nás nemalý osobní vklad, tj. věnovat dosažení či zdokonalování vlastní počítačové gramotnosti dostatek času a úsilí. V neposlední řadě jde také o nákladnou záležitost.

Problematicke IT v auditu jsme se věnovali v časopisu Auditor č. 8/2018. Možnost představit počítačové programy dostali různí poskytovatelé. Nabídka těchto produktů na našem trhu je slušná. Samozřejmě hlavně záleží na tom, jak při jejich případném pořízení dokážeme tyto nástroje skutečně využít ke zvýšení kvality a efektivnosti našich auditorských postupů.

Pořízení elektronického spisu k dosažení těchto cílů bezpochyby dokáže napomoci. Čím dál větší důležitost získávají a užitečné jsou i nástroje či aplikace na analýzu dat. Samotné jejich pořízení ale automaticky neznamená, že máme „vyhráno“. Stále platí, že všechny své provedené postupy, důležité úsudky a rozhodování během auditorské zakázky musíme aplikovat a dokumentovat v souladu s ISA.

Pozornost proto musíme i nadále věnovat rozvoji znalostí metody auditu a ISA, účetnictví, daním, právu apod. Jen tak můžeme dané postupy řádně a také efektivně provádět.

V uplynulém roce jsme v rámci výboru SME/SMP aktualizovali metodickou pomůcku pro malé a střední podniky o odkazy na aktuální články a nově zařazené podklady. V roce 2019 chceme tuto pomůcku nejen opět takto aktualizovat, ale také ji rozšířit o postupy při auditu konsolidované účetní závěrky dle ISA 600 z pohledu auditora

skupiny (včetně ilustrativních vzorů dokumentace auditu a komunikace s auditory složek), což zatím v česky psané odborné metodice zpracováno nebylo. Věříme, že mnohým z vás tato část významně pomůže ve vaší práci.

Publikace Accountancy Europe (AE, dříve FEE) nazvaná „Cogito Paper“ mapovala možnosti zjednodušení auditorských standardů pro audity malých a nekomplexních účetních jednotek a naznačila tři možné směry dalšího vývoje. Zatím není jasné, jak celý proces hledání správného přístupu k této výzvě

dopadne. Důležitá je skutečnost, že audit u menších jednotek má pro členské státy a uživatele historických finančních informací svoji přidanou hodnotu. AE zařadila SME mezi svých pět strategických priorit na období 2019–2020. Uvidíme tedy, jakým směrem se bude řešení dále ubírat.

Přeji vám hodně zdaru a úspěchů ve vaší práci během další části této auditorské sezóny!

**Jaroslav Dubský**  
předseda Výboru  
pro SME/SMP KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 18. března, zabýval standardní agendou a analýzou nákladů auditora.

Výkonný výbor schválil:

- zprávu KA ČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2018,
- jmenování nové členky Podvýboru pro IFRS a finanční instituce Soni Plaché,
- návrh odpovědi auditorce zproštěné mlčenlivosti soudem v rámci trestního řízení,
- aktualizaci směrnice B4 – Oběh účetních dokladů.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil další postup ve věci analýzy nákladů auditora,
- a schválil další postup spolupráce s ACCA na workshopu na téma „Zmenšení rozdílů v očekávání od auditu“ a semináři na téma „Audit technologií“, obě akce se uskuteční v květnu,
- účast zástupců KA ČR na dubnové pracovní schůzce s ČNB k tématu IFRS,
- a schválil úpravu benefitů pro zaměstnance úřadu KA ČR,
- a schválil témata na společné jednání DK, KK a VV, které se uskuteční dne 15. dubna 2019

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–únor 2019,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o pojistném plnění z rámcové pojistné smlouvy pro auditory zprostředkované makléřskou společností Respect,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Pomocné orgány Komory auditorů ČR

Pomocné orgány výkonného výboru Komory auditorů ČR, resp. odborné výbory, pracující po XXVI. sněmu v listopadu 2018, a jejich vedení:

- **Výbor pro správu profese**  
předseda: Tomáš Brumovský  
místopředseda: Jiří Vrba
- **Výbor pro vstup do profese**  
předseda: Karel Charvát  
místopředsedkyně: Jana Pilátová
- **Výbor pro auditorské zkoušky**  
předseda: Zdeněk Grygar  
místopředsedkyně: Jana Pilátová
- **Výbor pro kontinuální profesní**

**vzdělávání auditorů**

předsedkyně: Blanka Dvořáková

- **Výbor pro regulaci a rozvoj profese**  
předseda: Pavel Kulhavý
- **Výbor pro metodiku auditu**  
předseda: Michal Štěpán
- **Redakční rada pro překlady**  
předseda: Michal Štěpán
- **Výbor pro účetní výkaznictví**  
předseda: Petr Vácha  
místopředseda: Petr Ryneš
- **Výbor pro SME/SMP**  
předseda: Jaroslav Dubský
- **Výbor pro veřejný sektor**  
předseda: Vladimír Zelenka

místopředsedkyně: Hana Březinová

- **Výbor pro vnější vztahy**  
předseda: Jiří Pelák  
místopředsedkyně: Libuše Müllerová
- **Redakční rada časopisu Auditor**  
předseda: Jiří Pelák  
místopředseda: Ladislav Mejzlík

Úplné složení všech výborů najdete na webu [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci O Komoře – Organizační struktura.

## Nový výbor pro vstup do profese

Výbor pro vstup do profese byl zřízen jako poradní orgán výkonného výboru. Má se zabývat tím, jak dnes vypadá proces, kterým prochází každý, kdo se chce stát auditorem, a jak by takový proces měl vypadat. Do jeho agendy spadá zejména oblast řízené praxe asistentů auditora, atraktivita profese pro mladé lidi či aktualizace požadavků na vzdělání auditora v digitální společnosti. Výbor byl obsazen tak, aby v něm hlavní slovo měli mladí auditoři nebo auditoři, kteří doposud

nebyli nijak spjati s činností komory v daných oblastech. Komora by tak měla získat co nejobektivnější zpětnou vazbu na danou problematiku a dostatek nezávislých vnějších podnětů. Do čela výboru byl jmenován Karel Charvát, člen výkonného výboru.

**Jiří Pelák**  
první viceprezident KA ČR

## Pravidelná setkání s vedením Komory auditorů v sídle KA ČR

Zveme všechny auditory i asistenty na pravidelná setkání s vedením komory, která jsou pořádána od počátku roku 2019. Tato setkání se konají vždy první pondělí v měsíci od 15 do 17 hod. v sídle KA ČR v ulici Opletalova 55, Praha 1 (3. patro). Setkání se vždy účastní některý z členů výkonného výboru a dozorců nebo kárné komise. Účast se započítává do plnění KPV dvěma hodinami, přičemž do KPV lze započítat maximálně dvě účasti na těchto setkáních za rok.

Témata setkání jsou dána jednak agendou, kterou se zabývají přítomní členové orgánů, a samozřejmě

dotazy auditorů. Vedle těchto pražských pravidelných setkání se také konají regionální setkání s auditory, která jsou vždy oznamována na webu komory, přičemž pozvánka je rozesílána auditorům z daného regionu.

Na diskuzní odpoledne je třeba se předem přihlásit prostřednictvím webu KA ČR v sekci Kurzy a školení.

**Jiří Pelák**  
první viceprezident KA ČR



## Národní účetní rada slaví 20 let své existence

Národní účetní rada (NÚR) letos slaví 20 let od svého založení (byla zapsaná do spolkového rejstříku s datem vzniku 21. ledna 1999). Formální oslava tohoto kulatého výročí se konala 4. dubna v prostorách Senátu parlamentu ČR, kde kromě členů NÚR vystoupili i hosté z Ministerstva financí ČR a dalších institucí. Informace včetně fotografií z této akce budou uveřejněny ve čtvrtém čísle časopisu Auditor, které bude zaměřeno na interpretaci NÚR.

Jednou z hlavních aktivit Národní účetní rady je vydávání interpretací k českým účetním předpisům. NÚR zjišťovala prostřednictvím dotazníků, zda a jak auditoři a účetní využívají její interpretace v praxi. Výsledky dotazníkového šetření budou uvedeny v příštím čísle časopisu Auditor.

Veškeré informace týkající se NÚR včetně interpretací lze nalézt na webových stránkách Národní účetní rady [www.nur.cz](http://www.nur.cz).

**-Mul-**

## Profesní komory odmítají nový zákon o lobbingu

V pondělí 4. března se na Úřadu vlády setkali představitelé 12 zákonem zřízených profesních komor s předsedou vlády Andrejem Babišem, ministrem spravedlnosti Janem Kněžínkem, ministrem zdravotnictví Adamem Vojtěchem a ministryní pro místní rozvoj Klárou Dostálovou. Za Komoru auditorů ČR se setkali zúčastnili prezidentka Irena Liškařová a první viceprezident Jiří Pelák.

Hlavním tématem byla debata o připravovaném zákonu o lobbování zejména s ohledem na to, že konzultace s profesními samosprávami jsou nedílnou součástí transparentního legislativního procesu. Zástupci komor odmítají, aby se na ně vztahoval zákon o lobbingu stejně jako na placené lobbyisty.



Foto: Úřad vlády ČR

Podle ministerstva návrh definuje lobbyisty a lobbované tak, aby zahrnul co nejširší okruh lidí, kteří mohou ovlivňovat přípravu, projednávání, schvalování, změny nebo rušení právních předpisů. Mimo jiné ukládá zákonodárcům či členům vlády, aby pravidelně zveřejňovali informace o všech uskutečněných schůzkách s lobbyisty. Na dodržování zákona by měl dohlížet Úřad pro dohled nad hospodařením politických stran a politických hnutí. Bude moci uložit pokutu až 100 tisíc korun nebo zákaz činnosti až na tři roky.

Diskutovalo se také o zákonu o soudních znalcích. Komory zákon chválí a podle prezidenta České lékařské komory Milana Kubka by jejich šéfové uvítali, kdyby ho už Sněmovna schválila.

Setkání zástupců zákonem zřízených komor s předsedou vlády se konají pravidelně od roku 2015. Již dříve komory současného premiéra žádaly, aby se setkávaly pravidelně, a domnívají se, že stát nevyužívá dostatečně odborný potenciál, který komory mají. Přislíbenou mají další schůzku v červnu. Zákonem jsou v oblasti práva zřízeny Česká advokátní komora, Exekutorská komora ČR a Notářská komora ČR, ve stavebnictví Česká komora architektů a Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě a v oblasti zdraví Česká lékařská komora, Česká lékárnická komora a Česká stomatologická komora. Dalšími zákonem zřízenými jsou Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Komora patentových zástupců ČR a Komora veterinárních lékařů ČR. Tyto komory mají povinné členství.

-vk-

## Konference ACCA na téma udržitelnosti veřejného sektoru

Devátá mezinárodní konference ACCA o veřejném sektoru se letos poprvé konala v České republice. Ve dnech 28. února a 1. března v pražském hotelu Marriott hostila ACCA společně s KA ČR zhruba 200 účastníků z 34 zemí.

Tato významná každoroční akce sdružuje přední odborníky z oblastí veřejného sektoru z celého světa. Hlavním tématem byl letos udržitelný veřejný sektor. Během obou dnů účastníci společně zkoumali, jak se může profese ve veřejném sektoru vyvíjet tak, aby nabídla udržitelnou budoucnost. V souvislosti s tímto tématem prezentovala ACCA společně s kanadskou CPA výsledky svého nového výzkumu nazvaného Jak mohou účetní odborníci překlenout globální mezeru v infrastruktuře a zlepšit výsledky v průběhu

celého životního cyklu projektu. Tato zpráva ukazuje, že uzavření mezery v infrastruktuře lze dosáhnout pouze tím, že se při rozhodování profesionálních týmů určujících výběr, financování, budování a provozování infrastruktury zohlední znalosti a projekce účetních odborníků.

Vedle prezentace tohoto výzkumu infrastruktury zahrnoval program konference řadu důležitých témat:

- inovace veřejného sektoru v digitálním věku,
- úloha nejvyšších kontrolních institucí při zajišťování udržitelného veřejného sektoru,
- znaky podvodů, korupce a závažné organizované trestné činnosti,
- finanční výkaznictví, řízení veřejných financí a implementace mezinárodních standardů.



První den zahájil **Mark Millar, viceprezident ACCA**. Přivítal účastníky a představil ACCA jako jednu z největších světových profesních organizací s více než 64 000 členy a studenty pracujícími ve veřejném sektoru. Poté uvedl **Tomáše Vyhnánka, náměstka ministra financí pro finanční řízení a audit**. Ten ve své úvodní řeči na téma udržitelný veřejný sektor podtrhl význam jednotných pravidel pro všechny účetní jednotky v sektoru, která zajistí důvěryhodnost vykazovaných informací. Jednotná struktura, harmonogram a strojově zpracovatelné údaje umožňují v České republice provádět komplexní analýzu všech účetních jednotek za pomoci moderních prostředků Business Intelligence. Veřejné publikování těchto informací přináší možnost transparentního monitorování a opětovné použití dat vývojářů aplikací. Účastníci se seznámili s novou datovou platformou CityVizor.cz využívající již existující data měst a obcí, která je však zpracovává do přehledných grafických celků. Je určena pro všechny obce a města a poskytována je zcela zdarma obcím i ostatním uživatelům. Vyvinuli ji zaměstnanci ministerstva financí spolu se spolkem Otevřená města a přehlednou grafikou odbourali problém s poněkud složitějším zobrazením v dosavadních tzv. klikacích rozpočtech.

**Alex Metcalfe za ACCA a Davinder Valeri za kanadskou CPA** seznámili účastníky s použitou metodikou a výsledky společného výzkumu v oblasti překleňování globální mezery v infrastruktuře, který reflektuje odpovědi 3 611 respondentů ze 118 zemí. Globální mezerou v infrastruktuře rozumíme rozdíl mezi potřebnými investicemi do infrastruktury a zdroji, které jsou k dispozici. Respondentům byla mj. položena otázka,

v čem vidí největší bariéru dosažení potřebné úrovně infrastruktury ve svých zemích. Nejčastěji byl uváděn nedostatek politického vedení (52 %), nedostatek finančních zdrojů (49 %) a překážky v plánování a regulaci (40 %). V zemích střední a východní Evropy, jižní Asii a Africe je za hlavní překážku s převahou považována korupce, což mnohé účastníky z rozvinutých zemí překvapilo. V západní Evropě považují za hlavní bariéru nedostatek zdrojů, v severní Americe nedostatek politické vůle, přičemž v obou oblastech je vliv korupce nepatrný.

Dalším zajímavým výstupem šetření je názor 93 % respondentů, kteří uvedli, že vlády mají rezervy v procesu výběru konkrétních projektů, a 52 % dokonce tvrdí, že vlády nevybírají projekty, které daňoví poplatníci opravdu chtějí. Střetává se tu dlouhodobý charakter projektů s krátkodobým politickým myšlením, které zpravidla nepřesahuje délku jednoho volebního období. Odstranění politického rozhodování a přiklonění se k technokratickému procesu bylo pro zlepšení výběru projektů nejčastěji citovaným doporučením.

Výkonná moc je ovšem důležitá a existuje mnoho příkladů infrastrukturních projektů, které skončily špatně. Chyby v designu mohou způsobit smrt pracovníků, jako tomu bylo v případě kolapsu mostu Chirajara v Kolumbii v roce 2018. Zhroutení mostu Morandi v Janově zase prokázalo, že aby se předešlo katastrofám, musí vlády vyčlenit dostatečné zdroje na údržbu stávající infrastruktury a bojovat proti zaujatému směřování zdrojů na projekty nové výstavby. A v neposlední řadě, případy přírodních katastrof, jako jsou povodně v Bangkoku v roce 2011, se stávají stále častějšími



Foto: ACCA

a budoucí projekty v oblasti infrastruktury musí být tomtuto trendu přizpůsobené a odolné, aby mohly země čelit hrozbám změny klimatu.

Úspěšné poskytování veřejné infrastruktury proto vyžaduje, aby vlády měly správný tým profesionálů, který bude schopen využít výhod dodatečných investic a zároveň zmírnit významná rizika spojená s projekty infrastruktury. Účetní má v tomto procesu roli experta na risk management a musí být zapojen do centra rozhodovacího procesu o výběru, financování, budování a provozování infrastruktury, kde dovednosti a perspektiva finančního odborníka mohou znamenat rozdíl mezi úspěchem a neúspěchem.

Dopolední program ukončila diskuse **předsedů nejvyšších kontrolních orgánů** z různých zemí světa o hlavních výzvách a vývoji, kterému čelí nejvyšší kontrolní instituce na celém světě. **Mussa Juma Assad z Tanzanie** zdůraznil potřebu nezávislosti kontrolních orgánů. Uvedl, že jeho země má sice nezávislost nejvyššího kontrolního úřadu zakotvenou přímo v ústavě, ale ani to skutečnou nezávislost negarantuje. Dalším problémem v oblasti je nízký počet odborníků se zájmem o práci ve veřejném sektoru v důsledku nízkých platů, je tedy zásadní tyto pozice zatraktivnit. Řešení spatřuje v úzké spolupráci privátního a veřejného sektoru. Situaci v řadě afrických zemí zhoršuje i slabé postavení institucí. Bezprostředně po osvobození logicky nemají občané zájem na budování silných institucí a v pozdějších letech je velmi obtížné daný stav změnit.

**Anthony Mkpé Ayine z Nigérie** podtrhl význam Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions). Deklaraci INTOSAI z Limy z roku 1977 o předpokladech nezávislého a účinného fungování nejvyšších kontrolních institucí (SAI) je třeba ještě v mnoha rozvojových zemích řádně aplikovat. Roky slabého auditu způsobily, že průměrný občan si není vědom hodnoty a významu SAI jako instituce, která je v cyklu odpovědnosti klíčová. SAI může srovnávat a sledovat pokrok napříč institucemi zodpovědnými za plnění závazků vlády v rámci každého cíle směřujícího k udržitelnému rozvoji. Každoroční audity ze strany SAI přispívají k soustředění se

na konkrétní cíle a napomohou udržet dosažená zlepšení.

**Zamir Ahmad z Pákistánu** promluvil o nedostatečné nezávislosti nejvyššího kontrolního úřadu v jeho zemi a nedostatku technických prostředků. Přesto má jeho úřad neoddiskutovatelný význam při implementaci cílů udržitelného rozvoje veřejného sektoru, plnění funkce kritika vládních kroků a je jedním z hlavních bojovníků proti korupci.

**Pamela Monroe Ellis z Jamajky** potvrdila nedostatek nezávislosti SAI i v její zemi. Rozhodující slovo má ministerstvo financí. Situaci zhoršuje vysoká korupce, nedostatek dostupných technologií i nemožnost přitáhnout a udržet kvalifikovaný personál. Úřadu chyběly počítače, neboť na ně nebylo nahlíženo jako na pracovní pomůcku, která zajistí kvalitu odvedené práce.

V odpoledních hodinách proběhly souběžně oddělené přednášky na různá témata.

**Biljana Bogovac, partnerka PwC Bělehrad**, se věnovala novým trendům ve výkaznictví. **Martin Turner, management konzultant z Velké Británie**, hovořil o efektivnosti a účinnosti ve zdravotnictví.

**Alexandre Macaronidis za Evropskou komisi** prezentoval vývoj standardů EPSAS, přičemž zdůraznil význam harmonizovaných a plně aktuálních standardů pro všechny úrovně správy. Zmínil, že peněžní pohled nebude zrušen, ale vložen do správného kontextu. Vzniká vize lepšího finančního řízení aktiv i pasív prostřednictvím uznávání a oceňování na základě harmonizovaných standardů finančního účetnictví. Je podstatné, že finanční řízení není jen o výdajích, dluhu a schodku, ale také o amortizaci a odpisech, výnosech, nákladech a generování příjmů, tvorbě hodnoty a čistém jmění. Veřejný zájem vyžaduje důvěru a EPSAS jí může budovat a udržovat.

Tématem **Vincenta Tophoffa ze severoamerické pobočky ESKA** bylo srozumitelné vykazování a vizualizace dat. Nemá smysl zahlcovat veřejnost údaji, kterým nerozumí. Publikované údaje je nutné mnohem více přiblížit jazyku průměrného občana, v čemž může velkou roli sehrát použití přehledné grafiky. Bude potřeba lépe vzdělávat různé skupiny uživatelů ve složitosti výkaznictví veřejných financí, aby byly schopny hovořit jazykem těchto výkazů. Pro zahájení revoluce v řízení veřejných financí je třeba osvojit si plně informační technologie a prezentovat uživatelům informace, které chápou a které jsou pro ně užitečné. Nesmíme podceňovat roli moderních účetních standardů, jako jsou IPSAS, které jsou zásadní pro adekvátní zachycení, zpracování a analýzu všech složitek veřejných financí. V konečném důsledku je za komunikaci srozumitelným způsobem odpovědný sám veřejný sektor. Účetní mohou v tomto ohledu významně pomoci.

**Sandra Särav z estonského Ministerstva ekonomických věcí a komunikace** představila svou zemi jako průkopníka v digitální oblasti. Od poloviny devadesátých let se tu úspěšně rozvíjí digitální a znalostní



Foto: ACCA

ekonomika, v oblasti e-governmentu a transparentnosti může úspěšně konkurovat Velké Británii nebo Spojeným státům. V Tallinnu dokonce stojí centrum kybernetické obrany NATO. V polovině 90. let se tu soustředili na naprosté základy. Nakupovali počítače, připojovali školy k internetu a školili Estonce, jak je používat. Vzdělávání je považováno za klíčový faktor (programování a kybernetika se vyučují již na základní škole). Dnes mají Estonci elektronické občanské průkazy, elektronické jsou i všechny lékařské recepty a díky propojení databází je lze bez problému vyzvednout i ve Finsku. Důležitou součástí estonského e-governmentu je přístup občanů k datům, která o nich stát shromažďuje. Databáze a registry státní správy jsou nejen veřejně dostupné, ale navíc propojené. Úředník klikne na jméno a dostane informace ze všech rejstříků, které zrovna potřebuje vidět. Veřejnost i soukromé firmy mají snadný přístup ke všem databázím státní správy. Ačkoli do rozvoje digitalizace proudí ročně jen 1 % výdajů státního rozpočtu (30 mil. EUR), díky úsilí a stanovení priorit se země zařadila mezi 9 světových leaderů v digitalizaci.

Druhý den otevřelo téma role účetní profese v boji proti organizované trestné činnosti, korupci a praní špinavých peněz. Mezi přednášejícími byl i **Max Heywood z Transparency International**, který představil tříletý projekt s názvem Vstříc lepším postupům AML, jehož cílem je zlepšit implementaci a účinnost norem a postupů proti praní špinavých peněz (AML) ve vybraných odvětvích včetně účetnictví. Odborníci, jako jsou účetní, jsou v popředí boje proti praní špinavých peněz a hrají zásadní úlohu při předcházení, odhalování a hlášení podezřelých činností. Zejména auditorská profese vykonává důležitou kontrolní úlohu v oblasti finančního výkaznictví a poradenství. Samotná profese si uvědomuje hrozby, kterým čelí, a povinnosti, které má ve veřejném zájmu v oblasti boje proti praní peněz.

Malý počet a nízká úroveň hlášení o podezřelých transakcích jsou běžně popsány problémy v tomto odvětví. Neexistuje samozřejmě žádný „správný“ počet hlášení. Nedávná zpráva Europolu však zjistila, že nedostatečná harmonizace požadavků na podávání zpráv a zaznamenávání praktik v celé Evropě způsobila, že „jakékoli srovnání implementace a účinnosti směrnic EU proti praní špinavých peněz a účinnosti podávání zpráv o podezřelých transakcích je obtížné, ne-li nemožné.“ Jednou z klíčových otázek je interpretace a definice „podezření“ napříč jurisdikcemi.

Jak je uvedeno v závěru zprávy, není pochyb o tom, že někteří účetní, vědomě nebo nevědomě a s různou mírou spoluúčasti, jsou zapojeni do praní peněz. Charakter profese a poskytovaných služeb přináší zranitelnost, která se musí řešit globálním režimem AML. Existují však problémy při implementaci požadavků, které byly původně koncipovány pro bankovní sektor a v oblastech specifických pro účetnictví mohou představovat obtíže.

Přijetím partnerství veřejného a soukromého sektoru s cílem lépe porozumět a řešit rizika lze do účetních služeb začlenit účinnější režim AML. Mnoho různých národních a mezinárodních účetních institucí hraje důležitou roli v zajištění toho, že AML je základní součástí etického a profesionálního přístupu účetních. Tento projekt směřuje k usnadnění tohoto vývoje a posílení úlohy účetních v čele boje proti praní špinavých peněz.

Vystoupení **Claire Jenkins, forenzní účetní britského registru firem (Companies House)**, se týkalo potřeby větší aktivity auditorů při řešení svých podezření na možnou trestnou činnost a praní špinavých peněz. Nesmírný význam má i spolupráce jednotlivých institucí v zemi, ale i spolupráce mezinárodní.

**Maame Yaa Tiwaa Addo-Danquah, zástupkyně policejního prezidenta z Ghany**, uvedla, že všechny země bojují s organizovaným zločinem. V Africe je to zejména obchod s drogami, obchodování s lidmi, terorismus, systémová a politická korupce a počítačová kriminalita, jejímž cílem jsou většinou cizinci a jejich výtežek převážně směřuje do Dubaje či Nigérie. Účetní profese má nezastupitelnou roli v poskytování důvěryhodných a průkazných informací pro soud.

Organizovaná trestná činnost, korupce a praní špinavých peněz jsou globální realitou. K jejich řešení je zapotřebí celosvětové spolupráce. Kontinenty musí navrhnout způsoby, jak povzbudit země k vytvoření zákonů nezbytných pro boj proti této hrozbě, a posílit vliv institucí pověřených tímto bojem. Mezinárodní organizace, rozvinuté země a občanská sdružení by měly podporovat vzdělávání pracovních sil v rozvojových zemích, aby ty pak mohly eliminovat tyto náklady, které sužují naši společnost.

Průzkum globálních ekonomických podmínek a jejich dopadů na veřejný sektor představili **Alex Metcalfe z ACCA a Brian McEnory, partner BDO Irsko**. Jedná se o největší průzkum mezi účetními odborníky z celého světa, který sbírá údaje každé čtvrtletí již od roku 2011. Přednášející zmínili dopad demografických změn na přerozdělení zdrojů financování veřejného sektoru (celosvětová populace roste, evropská klesá, místní fondy budou tedy rozdělovány na stále menší počet obyvatel), vliv nižšího ratingu chudších zemí na cenu úvěrů poskytovaných bankovním sektorem na financování veřejného (silně zadlužená Itálie s nízkým ratingem může získat jen drahé půjčky). Vzhledem k monetární i fiskální stimulaci přetrvávající v mnoha zemích vyvstává otázka, jak bude veřejný sektor reagovat na případnou novou hospodářskou krizi. V neposlední řadě je velkou neznámou vliv brexitu na objem zdrojů určených pro financování potřeb veřejného sektoru.

V bloku věnovaném regulaci účetní profese promluvil ve svém rodném jazyce **Do Hoang Anh Tuan, první náměstek ministra financí Vietnamu**. Zdůraznil nutnost podpory spolupráce s účetními profesními organizacemi a firmami „velké čtyřky“ s cílem vytvořit



plán zavedení IFRS a IPSAS ve Vietnamu a další diskuze a spolupráce na národní a mezinárodní úrovni s cílem zlepšit právní rámec v oblasti účetnictví a auditu, podnikání, cenných papírů apod. Důležitá je rovněž spolupráce při vzdělávání odborníků v oblasti účetnictví a auditu a vytvoření právního základu pro vytvoření vietnamského institutu CPA, který by měl provádět školení, přispět k budování kapacit a zajistit dodržování pravidel profesní etiky certifikovaných auditorů.

**Jarett Decker, ředitel Centra pro reformu finančního výkaznictví Světové banky**, ukázal na příkladu největšího infrastrukturního projektu v historii, dopravního propojení východního a západního pobřeží v USA, význam spojení soukromých a veřejných investic a naprosto zásadní roli účetní profese v tak rozsáhlém projektu. Zároveň varoval auditorské firmy před příliš velkým podílem neauditních služeb, což například u Arthur Andersen, která byla ve své době považována ve Spojených státech za nejlepší auditorskou firmu, vedlo ke konfliktu zájmů a konečnému zániku. Touha maximálně profitovat z neauditních služeb měla negativní dopad na vnímání významu a kvalitu samotné auditní profese, což vyústilo v řadu skandálů včetně Enronu.

Dále promluvil **Jurij Dolidze, ředitel Účetních služeb a dohledu nad auditem z Gruzie**, o úspěšné implementaci standardů IFRS, ISA a Etického kodexu v zemi. Zdůraznil význam standardizace, rozvoje profese, kvality a vzdělávání. V Gruzii je v současné době o účetní profesi nebývalý zájem a je považována za prestižní.

Blok ukončil **předseda nepálského nejvyššího kontrolního úřadu Maheshwar Kaphle**, který se

věnoval kvalitě výkaznictví a auditu v rozvojových zemích. Slabou poptávku po spolehlivém finančním výkaznictví označil za běžnou v zemích, které přecházejí ze státem ovládaných nebo netržních ekonomik, a na rozvíjejících se trzích se slabými institucemi, protože akciové trhy neexistují a věřitelé se při stanovení úvěrových podmínek nebo rozšiřování úvěru nespolehnají na finanční výkaznictví. Je-li jediným důvodem přípravy výkazů a auditu společnosti dodržování právních předpisů, společnost se pravděpodobně nestará o kvalitu finančního výkaznictví ani auditu a může se snažit pouze o minimalizaci nákladů. Ačkoli veřejný dohled nad auditorskou profesí nemůže sám o sobě adekvátně řešit všechny tyto otázky, může sehrát významnou úlohu při vytváření předpokladů pro rozvoj poptávky po kvalitním finančním výkaznictví a auditu.

Není pochyb o tom, že budování udržitelného veřejného sektoru je jednou z klíčových výzev vlád v 21. století. Je známo, že veřejné služby jsou dlouhodobě podfinancované, čelíme globálnímu stárnutí obyvatelstva, výzvam spojeným se změnou klimatu a nové vlně obchodního protekcionismu. Tyto oblasti nemohou být řešeny izolovanými institucemi, ale v mnoha případech budou vyžadovat mezinárodní reakci, včetně vytvoření globálního fóra, jakým byla tato konference.

V pátek 1. března odpoledne proběhlo v sídle KA ČR setkání zástupců ACCA se členy prezidia.

**Lucie Vošická**  
oddělení metodiky KA ČR





## Editorial

Dostává se vám do rukou číslo s poněkud netradičním tématem, a to je řízení auditorských společností. Toto téma souvisí s koncentrací auditorského trhu, kdy se spolupráce mezi auditory v rámci auditorských společností začíná pomalu prosazovat na úkor zcela samostatných auditorů.

Činnost auditora v rámci firmy se nicméně liší od auditora samotáře. Auditor sice stále musí být nezávislý na klientovi a nestranný ve svém úsudku, na druhou stranu se po auditorské společnosti vyžaduje, aby auditora vedla ke konzistenci v kvalitě prováděných zakázek. Pokud auditor navíc řídí svůj tým, na provádění zakázky se navíc vztahují další profesní požadavky, které se týkají práce v týmu (např. požadavky na vyhodnocení způsobilosti týmu, oboustranné komunikace v týmu a dostatečné informovanosti o relevantních záležitostech z jiných částí auditu).

Auditor pracující v auditorské společnosti tedy není (a dle

profesních předpisů) nesmí být tak svobodný ve své činnosti. Společnost je povinna mít určité vnitřní uspořádání s dělbou pravomocí a odpovědností, vnitřní systém kontroly a v neposlední řadě společnou metodiku. Pokud auditory v auditorské společnosti vedou své asistenty odlišným způsobem, vedou odlišně spisy nebo nepoužívají stejné vzorové dokumenty (včetně zpráv auditora), vystavují se riziku neplnění požadavků profesních předpisů na řádné řízení auditorské společnosti. Na řadu těchto úskalí upozorňuje úvodní článek zaměřený na řízení auditorské společnosti z pohledu předpisů.

Další články jsou pak naopak velmi praktické a přinášejí osobní pohled asistentů a auditorů na svou vlastní činnost a jejich vztah ke společnosti a kolegům, a to jak nadřízeným, tak podřízeným.

Jitka Benešová přináší vhled do rozdílů mezi fungováním velké a malé firmy, protože jako

jeden z mála členů naší profese má za sebou obojí zkušenost. Pokud vás zajímá, zda to mají auditory ve své podstatě všude podobné nebo se svět velkých a malých firem dramaticky liší, jedná se o článek právě pro vás.

Michal Šindelář se zamýšlí nad přechodem z role asistenta do role auditora. V článku naleznete i řadu tipů, kterých je dobré se držet, pokud se z asistenta jednoho dne má stát samostatně uvažující auditor, který si bude vědět rady s odpovědností doléhající na jeho bedra.

Konečně Milan Pašek se věnuje tomu, jak se mění odpovědnost a zaměření vlastní práce v průběhu kariéry v auditorské profesi. Článek mimo jiné ilustruje i to, že být auditorem a partnerem auditorské společnosti se přece jen docela liší.

Za redakční radu přeji příjemné a přínosné čtení.

**Jiří Pelák**

editor tohoto čísla



# Řízení auditorské firmy z pohledu profesních předpisů



Jiří Pelák

Smyslem tohoto článku je pomoci malým auditorským společnostem zorientovat se v požadavcích kladených na řízení auditorských společností. Auditorské standardy se nevěnují jen tomu, jak se provádí audit, ale také systému řízení těchto společností. Cílem řídicího (a kontrolního) systému podle těchto předpisů

není nic jiného než zajištění potřebné kvality provádění auditorských služeb. Proto se požadavky na způsob řízení, resp. management auditorských společností často označují za požadavky na „systém řízení kvality“.

Hned na úvodu je však třeba upozornit, že článek není zaměřen na celý systém řízení kvality a veškeré požadavky na něj, tak jak jsou obsaženy v zákoně o auditorech, ISQC 1 a ISA 220. Z této poměrně široké problematiky se článek soustředí zejména na způsob organizace práce, hierarchické uspořádání a dělbu odpovědnosti v auditorské společnosti.

## Dělba práce v auditorské společnosti a osobní odpovědnost

Dnešní auditorské standardy, zejména pak ty, co se zabývají řízením kvality, předpokládají, že audit je týmová práce. To je reakcí na dvě okolnosti: za prvé týmy jsou nezbytné, protože zvládnutí větších auditů není v moci jednoho člověka. Za druhé jde o to, že auditoři, kteří jsou tzv. kryti korporátní clonou, nejsou vystaveni takovému tlaku na odpovědnost za způsobenou škodu jako auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako fyzické osoby, vlastním jménem a na vlastní účet. Auditorům „OSVČ“ při selhání nehrozí jen zmaření profesní kariéry a do určité míry omezené finanční postihy, hrozí jim, že v případném sporu o náhradu škody mohou přijít o veškerý majetek včetně střechy nad hlavou.

Standardy pro řízení kvality na to reagují tím, že stanovují (dokonce i vzájemná) práva a oprávnění v rámci auditorské společnosti. Jejich pointa je v tom, že za plnění mnoha požadavků neodpovídá jen jedna osoba, ale osob více, které se navzájem musí kontrolovat, aby nedostatky způsobené někým jiným nevedly ke vzniku vlastní odpovědnosti. Asi je poměrně zřejmé, že pokud například asistent nedodrží předepsaný postup, nejedná se o problém jen asistenta, ale také auditora. Nicméně i pokud auditor – partner odpovědný za zakázku bude svévolně porušovat firemní požadavky na provedení auditu, vyvolá to nejen jeho odpovědnost, ale odpovědnost i těch osob, které na to měly přijít a zamezit tomu či tomu předejít.

Z čistě subjektivního dojmu, kterého jsem nabyt letitými diskuzemi s kolegy auditory, musím konstatovat, že míra opatrnosti a skepticismu, kterou oplývají auditoři z mnoha auditorských společností, je většinou vyšší než u kolegů, kteří pracují sami na sebe a za sebe. Takže myslím, že pokud je řídicí systém implementován tak, jak to profesní předpisy vyžadují, je opravdu účinným nástrojem.

Z výše uvedeného vyplývá, že auditorská společnost nemůže být tvořena zcela rovnocennými a na sobě nezávislými auditory, kteří řídí (jen) své vlastní týmy. Pro řízení kvality je nutné, aby i v malých auditorských společnostech existovala hierarchie, která je nezbytná k tomu, aby společnost mohla plnit požadavky profesních předpisů, které vyžadují osobní odpovědnost osob na konkrétních postech.

## Vedoucí partner a partner odpovědný za kvalitu

ISQC 1 stanovuje, že auditorské společnosti musí prostřednictvím svých interních směrnic vyžadovat, aby konečnou odpovědnost za řízení kvality v auditorské společnosti převzal ředitel auditorské společnosti (dále „vedoucí partner“). To znamená, že vedoucí partner při jmenování do této funkce musí souhlasit s tím, že ponese konečnou odpovědnost za plnění všech požadavků, které obsahuje jak ISQC 1, tak ISA 220.

Tato odpovědnost je nepřenositelná. To samozřejmě nevylučuje možnost svěřit operativní řízení této značně rozsáhlé agendy další osobě (dále „partner odpovědný za kvalitu“). Vedoucí partner to však nemůže pojmout tak, že mu postačí, že se agendy ujme dostatečně erudovaný odborník. Ani svěřením této agendy osobě, která je v oblasti řízení kvality lepším odborníkem než vedoucí partner, nezbaví vedoucího partnera konečné odpovědnosti za systém řízení kvality. Neplatí zde totiž princip, který platí pro péči řádného hospodáře: pokud statutární orgán pověří výkonem odborné činnosti osobu s dostatečnými znalostmi a schopnostmi, nenese obvykle sám odpovědnost za odborná rozhodnutí této osoby. V případě odpovědnosti za řízení kvality ISQC 1 výslovně stanovuje, že každý, kdo je odpovědný za vytvoření a udržování systému řízení kvality, je povinen porozumět ISQC 1 a tedy tomu, co řízení kvality je, a osvojit si nástroje, jak cílů ISQC 1 dosáhnout.

V případě, že je vedoucí partner podřízen „radě partnerů“, připadá konečná odpovědnost za systém řízení kvality jí. Jinými slovy, ten, kdo vládne nejvyššími výkonnými pravomocemi, je vždy odpovědný za systém řízení kvality. V takovém případě se jedná o odpovědnost sdílenou. Stejně tak tomu je i v případě,

kdy auditorská společnost žádného vedoucího partnera nemá, protože jeho úlohu zastává právě „rada partnerů“.

I v případě malých firem je třeba počítat s tím, že se někdo agendou řízení kvality musí zabývat. Na to je třeba myslet zejména u auditorských společností, které fungují jako „partnership“ rovnocenných auditorů a ve kterých tato funkce automaticky nepřipadne vedoucímu partnerovi (čímž dojde ke zřízení pozice partnera odpovědného za kvalitu dle již uvedené definice). Protože se však jedná o významnou odpovědnost v rámci auditorské společnosti, musí jí vedoucí partner, resp. partner odpovědný za kvalitu věnovat dostatečné množství času, což nezbytně vede k navyšování režie auditorské společnosti. Při sjednávání ceny auditu je tedy třeba myslet i na tento typ režie. Jednotliví auditori pak ze „svých“ zakázek musí finančně přispívat na agendu tohoto partnera.

Vedoucímu partnerovi, resp. partnerovi odpovědnému za kvalitu musí být dále svěřeny takové pravomoci, aby řízení kvality mohl vykonávat. Tyto pravomoci zejména spočívají v oprávnění vyžadovat podřízení auditorů požadavkům na kvalitu a v oprávnění udělit sankci v případě jejich porušení.

Náplň práce vedoucího partnera v oblasti řízení kvality (resp. partnera odpovědného za kvalitu) je mimo předmět tohoto článku. Lze nicméně ve stručnosti říci, že je to zejména zajištění naplnění požadavků ISQC 1. Jedná se o všechna ustanovení, ve kterých standard klade požadavky na auditorskou společnost jako celek. Protože tato ustanovení z velké části obsahují požadavky na vytvoření vlastních postupů ve stanovených oblastech, je vedle tvorby interních směrnic další náplní práce tohoto partnera samotné provádění těchto postupů nebo dohlížení nad jejich prováděním.

Zásadní povinností společnosti z již uvedených, která souvisí s jejím manažerským vedením, je požadavek ISQC 1.31 (a), podle kterého společnost musí usilovat o konzistenci v kvalitě jednotlivých zakázek. Z toho vyplývá, že v rámci společnosti by nemělo docházet k tomu, že různé týmy používají různé vzorové dokumenty nebo různé přístupy k dokumentaci auditu. Tento požadavek míří na tvorbu jednotné metodiky práce na zakázkách i jejich kontrol.

### Partner odpovědný za zakázku

Partner, resp. partneři odpovědní za zakázku jsou základem stavebním kamenem profesní úpravy, která se týká řízení auditorských společností a jejich vnitřního kontrolního systému. Systém řízení kvality se vlastně točí kolem nich: umožňuje jim kvalitní práci, pomáhá jim v ní a také je do kvalitní práce nutí.

Partner odpovědný za zakázku (dále také „pověřený auditor“) je odpovědný za provedení zakázky v souladu se všemi relevantními předpisy a za vydání zprávy auditora jménem společnosti. Slovo „odpovědný“ je tedy potřeba chápat ve smyslu odpovědnosti za řádné

provedení auditu vůči auditorské společnosti, která auditora provedením auditu pověřila, protože jejím jménem auditor zprávu vydává. Stejně tak se odpovědnost auditora vztahuje k dodržení profesních předpisů a zakládá tedy jeho profesní odpovědnost. Na druhou stranu z definice partnera odpovědného za zakázku vyplývá, že odpovědností se nemá na mysli odpovědnost civilní, tedy odpovědnost za způsobenou škodu. Tato případná odpovědnost spočívá na společnosti, jejímž jménem je zpráva auditora vydávána.

Partnera odpovědného za konkrétní zakázku určuje auditorská společnost. Může se jednat jen o auditora, jehož jmenování do této pozice povede k zajištění kvality zakázky a splnění podmínek nezávislosti a nestrannosti (viz zákon o auditorech, § 14g). Správná volba partnera odpovědného za zakázku je součástí systému řízení kvality a obvykle je v rukou řídicího partnera, případně partnera odpovědného za kvalitu (viz ISQC 1.30).

Jmenování auditora partnerem odpovědným za zakázku má závažný dopad na jeho práva a povinnosti. Jakkoli je auditor pověřen společností, sama společnost ho v řádném a kvalitním provedení auditu nesmí nijak omezovat. To vyplývá jak z ustanovení ISQC 1.30, které požaduje, aby pověřenému auditorovi

inzerce

**AURE SW**

CESTA K EFEKTIVNÍMU ŘÍZENÍ AUDITORSKÝCH ZAKÁZEK

**Seminář:**

Podpora procesu auditní zakázky za využití softwarových nástrojů AURE SW

Termíny:  
Praha 15.5.2019  
Olomouc 22.5.2019

Více info na [www.auresw.cz](http://www.auresw.cz)

AURE .TB SOFTWARE SOLUTION  
AURE .IND SOFTWARE SOLUTION  
AURE .BO SOFTWARE SOLUTION  
AURE .DM SOFTWARE SOLUTION  
AURE .AP SOFTWARE SOLUTION  
AURE .DE SOFTWARE SOLUTION





*Pan ředitel secvičuje s našimi auditory provádění základních auditorských testů.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

společnost svěřila příslušné pravomoci, tak i z ustanovení ISA 220.8, ze kterého plyne, že řádné provedení zakázky je plnou odpovědností pověřeného auditora, čímž se vylučují případné intervence společnosti (nelze za něco výhradně odpovídat a zároveň postupovat dle pokynů jiného)<sup>1</sup>. Tento koncept je však nejvíce zdůrazněn zákonem o auditorech, dle kterého nikdo nesmí pověřenému auditorovi zasahovat do práce způsobem, který by vedl k omezení jeho nezávislosti nebo nestrannosti (viz § 14a). Partner odpovědný za zakázku tedy, i pokud je zaměstnancem, není v úplně podřízeném vztahu vůči vedení auditorské společnosti, který je charakteristický pro „běžné“ zaměstnance dle zákoníku práce. Auditor pověřený řádným provedením auditu nechrání jen svou společnost, ale také sebe, protože se nemůže „vymluvit“ na omezující pokyny ze strany společnosti. Tlakem na osobní odpovědnost auditora má dojít k přiblížení se odpovědnosti auditora, který provádí auditorskou činnost vlastním jménem na vlastní odpovědnost.

Uvedená nezávislost a nestrannost auditora působícího v auditorské společnosti však v žádném případě neznamená, že se auditor může vyhnout interním požadavkům společnosti na dostatečnou kvalitu auditu. Jinými slovy, požadavkem na osobní odpovědnost pověřeného auditora není dotčena jeho povinnost respektovat systém řízení kvality a metodiku, kterou společnost vybuodovala za účelem dosažení konzistence v kvalitě poskytování auditorských služeb, protože to by popřelo již popsané pravomoci osob odpovědných za systém řízení kvality i požadavky ISQC 1. V případě, kdy auditor má pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti postupů vyžadovaných společností, je povinen tyto záležitosti konzultovat (viz např. ISA 220.22).

Vztah partnera odpovědného za zakázku k systému řízení kvality je skutečně složitý: je tomuto systému

podřízen a zároveň je po něm vyžadováno, aby jeho funkčnost kontroloval. Tak například partner odpovědný za zakázku není odpovědný za to, zda společnost zakázku přijme či v ní bude pokračovat. Na druhou stranu, než na zakázce začne pracovat, je povinen se ujistit, že proces akceptace ve společnosti řádně proběhl. Stejně tak například partner odpovědný za zakázku neodpovídá za jmenování kontrolora kvality zakázky, ale musí se ujistit, že ke jmenování došlo (pokud je to vyžadováno). Jiným příkladem je ujištění se, že jeho tým určený společností k provedení zakázky je týmem, který danou zakázku dokáže zvládnout.

### Auditor odpovědný za zakázku a jeho tým

Má-li zakázku provést auditorský tým, je zásadní povinností partnera odpovědného za zakázku dle ISA 220.15 a násl. vedle samotné realizace zakázky její manažerské vedení, což zahrnuje zejména dohled nad jejím průběhem a kontrolu jejího průběhu.

V této souvislosti je však zároveň potřeba zmínit další jeho povinnost, která spočívá v povinném aktivním zapojení do provádění auditu. Tuto povinnost stanovuje přímo i zákon o auditorech. Auditor tedy nemůže ponechat realizaci celého auditu jen na svých podřízených (byť se může jednat o zkušené osoby). Pověřený auditor je tou osobou, která musí mít přehled o celém auditu a tohoto přehledu musí využívat při řízení jeho průběhu.

Dohledem nad průběhem auditu se rozumí sledování postupů prací na zakázce v souladu s plánem, řešení vyvstalých problémů či řešení personálních otázek. Kontrola prací na zakázce zahrnuje zejména to, zda provedená práce odpovídá učiněným závěrům a je řádně dokumentována a zda získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné, aby bylo možné vydat zprávu auditora.

Obsáhlý seznam toho, na co vše partner odpovědný za zakázku musí dohlížet a co musí kontrolovat, obsahují zejména ustanovení ISA 220 v odst. 15–17 a A13–A20. Dalšími povinnostmi partnera odpovědného za zakázku je konzultování obtížnějších problémů s členy týmu, řešení odlišností v názorech nebo ujištění se, zda byla provedena kontrola kvality zakázky před vydáním zprávy auditora, pokud je tato kontrola vyžadována.

Jak již bylo uvedeno, metodiku řízení týmu by měla stanovit společnost (za což nese odpovědnost zejména vedoucí partner, resp. partner odpovědný za kvalitu). Součástí takové metodiky jsou většinou interní manuály, jednotný software pro vedení spisu, způsoby ověřování práce nebo kontrola kvality zakázky.

Pro kontrolu práce na zakázce ještě platí to, že zkušenější členové týmu kontrolují práce vykonané méně zkušenými členy (viz ISQC 1.33). Z toho vyplývá, že každá práce, která je někým na zakázce udělána, musí být někým zkušenějším také zkontrolována.

<sup>1</sup> Odpovědnost auditora však zahrnuje jeho povinnost postupovat dle firemních směrnic.

V souvislosti s řízením týmu je třeba také zmínit komunikaci uvnitř týmu. Potřeba komunikace podřízených směrem k pověřenému auditorovi vyplývá z již uvedeného. Vedle toho je však nutné nepodcenit i komunikaci od auditora směrem k jeho týmu. Hlavním důvodem je to, aby členové týmu měli dostatečný přehled o rizicích, se kterými se mohou setkat. Tato rizika přitom mohou být patrná jen z celkového pohledu na účetní jednotku nebo z části auditu, na které se daný člen nijak nepodílí, přičemž je třeba nepodcenit zejména rizika spjatá s podvodem (viz ISA 315.10 a ISA 240.15). Z uvedeného důvodu je také auditor povinen zahrnout do plánování auditu klíčové členy svého týmu (viz ISA 300.5). Sdílení informací v rámci týmu by mělo být zdokumentováno. Nakonec auditorské standardy (např. ISQC1.A33) lpí na tom, aby i nováčci v týmu chápali, co přesně dělají, co je cílem jejich práce, a aby se díky vhodné spolupráci v rámci týmu zdokonalovali.

### Závěrem

Článek se zabýval zejména pohledem profesních předpisů na hlavní osoby a obsazení u auditorských

společností a auditorských zakázek. Mnohem více informací lze nalézt ve standardu ISQC 1, který je zaměřen na řízení společnosti a je tedy relevantní zejména pro vedoucí partnery a partnery odpovídající za kvalitu, a také ve standardu ISA 220, který je zase zásadní pro partnery odpovědné za zakázku. Mimo pozornost však nemůže zůstat ani zákon o účetnictví, který se této problematice věnuje zejména v § 14 a následujících, či standardy, které (byť na první pohled okrajově) řeší práci v týmu jako např. ISA 300, ISA 315 nebo ISA 240.

**Jiří Pelák**

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

## Hugo a Sally se baví o následných událostech

### 1. Zápisy z porad vedení



Ahoj Sally, dokončuji právě jeden audit za rok 2018. Účetní závěrku sestavenou klientem mám již zkontrolovanou a na zítra ti připravím návrh zprávy auditora.

Hugo, diskutoval jsi s klientem významné události po rozvahovém dni?

Samozřejmě. Nechal jsem si předložit zápisy z porad vedení a z jednání valné hromady a dozorcí rady. Ze zápisu jsem se dozvěděl, že v lednu valná hromada rozhodla o výplatě z kapitálového fondu ve výši 15 milionů Kč.

Jak jsi s danou skutečností naložil?

Vzhledem k tomu, že se jedná o významnou neupravující událost, tak jsem klientovi doporučil, aby skutečnost doplnil do přílohy v účetní závěrce.

Výborně, Hugo. Nezapomeň si také promluvit s finančním ředitelem společnosti.



## Z velké auditorské společnosti do malé



Jitka Benešová

Sedím nad prázdnou stránkou a přemýšlím, jak se nejlépe pustit do srovnání velké a malé auditorské společnosti. Jakoby tu už dlouho existovala nějaká propast mezi „velkou čtyřkou“ a „lokálními auditory“. Velké společnosti nevěří auditu od lokálních auditorů, kteří přece nemohou mít takové „kvality“ jako společnosti ve „velké čtyřce“. Na druhou stranu lokální auditori oponují, že velké společnosti nemohou pochopit starosti lokálního auditora. Dostalo se mi srovnání práce v obou typech společností, protože poté, co jsem jedenáct let pracovala ve velké mezinárodní auditorské společnosti, jsem začala pracovat v tříčlenné auditorské kanceláři.

V čem je tedy práce stejná a v čem se liší? Samozřejmě vždy jde o typ zakázky, ale většinou jsem pracovala a i nyní pracuji na auditech středně velkých společností. Díky dlouholeté práci ve velké auditorské společnosti jsem získala velké znalosti i zkušenosti s plánováním zakázky, testováním i reportingem. Myslím, že není problém vést stejným způsobem i zakázky menších společností. Spis auditora se dle mého názoru nemusí lišit. Vždyť audit má svá „pravidla“, která by se měla v jednotlivých spisech odrazit. Samozřejmě velké společnosti používají software, který dělá audit příjemnější, rychlejší a zároveň kontroluje, zda je obsaženo vše. Ale stejně tak kvalitně se dá dle mého názoru vést spis bez auditního softwaru. Jen si auditor musí více sám hlídat, zdali něco nechybí, např. závěry, datum, uspořádání spisu atd. K tomu se přidává i další IT podpora ve velké auditorské společnosti, kterou větší lokální auditori nemají.



Právě provádíme měření časové náročnosti tvorby auditorského spisu.

Kresba: Ivan Svoboda

V obou společnostech šlo o pozici asistenta auditora, přestože je nazývána různě (přes asistenta, seniora k projektovému manažerovi). Osobní odpovědnost práce na auditních zakázkách je pořád stejná. Práce pro auditora zakázky je v podstatě stejná, ať už jde o velkou společnost a práci pro partnera zakázky nebo o malou společnost a práci pro auditora zakázky. Auditori zakázky se na práci asistentů spoléhají a kontrolují ji, ať už jde o malou či velkou společnost.

Rozdíl je samotná práce na auditní zakázce. Ve velké společnosti se na auditu podílí tým lidí. Takže já osobně jsem měla na starosti vedení týmu lidí, kontrolu jejich provedené práce, testování obtížnějších oblastí, komunikaci s partnerem zakázky a klientem, vykazování. Veškeré manuálnější práce jako např. úprava obrátové předvahy, přichystání konfirmačních dopisů atd. jsem již dostala nachystané. U malé společnosti si celou zakázku organizuji sama, to znamená včetně veškeré mravenčí práce, kterou mají ve velkém auditním týmu na starosti asistenti. Strávím tak na zakázce podstatně více času, což zase přispívá k celkovému pohledu na auditorskou zakázku ve všech jejích souvislostech. Možná i tím mě pak audit také více baví.

Velikost týmu má také podle mého názoru vliv na úroveň dokumentace auditorské práce. Od prvního dne jsme slýchali „Co není zadokumentováno, jako by nebylo uděláno“. Na dokumentaci je ve velké společnosti kladen obrovský důraz. V malé auditorské společnosti je dle mého názoru také dokumentace důležitá a díky získaným zkušenostem tuším, jak by měla vypadat. Na druhou stranu chápu nepochopení auditorů, kteří pracují např. jen ve dvou nebo sami, že se jim zdá dokumentace zbytečná. „Vždyť přece přesně vím, co jsem dělal, proč a jaký byl závěr.“ Nicméně ruku na srdce, pochybuji, že si můžeme pamatovat detaily z auditu, na kterém jsme pracovali minulý rok. Věřím, že je těžké zadokumentovat práci pro auditora, který začíná tzv. od začátku. Získané zkušenosti z velké auditorské společnosti jsou v tomto ohledu velmi přínosné. Rozdíl je i v tom, že dokumentace v mezinárodní firmě je vedena v angličtině, kdežto v malé dokumentujeme v českém jazyce.

A jak se liší kontrola práce po někom jiném v malé a velké firmě? Samozřejmě víc očí víc vidí, tzn. ve velké společnosti jeden testovací papír projde revizí několika lidí a dokumentace se tím zdokonaluje. Ve společnosti, kde pracujeme ve třech, je také kontrola práce možná a důležitá. Problém pak nastává u lokálních auditorů, kteří pracují sami.

Největším plusem práce ve velké auditorské společnosti je možnost komunikace se specialisty na různé účetní oblasti a odborníky ať už přes daně, IT, deriváty, IFRS atd. A nejde jen o diskuze na téma, které právě potřebujete řešit, ale i o připravené zpracované



odpovědi na obecné problematické otázky, pořádaná školení na žhavá témata a obecně o možnost učit se od ostatních, kteří mají jinou zkušenost.

Jako plus v malé společnosti bych také zmínila komunikaci. A to už v rámci týmu, protože přece jen je rychlejší se domluvit ve dvou, ale i vůči klientům. Časová organizace zakázek je jiná. Jezdíme ke klientovi častěji na kratší schůzky. Máme možnost řešit aktuální problémy klienta pružněji a v kontaktu s klientem jsme častěji.

Nerada bych tímto článkem zobecňovala řízení v jednotlivých společnostech. Každý má jinou zkušenost. Já jsem za tu moji neskutečně vděčná a moc za ni

děkuji, ať už zmíněné společnosti z tzv. velké čtyřky, tak rodinné společnosti lokálních auditorů.

**Jitka Benešová**

*Ing. Jitka Benešová, ACCA, je absolventkou Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně. Jedenáct let pracovala ve společnosti Deloitte Audit s.r.o. Nyní druhým rokem pracuje v auditorské kanceláři Ing. Jaroslav Daňha. Podílí se na poskytování auditorských služeb zejména výrobním a obchodním společnostem. Je členkou britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA). Složila auditorské zkoušky KA ČR.*

## Hugo a Sally se baví o následných událostech

### 2. Diskuze a protichůdné informace



Tak již mám hotové testy zaměřené na úplnost dohadů a závazků. Myslíš si, že bych měl ještě něco do spisu doplnit s ohledem na následné události?

A mluvil jsi i s finančním ředitelem? Ještě bych to s ním probrala nad rámec tvého testování.



Ano, mluvil. Ptal jsem se ho, zdali společnost nepřijala nové významné závazky a zápůjčky, zdali nedošlo k prodeji majetku nebo společnost neplánuje prodej majetku a zdali nepřišly po konci období faktury vztahující se k roku 2018, na které by k rozvahovému dni nebyly vytvořeny dohadné položky atd. Na vše mi odpověděl, že o žádných takových skutečnostech neví. Požádal jsem rovněž právního zástupce společnosti o aktualizaci právní konfirmace z auditu. To bys, Sally, nevěřila, co jsem se dozvěděl.

Potvrdil ti právní zástupce nové soudní spory?

Ano. Dva významní odběratelé společnosti vstoupili do insolvence. K rozvahovému dni celková výše pohledávek z obchodních vztahů za danými partnery činila 25 milionů Kč. Dále krajský soud rozhodl o soudním sporu, který vedl proti společnosti bývalý zaměstnanec o náhradě škody ve výši 3 miliony Kč.

A co na to říkal finanční ředitel?

Nejdříve nechtěl do uzavřených čísel již zasahovat, protože si myslel, že transakce patří až do nového období 2019. Ale vysvětlil jsem mu, že z pohledu zákona o účetnictví se jedná o významné upravující události, které je potřeba ještě promítnout do roku 2018. Proto poté doúčtoval 100% opravnou položku k pohledávkám v částce 25 milionů Kč, rezervu na soudní spory v částce 3 miliony Kč.

Dobrá práce.

# Od asistenta auditora k převzetí odpovědnosti



Michal Šindelář

Cesta k získání auditorského oprávnění je náročná a relativně dlouhá. V současném pojetí čeká uchazeče o vstup do profese dvanáct náročných odborných zkoušek a odborná praxe v minimální délce tří let. Celý vstupní proces připraví budoucí auditory na výkon profese velmi dobře po odborné stránce. Nicméně, na co nemůže žádný přijímací proces nikoho připravit, je převzetí odpovědnosti za vydaný výrok před širokou veřejností, což je vtěleno do podpisu auditorské zprávy. Tento článek se věnuje pohledu na změnu odpovědnosti v rámci malé auditorské firmy.

## Odpovědnost v pozici asistenta auditora

V malé auditorské firmě se v rámci procesu vstupu do profese asistent auditora seznámí s velmi rozličnou auditorskou činností a nebývá pro něj problém splnit všechny požadavky dané současnými pravidly řízení praxe. Asistent auditora v rámci své činnosti odpovídá za vykonání zadaných úkolů a jeho činnost podléhá kontrole především klíčového auditorského partnera. S tím, jak se asistent auditora stává zkušenějším, jsou mu svěřovány stále obtížnější auditorské oblasti (např. účetní odhady, problematika nepřetržitého trvání podniku, testování na snížení hodnoty aj.). Jeho odpovědnost tím v rámci práce celého auditorského týmu roste. Na druhou stranu zůstává stále pod kontrolou klíčového auditorského partnera. Z osobní zkušenosti se domnívám, že již od samotného začátku sbírání auditorských zkušeností by asistenti auditora měli být vedeni způsobem, kdy přebírají svůj díl odpovědnosti za celkový výrok auditora. Na začátku mého působení v auditu mi u první auditorské zakázky, na které jsem se podílel, klíčový auditorský partner řekl, že danou oblast mám „zaauditovat takovým způsobem, jako bych se pod danou analyzovanou oblast měl podepsat sám“. Jinými slovy jsem byl od počátku veden k tomu, že jednou budu odpovídat za celou auditní zakázku. Tento přístup vedení asistentů auditora považuji za vhodný, protože žádný zkouškový systém nemůže člověka plně připravit na převzetí odpovědnosti.

## Odpovědnost v pozici auditora

V menší auditorské firmě se nový auditor většinou zapojuje do podepisování zpráv prakticky hned po získání auditorského oprávnění. Podpisem zprávy auditora se auditor stává odpovědným za zprávu auditora, která se dostává do rukou široké veřejnosti. Schopnost vyrovnat se s touto odpovědností je hlavním předpokladem

pro výkon auditorské profese. Takový tlak lze ustát jen tehdy, když je člověk sám vnitřně přesvědčen, že jeho rozhodnutí je nejlepší možné a když přesně ví, proč se tak rozhodl. Asistenti by tedy měli být vystaveni tíže vlastního rozhodování v různých částech auditu. Tím dojde k vytvoření podmínek pro osobní růst, který je předpokladem výkonu profese auditora.

Podpisem zprávy se auditor dostává i pod větší drobný dohled Komory auditorů, protože na něj začne plně dopadat dohled dozorčí komise a jeho auditorské spisy budou předmětem kontroly. Tím se auditor setkává s novým typem odpovědnosti, kterou jako asistent nezná – tj. přímá odpovědnost za vedení spisu auditora ve vztahu k dohledovému orgánu (ať již Komory auditorů ČR nebo Rady pro veřejný dohled nad auditem). Částečně by ho na tuto odpovědnost měla připravit argumentace uvnitř týmu při obhajobě svěřené oblasti před klíčovým auditorským partnerem. Schopnost argumentace týkající se vlastní provedené práce měla být také pevnou součástí odborné praxe.

Dalším, ale neméně důležitým typem odpovědnosti, se kterou se nový auditor setká, je odpovědnost za výuku a vedení nových asistentů auditora a řízení auditorského týmu. Tuto odpovědnost považuji vzhledem k rozvoji auditorské profese za velmi důležitou. V oblasti odborného růstu by auditor měl na své asistenty působit jako mentor, který ne vždy sdělí správnou odpověď, ale klade návodné otázky, tak aby asistent auditora dospěl k odpovědi sám. Dokonce by měl auditor na své asistenty působit i tak, že je v určitých situacích nechá tápat, aby se naučili řešit vzniklé problémy samostatně a dokázali situaci vyhodnotit na základě její důležitosti. Poslední důležitou vlastností vhodného mentora je schopnost nastavit asistentovi zrcadlo, tj. nepřinášet přímé odpovědi, ale vést s asistentem otevřený dialog ohledně auditního problému. Přenesení náhledu a zkušeností na asistenty auditora není jednoduchou záležitostí, přesto je to však zásadní povinnost každého dohlížejícího auditora, které má vliv nejen na budoucnost asistenta, ale i samotného auditora a potažmo celé profese.

## Závěrem

Odpovědnost asistentů auditora a auditorů se značně liší. Z pozice asistenta auditora je důležité, aby se naučil odpovídat za stále složitější auditorské problémy a dokázal argumentovat svoji práci především před svým klíčovým auditorským partnerem. Splněním všech zákonných požadavků a získáním auditorského oprávnění se odpovědnost mění, a to nejen ve vztahu k veřejnosti (převzetí odpovědnosti za celý proces auditu a auditorskou zprávu), ale také ve vztahu k firmě samotné

(vedení auditorského týmu a asistentů auditora). Ať už se v auditorské firmě přistupuje k vedení asistentů auditora jakkoliv, považují za důležité, aby asistent auditora měl v osobě dohlížejícího auditora mentora, který ho provede celým procesem vstupu do profese a také mu bude nápomocen v případě složitějších otázek, které s sebou výkon auditorské profese nese.

**Michal Šindelář**

**Ing. Michal Šindelář, Ph.D.**, je partnerem auditu ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný

asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR, Institut certifikace účetních, Komoru certifikovaných účetních a jiné odborné instituce.

Článek je zpracován jako výstup projektu IGA VŠE F1/25/2019 Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice.

## Osobní růst auditora



Milan Pašek

V oblasti auditu působím již 15 let. Když jsem začínal, líbilo se mi, že jde o komplexní disciplínu zahrnující široké účetní, ekonomické a daňové znalosti. Zároveň možnost poznat fungování společností z různých odvětví byla příležitostí, která se jinde nenaskytne. Za tu dobu jsem prošel prakticky všemi pozicemi, se kterými se můžete u středně velké auditorské společnosti setkat. Od juniorního asistenta auditora, začínajícího spíše s administrativními úkoly, až po úlohu auditního partnera odpovědného nejen za vlastní realizaci auditů napříč týmem, ale i vůči společnosti jako celku, včetně jejího budoucího rozvoje.

Každá pozice v auditním týmu je svým způsobem nezastupitelná. Samozřejmě hierarchicky výše postavení členové týmu jsou schopni zastoupit své juniornější kolegy na jejich pozicích. Nicméně s ohledem na efektivitu projektů a další rozvoj je nezbytné, aby se do auditu příslušných oblastí zapojovali juniorní členové. Práce v týmu má svá specifika. Každý člen v něm plní své role. Klíčová je přitom komunikace, a to jak napříč členy týmu, tak i vůči odpovědným pracovníkům auditované společnosti.

Pokud v oboru auditu začínáte, tak jako tehdy já, začínáte na pozici asistenta auditora. Z dnešního pohledu na vlastní realizaci auditu jste na této pozici v poměrně jednoduché úloze. Tehdy je však pro vás všechno nové, neznámé. Vaším úkolem je zpracovat svěřené dílčí odborné oblasti auditu, za něž jste odpovědní. Musíte zvládnout techniku. V první řadě se jedná o zvládnutí problematiky z odborné stránky. Namítat zkušené účetní s 20letou praxí, že její postupy nejsou v pořádku, vyžaduje výbornou odbornou připravenost. Ta rovněž umožňuje samotnou komunikaci s odpovědnými pracovníky společnosti, kteří se tak vyhnou situaci, kdy vás místo součinnosti při auditu

zaškolují do problematiky. Začnou vás brát vážně. Musíte vědět, co chcete zkontrolovat a z jakých podkladů to kontrolovat. Výstupy vaší práce procházejí následnou kontrolou. V tu chvíli se příliš nezabýváte širšími souvislostmi, které se vám začnou spojovat až časem, jak sbíráte zkušenosti a rozšiřujete si znalosti.

Dalším aspektem je potom zvládnutí technických prostředků auditorské společnosti. Na zpracování obrátové předvahy, hlavní knihy, výběr vzorků a další auditorské testy používá řada společností různé softwarové nástroje. Jejich zvládnutí patří také mezi základní dovednosti asistenta auditora. V životopisech často uváděná „chuť učit se novým věcem“ a „schopnost rychle se adaptovat na nové prostředí“ začnou nabývat na významu. Pestrost tohoto povolání je pro řadu z nás jedním z důvodů, proč jej máme rádi.

Po seznámení se se základními auditními oblastmi se přidávají další, složitější. To asistentovi auditora pomáhá v jeho osobním rozvoji a umožňuje mu to postupem času zvládnout veškerou problematiku auditu komplexně. Současně začíná vnímat provázanost jednotlivých oblastí a začíná uvažovat v souvislostech.



*Každoročně slavíme výročí založení naší auditorské firmy průvodem auditorů, za kterými jedou alegorické vozy.*

*Kresba: Ivan Svoboda*





Asistent své výstupy komunikuje s vedoucím projektu, což je senior asistent, auditor nebo manažer. Jeho práce podléhá kontrole, zároveň je zde možnost konzultace otevřených či sporných otázek. Zpětná vazba je zde velmi důležitá jak pro zajištění vlastní kvality auditu, tak i pro další rozvoj asistenta.

Po zvládnutí určitého rozsahu auditní problematiky se posouvá juniorní asistent na pozici seniora. V rámci této nové role řeší z hlediska odborné problematiky daleko náročnější a komplexnější auditní oblasti. Zároveň již může řídit svěřený tým, kterému přiděluje práci. Při tom se projeví další stránky jeho osobnosti – organizační a koordinační schopnosti. Jak schopnost správně si zorganizovat rozložení práce napříč týmem (co bude delegováno a co ne), tak schopnost řídit zakázku a tým z hlediska času hraje při realizaci auditu klíčovou roli. Je potřeba zajistit nejen dostatečnou kvalitu auditu, ale i dokončit jej ve stanoveném termínu a zároveň jeho výsledky s klientem dostatečně a včas komunikovat.

Senior, společně s dalšími členy týmu, komunikuje s auditorským partnerem již ve fázi plánování auditu, kde jsou diskutována auditorská rizika a rozhoduje se o auditních procedurách. Následně je připraven plán auditu, ze kterého vyplynou auditorské procedury a související požadavky na klienta. Senior často odpovídá za komunikaci a časování vůči klientovi

v jednotlivých fázích auditu – od podkladů pro posouzení zakázky a plánování, zaslání požadavků k auditu, domluvení účasti na fyzické inventuře až po organizaci vlastní realizace předaudit a auditu u klienta. Po zpracování auditu u klienta senior odpovídá za kvalitu zpracování auditních oblastí jeho týmu a následnou komunikaci s auditním partnerem. Je odpovědný za kontrolu spisu jeho týmu. Pro celkové posouzení auditu tak začne nabývat na důležitosti již uvažování v souvislostech a komplexní myšlení.

V této fázi se řada asistentů auditora rozhodne stát se auditory a složit auditorskou zkoušku. Jde o poměrně náročné období, kdy je nutné skloubit studium a přípravu na zkoušky s pracovními povinnostmi. Vezme to hodně volného času. Odměnou vám však jsou cenné znalosti a hlavně významný posun po odborné stránce. A v případě úspěchu samozřejmě i získané auditorské oprávnění.

Po nabytí potřebných znalostí a zkušeností se senior může stát auditorem. Dostává se tak již na pozici, kdy může podepisovat auditorskou zprávu a stává se tak osobou odpovědnou za celkové provedení auditu. V jeho odpovědnosti leží poznání klienta, posouzení auditorských rizik a s tím související odpovědnost za plán auditu. Auditor plán auditu schvaluje, schvaluje rovněž auditorské obsazení. Kontroluje spis jako celek, reviduje oblasti seniora. V závěrečných fázích potom rozhoduje o vyhodnocení eliminace auditorských rizik a má konečné slovo nad podobou auditorského výroku. Je odpovědný za dostatečné posouzení skutečností vedoucí k vydání auditorského výroku.

V rámci auditorských dovedností začínají nabývat na významu komunikační schopnosti, a to zejména komunikace externí – vůči klientovi. Projednání závěrů auditu je jednou z velmi důležitých fází. Klient musí vnímat přidanou hodnotu auditu. Zároveň je v řadě případů nutné projednat zjištěné nedostatky a problematické body, což samo o sobě staví auditora do konfliktní situace. Někteří klienti, zejména z řad prvně auditovaných společností, při tom na začátku spolupráce ani nemají jasnou představu, co provedení auditu představuje a co jim může přinést. Audit je často buď považován jen za namátkovou kontrolu účetní závěrky, nebo naopak „lék na všechno“. Proto jsou možnost a způsob prezentace závěrů klientovi velmi důležité. Způsob komunikace a osobnost auditora hrají při projednání klíčovou roli.

S dalším kariérním posunem do role manažera auditorského týmu se odpovědnost rozšiřuje o péči o klienta a budování vztahů s klienty. Jejich spokojenost a vnímání přidané hodnoty auditu umožňuje další rozvoj týmu i celé společnosti. Začíná upožadování technických a odborných znalostí, na důležitosti naopak nabývají tzv. softskills. Osoby manažerů se pro klienty stávají partnery pro diskuzi. Manažer je dále odpovědný nejen za fungování a organizaci týmu v rámci jednotlivých auditů, ale i za efektivitu celého

týmu, a to jak časovou, tak i finanční. Řeší harmonogram napříč zakázkami a řídí kapacitní vytížení celého týmu. Zároveň se také stává daleko vyšší prioritou komunikace s partnerem při řešení problematických a významných oblastí auditu.

V roli auditního partnera jste odpovědní za oddělení jako celek a za řízení a koordinaci celého týmu, v určitých oblastech i celé společnosti. Z pohledu partnerů je auditní tým vlastně „firmou ve firmě“. A vaším úkolem je, aby to fungovalo. Jednou z primárních rolí partnera je zajištění zakázkového vytížení celého týmu, prodej a marketingové aktivity. Partner má hlavní komunikační úlohu ve vazbě na klienty a stará se o ně. Zároveň hledá další obchodní příležitosti na trhu.

Další odpovědností partnera je potom produktový rozvoj – oblast metodiky auditu, dohled na dodržování nezbytných standardů, ale zároveň i usilování o zlepšování a inovaci, ať již s cílem zlepšit vlastní kvalitu auditu nebo jeho efektivitu.

V neposlední řadě je úkolem partnera rozvoj týmu, a to kapacitní, odbornostní, lidský. V průběhu času se u auditora jeho rozvojem, získáváním nových znalostí i dovedností mění jeho role ve společnosti. Dochází k budování vazeb navenek – klient i dovnitř – tým.

Vychovat z juniorního asistenta kvalifikovaného odborníka je záležitost v řádu let a představuje významnou oboustrannou investici. Zároveň pouze kvalitní tým umožňuje poskytnout kvalitní službu, která zajistí spokojenost klienta.

Týmová spolupráce umožňuje efektivní práci na auditorských projektech. Každý z členů týmu v něm má nezastupitelnou úlohu a pro úspěšné fungování je nutná souhra všech z nich. Zároveň přínos každé role je v něčem jiném a každá vyžaduje jiné dovednosti. To poskytuje každému možnost nalézt si tu svou a dělat to, co ho baví a v čem jsou jeho přednosti.

A pestrost auditu a s tím související každodenní obohacení je něco, co na něm baví mě.

**Milan Pašek**

*Ing. Milan Pašek je auditor a partner společnosti Fučík & partneři, s.r.o. Zaměřuje se na audity výrobních společností, poradenství při projektech fúzí a akvizic a oceňování. Účastní se také projektů konsolidovaných účetních závěrek a účetních závěrek sestavovaných dle IFRS nebo US GAAP. Je členem Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů ČR.*

## Hugo a Sally se baví o následných událostech

### 3. Seznámení se s posledními finančními informacemi

Ráda bych se připravila na schůzku s osobami pověřenými řízením společnosti a projednala mimo jiné zprávu auditora. Potřebovala bych dotáhnout ověření následných událostí a seznámit se s posledními aktuálními finančními informacemi.

Tak to jsem udělal. Vyžádal jsem si obratovou předvahu za období od rozvahového dne do současnosti a porovnal se srovnatelným obdobím za rok 2018.

Co jsi zjistil?

Všiml jsem si, že společnosti poklesl obrat o jednu třetinu v důsledku ztráty významných odběratelů. Podle slov obchodního ředitele se situace hned nezlepší v důsledku tvrdého konkurenčního boje.

To je důležité zjištění. Na základě nově zjištěných skutečností je třeba posoudit, zda účetní závěrka byla sestavena za použití správného předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti. Spoj se prosím s vedením a požádej o předložení obchodního plánu a případných opatření k zajištění činnosti v dohledné budoucnosti.

# Test: Řízení auditorské společnosti



Vyberte vždy jen jednu z variant, kterou považujete za nejspornější.

## 1. Systém řízení kvality auditorské společnosti je upraven ve standardu:

- a) ISO 9001
- b) ISO 14001
- c) ISQC 1
- d) ISA 220

## 2. „Partnerem auditorské společnosti“ se dle auditorských standardů myslí:

- a) spolujednatel auditorské společnosti
- b) kterýkoli auditor v auditorské společnosti, který má oprávnění KA ČR
- c) kdokoli, kdo je oprávněn právně zavazovat auditorskou společnost
- d) kterýkoli auditor, kterého společnost pověřil podpisem zprávy auditora jejím jménem

## 3. Auditor určený jako partner odpovědný za zakázku:

- a) není odpovědný za kvalitu provedení auditu za podmínky, že postupoval v souladu se všemi interními požadavky auditorské společnosti
- b) je vždy odpovědný za kvalitu provedení auditu
- c) není odpovědný za kvalitu provedené zakázky, když mu společnost neposkytla dostatečně kvalifikované členy do jeho týmu pro provedení zakázky
- d) není odpovědný za kvalitní provedení auditu, pokud společnost nemá stanoveny dostatečné interní postupy k provádění zakázek

## 4. Vedoucí partner (ředitel) auditorské společnosti:

- a) nijak neodpovídá za kvalitu jednotlivých zakázek, kterými jsou pověřeni partneři odpovědní za zakázku
- b) odpovídá za kvalitu jednotlivých zakázek, protože odpovídá za systém, který měl případ-

né nedostatky odhalit nebo jim účinně předcházet

- c) nenese žádnou zvláštní odpovědnost mimo odpovědnost za uzavírání smluv o provedení auditu
- d) je odpovědný za provedení kontrol všech zakázek před podepsáním zprávy auditora, nemusí je však provádět osobně

## 5. V auditorské společnosti, která má tři auditory, přičemž každý z nich má dva asistenty, je auditorská společnost povinna:

- a) akceptovat odlišné přístupy k aplikaci auditorských standardů v rámci uvedených tří týmů, protože za zakázku vždy odpovídá příslušný auditor
- b) investovat do software, který zajistí srovnatelné vedení spisu mezi třemi týmy ve společnosti
- c) vytvořit mechanismy, které jí umožní ujistit se, že zprávy auditorů odpovídají příslušným okolnostem
- d) zajistit rotaci asistentů mezi auditory za účelem naplnění podmínek řízení praxe

## 6. Pokud auditorská společnost nemá žádného vedoucího partnera:

- a) je povinna takovou pozici zřídit
- b) za nedostatky v řízení kvality nesou odpovědnost všichni členové nejvyššího výkonného orgánu společnosti (např. všichni jednatelé) společně
- c) je povinna rozdělit mezi členy nejvyššího výkonného orgánu odpovědnost za různé části systému řízení kvality
- d) nesmí akceptovat zakázku na provedení povinného auditu

## 7. Partner odpovědný za zakázku odpovídá za:

- a) akceptaci zakázky, kterou bude provádět
- b) ujištění se, že akceptace klienta proběhla v souladu s interními

pravidly bez ohledu na to, zda přijetí klienta bylo vhodné

- c) ujištění se, že akceptace klienta formálně proběhla
- d) ujištění se, že akceptace klienta proběhla v souladu se všemi pravidly, která profesní i interní předpisy stanovují, včetně vyhodnocení, zda klient měl být přijat

## 8. Partner odpovědný za zakázku je povinen:

- a) osobně zkontrolovat veškeré postupy, které členové jeho týmu provedli a zdokumentovali ve spisu auditora
- b) aktivně se zapojit do provádění auditu
- c) vybrat osobu, která před vydáním zprávy auditora provede kontrolu kvality zakázky
- d) prodiskutovat s odborovou organizací v auditorské společnosti množství přesčasů, které očekává u členů týmu určeného k provedení zakázky

## 9. Komunikace v týmu určeném k provedení zakázky nemá za cíl:

- a) umožnit nováčkům v týmu pochopit cíle dané zakázky
- b) seznámit členy týmu s riziky významné nesprávnosti, kterých by si jinak nemohli být vědomi
- c) výměnu nových poznatků zjištěných v průběhu auditu
- d) oslnit juniorní členky týmu moudrostí seniornějších členů týmu

## 10. Standard, který je zaměřen na manažerské povinnosti partnera odpovědného za zakázku, je:

- a) ISA 200
- b) ISA 220
- c) ISA 300
- d) ISQC 1

Test připravil Jiří Peláček



## Informace Generálního finančního ředitelství ke kategorizaci účetních jednotek

Generální finanční ředitelství vydalo stanovisko ke kategorizaci účetních jednotek, ve kterém interpretuje zákon o účetnictví na přímo neupravené a méně obvyklé případy. Toto stanovisko bylo projednáno 6. března 2019 na půdě Ministerstva financí za účasti Komory auditorů ČR i Komory daňových poradců ČR. Všichni zúčastnění interpretaci podpořili.

Stanovisko přinášíme v úplném znění, protože kategorizace účetních jednotek má vliv na stanovení

povinnosti auditu. Malým účetním jednotkám je povinnost auditu uložena na základě dvouletého testu obratu, bilanční sumy a počtu zaměstnanců, střední a velké účetní jednotky podléhají auditu (ihned) automaticky. Stanovisko lze také nalézt na webu GFŘ.

-PeJ-

## Informace k některým daňovým souvislostem možné změny kategorizace účetních jednotek dle § 1b ve spojení s § 1e zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ve zdaňovacím období započatém v roce 2018

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) ve shodě s Ministerstvem financí (dále jen „MF“) na základě některých výkladových nejasností souvisejících s kategorizací účetních jednotek dle § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) ve spojení s § 1e ZoÚ vydává tuto informaci z důvodu ujednocení postupu a zvýšení právní jistoty účetních jednotek, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických a fyzických osob (dále jen „účetní jednotky“) zejména v podmínkách účetního období započatého v roce 2018.

### I. Kategorizace účetních jednotek z pohledu účetních předpisů

Počínaje účetním obdobím započatým v roce 2016 došlo na základě novelizace ZoÚ provedené zákonem č. 221/2015 Sb. k rozlišení následujících kategorií účetních jednotek – mikro účetní jednotka, malá účetní jednotka, střední účetní jednotka a velká účetní jednotka. Začlenění příslušné účetní jednotky do dané kategorie závisí dle § 1b ZoÚ na dosažení či překročení alespoň dvou ze tří stanovených kritérií (tj. hodnota aktiv, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) k rozvahovému dni.

Pokud účetní jednotka vzniká nebo zahajuje činnost v účetním období po 1. 1. 2016, postupuje v prvním účetním období podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, u níž lze důvodně předpokládat, že splní její podmínky k rozvahovému dni prvního účetního období (viz § 1e odst. 1 ZoÚ ve spojení s Čl. II bod 1 zákona č. 221/2015 Sb.).

Pokud účetní jednotka vznikla před datem 1. 1. 2016, postupuje v účetním období, které započalo v roce 2016, podle právní úpravy pro takovou kategorii účetních jednotek, jejíž podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období, tj. podle kritérií naplněných ke konci účetního období započatého v roce 2015 (viz Čl. II bod 4. zákona č. 221/2015 Sb.).

Podle zařazení do příslušné velikostní kategorie jsou **některé účetní jednotky osvobozeny od určitých povinností** vyplývajících ze ZoÚ, a to např.:

- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky* nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (§ 18 odst. 2 ZoÚ).
- *Malé účetní jednotky a mikro účetní jednotky*, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis (§ 21a odst. 9 ZoÚ). To však neznamená, že tento výkaz nemají povinnost sestavit.
- *Mikro účetní jednotky* (s výjimkou např. obchodníků s cennými papíry a dalších vyjmenovaných účetních jednotek) **nemají povinnost oceňovat vybraná aktiva na reálnou hodnotu** (§ 27 odst. 7 ZoÚ). Z Čl. II bod 5. zákona č. 221/2015 Sb., pak vyplývá postup účetních jednotek, které jsou od 1. 1. 2016 mikro účetními jednotkami a doposud používaly oceňování majetku reálnou hodnotou (pokračují v účtování a vykazování majetku oceňovaného reálnou hodnotou, až do vyřazení tohoto majetku).

Na kategorizaci účetních jednotek dále váže **povinnost ověřování účetní závěrky auditorem** dle § 20 ZoÚ. Podle tohoto ustanovení:

- *Velké účetní jednotky* (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a *střední účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem bez dalších podmínek, tj. pouze na základě začlenění do dané kategorie.
- *Malé účetní jednotky* mají povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň
  - jedno ze tří stanovených kritérií (jde-li o *akciové společnosti nebo svěřenské fondy* podle občanského zákoníku),
  - dvě ze tří stanovených kritérií (jde-li o *ostatní malé účetní jednotky*).

Kritérii pro povinnost auditu se u malých účetních jednotek podle § 20 ZoÚ rozumí

- aktiva celkem 40 000 000 Kč
- roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

## II. Změna kategorie účetní jednotky

Závazný postup změny kategorie účetní jednotky v následujících účetních obdobích po předchozím zatřídění upravuje ust. § 1e odst. 2 ZoÚ, podle něhož účetní jednotka změni kategorii účetní jednotky od počátku bezprostředně následujícího účetního období, pokud *ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek překročí nebo přestane překračovat dvě ze tří stanovených kritérií*. Zákon tedy v této souvislosti v obecné rovině předpokládá, že ke změně kategorie účetní jednotky může dojít po provedení testu dvou řádných účetních závěrek za předcházející účetní období. **Účetní období 2018 je tak prvním obdobím, kdy od roku 2016 může dojít ke změně kategorie účetní jednotky**, pokud účetní jednotka v řádných účetních závěrkách za roky 2016 a 2017 překročila nebo přestala překračovat dvě ze tří stanovených kritérií.

Kritéria pro zařazení do příslušné kategorie účetní jednotky jsou vymezena v § 1b ZoÚ.

GŘR ve shodě s MF v této souvislosti upozorňuje, že **v případě přeměn obchodních korporací je nutné** při začlenění do příslušné kategorie účetní jednotky a při aplikaci výše uvedeného „dvouletého testování“ řádných účetních závěrek pohlížet **na nástupnickou existující účetní jednotku jako na účetní jednotku, která má k dispozici všechny relevantní informace nezbytné pro kategorizaci dle § 1e odst. 2 ZoÚ, neboť na ni přešla veškerá práva a povinnosti soukromoprávní i veřejnoprávní povahy** (včetně „historie“ sestavených dvou řádných účetních závěrek všech zúčastněných účetních jednotek, které pro potřeby kategorizace nástupnické

účetní jednotky nelze početně upravovat). Z tohoto pohledu např.:

- *V případě fúze sloučením*, kdy existují relevantní informace pro kategorizaci všech účetních jednotek účastnících se fúze vyplývající z řádných účetních závěrek za minimálně dvě bezprostředně předcházející účetní období, je nutno díky přechodu práv a povinností tyto informace použít jako relevantní pro kategorizaci nástupnické účetní jednotky. Pokud tedy např. při fúzi sloučením nabude nástupnická mikro účetní jednotka jmění zanikající účetní jednotky, která byla podle informací ze dvou účetních závěrek sestavených před rozhodným dnem fúze kategorizována jako malá účetní jednotka, přebírá nástupnická mikro účetní jednotka rovněž tuto „historii“ zanikající účetní jednotky a stává se proto od rozhodného dne fúze malou účetní jednotkou.
- *V případě fúze splynutím* je třeba postupovat dle § 1e odst. 1 ZoÚ, neboť vznikla nová účetní jednotka.
- Obdobně lze postupovat v případě *rozdělení účetních jednotek*. Pokud vzniká při rozdělení stávající účetní jednotky nová účetní jednotka, je u vzniklé nástupnické účetní jednotky aplikován postup dle § 1e odst. 1 ZoÚ. Pokud se účetní jednotka rozděluje za současného sloučení s jinými existujícími účetními jednotkami, je u nástupnických existujících účetních jednotek aplikován postup dle § 1e odst. 2 ZoÚ.

Na výše uvedené skutečnosti pak reaguje § 61c vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále též „VoÚ“). Z tohoto ustanovení vyplývá, že rozdíly ze změn ocenění majetku reálnou hodnotou vzniklé od účetního období 2018 v důsledku změny účetní metody při změně kategorie účetní jednotky se k prvnímu dni účetního období dle § 1e odst. 2 ZoÚ vykáží v položce „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ pasiv rozvahy.

## III. Některé daňové souvislosti navazující na vymezení a změnu kategorie účetní jednotky

Podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, podává daňové přiznání *nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*, tj. v prodloužené lhůtě. Pokud daňový subjekt zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky auditorem nemá a současně pokud jeho daňové přiznání nezpracovává a nepodává poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jestliže tedy v účetním období 2018 v důsledku změny kategorie účetní jednotky dojde ke vzniku nebo zániku povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, má tato skutečnost automaticky vliv

na lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů. Od zákonného termínu pro podání tohoto daňového přiznání se pak dále odvíjí např.:

- vymezení dalšího zálohového období a výše záloh (§ 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZDP“)
- splatnost daně a vratitelnost přeplatku daně (§ 135 odst. 3 a § 153 a násl. DŘ)
- lhůta pro stanovení daně (§ 148 DŘ).

Daňový režim změny účetní metody, včetně změny účetní metody ocenění majetku reálnou hodnotou při změně kategorie účetní jednotky dle § 61c VoÚ, je upraven v § 23 odst. 3 ZDP, v němž je stanovena povinnost

- zvýšit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která zvýšila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 13. ZDP]
- snížit výsledek hospodaření o částku vzniklou v důsledku změny účetní metody, která snížila vlastní kapitál, a to v tom zdaňovacím období, ve kterém bylo o změně účetní metody účtováno, pokud tato změna účetní metody následně ovlivňuje příjmy a výdaje vstupující do základu daně (§ 23 odst. 3 písm. b) bod 6. ZDP].

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

### Věrný a poctivý obraz u účetních jednotek účtujících podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.*

*Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.*

*Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu a Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.*

#### Dotaz

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), předepisuje těmto účetním jednotkám některé účetní a výkazovací metody, které nejsou v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu podle § 7 odst. 2 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoU“). Tyto účetní jednotky například vytvářejí rezervy a opravné položky pouze podle zákona o rezervách (tj. vykazují jen zákonné opravné položky a rezervy), nesestavují přehled o peněžních tocích (a to ani v případě, že se jedná o střední či velkou účetní jednotku), ve výkazech výsledovky neuvádějí obraty za minulé účetní období apod.

Účetní jednotky na tuto situaci reagují dvojím způsobem:

1. Účetní jednotka zveřejní v příloze účetní závěrky doplňující informace (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).
2. Účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU a odchýlí se od předepsaných účetních metod tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. V těchto případech účetní jednotka účtuje a vykazuje skutečnou výši opravných položek a rezerv (tj. i nedaňových) a v příloze účetní závěrky na odchýlení upozorní.

Auditor na tuto situaci reaguje jedním z následujících způsobů:

1. V případě, že účetní jednotka pouze zveřejní doplňující informace v příloze účetní závěrky, auditor

vydá zprávu s výrokem bez výhrad (tj. použijí formulaci, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz). V případě, že možný vliv této informace je zásadní, ve zdůraznění skutečnosti upozorní, že účetní jednotka některé z obecně platných účetních metod nemůže použít a že příslušné informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky (například výše opravných položek k pohledávkám či výše rezerv, které by účetní jednotka zaúčtovala a vykázala ve výkazech, pokud by tento postup byl možný).

2. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad bez zdůraznění skutečnosti.
3. V případě, že účetní jednotka postupuje podle § 7 odst. 2 ZoU, vydává zprávu s výrokem bez výhrad a ve zdůraznění skutečnosti upozorní na odchýlení od požadavků vyhlášky.

Rádi bychom znali názor KA ČR, který způsob je správný, resp. zda lze v případě pod bodem 1. formulovat zprávu auditora tak, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (se zdůrazněním skutečnosti a s uvedením nezbytných informací v příloze), nebo zda je třeba v tomto případě výrok ve zprávě auditora formulovat tak, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s rámcem dodržení požadavků – viz např. ISA 700.19 a ISA 700.26.

Pozn.: Obdobná situace by mohla nastat i při auditu účetních závěrek subjektů, které účtují a vykazují podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška 410/2009 Sb.“), neboť v poslední době se provádí i ověření účetních závěrek (tj. nikoli jen přezkoumání hospodaření) obcí, příspěvkových organizací, dokonce i organizační složky státu.

## Stanovisko KA ČR

### 1. Účetní jednotky, jejichž hlavním předmětem činnosti není podnikání

Dotaz je nutno analyzovat ze dvou různých pohledů:

- i) Zda účetní závěrka společností, jejichž hlavním předmětem není podnikání (dále „nepodnikající účetní jednotka“), dává věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.
- ii) Zda auditor může vyjádřit ve výroku dle Mezinárodních standardů pro audit (dále jen „ISA“), že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz tj. zda je česká účetní legislativa pro nepodnikající účetní jednotky účetním rámcem věrného zobrazení.

#### i) Pohled české účetní legislativy

ZoU definuje v ustanovení § 7 odst. 2 věrné a poctivé zobrazení. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek

účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo ZoU. Zobrazení je poctivé, jestliže jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrného zobrazení. Pokud prováděcí předpisy stanovují účetní metody, jejichž použití by ve výjimečných případech bylo neslučitelné s tím, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace, musí se účetní jednotky od těchto metod odchýlit.

K tomuto ustanovení je ale třeba přihlížet v kontextu ustanovení § 36 odst. 1 ZoU, které říká, že použití českých účetních standardů (dále jen „standarty“) se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek se mohou za účelem zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví od standardů odchýlit, pokud danou skutečnost popíší v příloze.

ZoU tedy dává přednost zachycení položek v účetní závěrce pomocí metod uvedených v ZoU před skutečností, neboť výjimka umožňující reálné zachycení skutečnosti je aplikovatelná jen na účetní metody vymezené v prováděcích právních předpisech (tj. vyhláškách). Zároveň ale jednoznačně ujišťuje, že použití standardů vede k věrnému a poctivému zobrazení.

ZoU mluví vždy o účetní závěrce jako celku, tj. jak o výkazech, tak i o příloze, která je její nedílnou součástí. Věrné zobrazení se tedy vztahuje k obsahu položek účetní závěrky, což je nezbytné chápat jako souhrn informací z výkazů (hodnota ve výkazech) a doplňující informace obsažené v příloze účetní závěrky.

ZoU v ustanovení § 25 odst. 3 požaduje při ocenění na konci rozvahového dne zahrnout jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a zohlednit všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků, jakož i všechna snížení hodnoty. Dále se v ustanovení § 26 odst. 3 ZoU specifikuje, že tato požadovaná úprava ocenění je prováděná pomocí rezerv, opravných položek a odpisů. Ale hned v následujícím ustanovení § 26 odst. 4 ZoU je řečeno, že ustanovení předchozího odstavce platí pouze pro účetní jednotky založené za účelem podnikání, zatímco ostatní uplatňují toto ustanovení v souladu s účetními metodami. Dle ustanovení § 4 odst. 8 písm. g) ZoU jsou účetní metody pro oceňování (opravné položky, odpisy a tvorbu rezerv) upraveny prováděcími předpisy (vyhláškou).

Vyhláška v ustanovení § 37 odst. 1 a § 40 odst. 1 omezuje aplikaci ustanovení § 26 odst. 3 ZoU pouze na opravné položky a rezervy stanovené dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jen na položky, které vznikly v souvislosti se zdaňovanou činností účetní jednotky. Na toto ustanovení vyhlášky se odvolává i Český účetní standard pro účetní jednotky,



u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání č. 407 – „Opravné položky k pohledávkám, rezervy a pohledávky po lhůtě splatnosti“.

Z uvedeného tedy vyplývá, že aplikace účetních metod předepsaných vyhláškou, resp. standardy, naplňuje definici věrného a poctivého zobrazení ze ZoU a to tehdy, pokud je informace o skutečném stavu detailně popsána v příloze – viz následující ustanovení vyhlášky: § 3 odst. 4, § 29 odst. 3, § 30 odst. 1 písm. u) a § 30 odst. 5. Je na úvaze vedení v kontextu dané situace, zda využije možnost odchýlit se od prováděcích předpisů a standardů, stanoví a vykáže rezervy a opravné položky v hodnotě, která přesahuje jejich hodnotu stanovenou dle vyhlášky, aby tak poskytlo uživatelům účetní závěrky srozumitelné informace k činění ekonomických rozhodnutí – viz ustanovení § 7 odst. 1 ZoU.

Je však vhodné zmínit, že ZoU předpokládá využívání možnosti odchýlit se od ustanovení vyhlášky pouze ve zcela výjimečných případech (§ 7 odst. 2 ZoU). Její využití by mělo vycházet z úvahy a rozhodnutí vedení účetní jednotky o tom, že zveřejnění dodatečné informace v příloze v jejím konkrétním případě není pro naplnění smyslu ustanovení § 7 odst. 1 ZoU dostatečné. Důvody pro toto rozhodnutí (specifičnost činnosti, uživatelův účetní závěrky, jejich informačních potřeb apod.) by měly být dostatečně konkrétní a postihovat odlišnost dané transakce/transakcí od obdobných transakcí jiných subjektů postupujících dle vyhlášky.

Co se týče obsahu účetní závěrky a struktury výkazů je ZoU jednoznačný. V ustanovení § 18 odst. 1 definuje ZoU účetní závěrku jako nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. V ustanovení § 18 odst. 2 ZoU je povinnost sestavit výkaz peněžních toků, jako nedílnou součást účetní závěrky, uložena jen obchodním společnostem (definovaným zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů) a velikostně významným vybraným účetním jednotkám. Pro nepodnikající účetní jednotky tedy účetní závěrka výkaz peněžních toků dle dikce ZoU neobsahuje. Jak již bylo uvedeno, věrné zobrazení znamená použití ustanovení ZoU, a proto není možné prohlásit, že neuvedením výkazu peněžních toků nepodnikající účetní jednotka porušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české účetní legislativy.

Obdobný závěr platí i pro uvádění srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty. ZoU v ustanovení § 4 odst. 8 písm. c) definuje povinnost sestavovat účetní závěrku včetně struktury a obsahu výkazů dle ustanovení prováděcích právních předpisů (vyhlášek). Neuvedení srovnatelných informací ve výkazu zisku a ztráty a tedy dodržení požadavků vyhlášky je v souladu s dikcí ZoU a neporušuje koncept věrného a poctivého zobrazení dle české legislativy.

## ii) Pohled ISA

Auditor se ve svém výroku vyjadřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy.

ISA nedefinují, co je věrný a poctivý obraz (resp. věrné zobrazení). Detailně se ale zabývají otázkou, zda je možné daný rámec účetního výkaznictví označit za rámec věrného zobrazení nebo se jedná o rámec dodržení požadavků.

ISA 200 odst. 13, resp. ISA 700 odst. 7 definují rámec věrného zobrazení následovně:

*Rámec věrného zobrazení je rámec účetního výkaznictví, který vyžaduje dodržování jím stanovených požadavků a:*

(i) *výslovně nebo implicitně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno zveřejnit údaje nad rámec těch, které daný rámec účetního výkaznictví konkrétně stanoví,*

*nebo*

(ii) *výslovně připouští, že aby vedení dosáhlo v účetní závěrce věrného zobrazení, může být v některých případech nuceno odchýlit se od požadavku stanoveného daným rámcem účetního výkaznictví. Předpokládá se však, že takové odchýlení bude nutné jen ve zcela výjimečných případech.*

České účetní předpisy pro nepodnikající účetní jednotky splňují obě dvě podmínky, viz § 7 odst. 2 ZoU a § 30 odst. 5 vyhlášky, a jsou tedy rámcem věrného zobrazení, a auditor tak ve svém výroku používá obrat, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ISA 700 odst. 35 písm. b).

Auditor je dle ISA 700 odst. 14 povinen zhodnotit, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení. Toto hodnocení musí zahrnovat posouzení:

- celkové prezentace, členění a obsahu účetní závěrky;
- toho, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.



*To jsme nečekali, že už po zahájení auditu přijdete ve dvou!  
Kresba: Ivan Svoboda*

Výraz účetní závěrka je v ISA 700 odst. 8 definován jako kompletní účetní závěrka k všeobecným účelům, kdy prezentaci, členění a obsah i součásti této kompletní účetní závěrky stanoví požadavky příslušného rámce, v našem případě ZoU, resp. vyhláška.

V aplikační části ISA 700 odst. A8 je k ISA 700 odst. 14 dále uvedeno, že posouzení toho, zda je v účetní závěrce dosaženo věrného zobrazení, a to jak v účetních výkazech, tak i ve vysvětlujících a popisných informacích, je věcí odborného úsudku auditora. Toto posouzení zohledňuje mimo jiné konkrétní skutečnosti a okolnosti týkající se účetní jednotky a vysvětlující a popisné informace, které je nutné uvést, aby v ní bylo dosaženo věrného zobrazení v souvislosti se záležitostmi, které by mohly být významné. Dále pak ISA 700 odst. A16 ujasňuje, že může nastat případ, kdy je účetní závěrka sestavena v souladu s požadavky rámce věrného zobrazení, ale není v ní věrného zobrazení dosaženo. V takovém případě si může vedení zvolit, zda uvede další vysvětlující a popisné informace nad rámec těch, které rámec konkrétně vyžaduje, nebo se ve zcela výjimečném případě od požadavků stanovených daným rámcem odchýlí.

Dle ISA jsou tedy v pořádku oba přístupy k účetním závěrkám nepodnikajících účetních jednotek (neupravovat výkazy a pouze uvést informace v příloze k účetní závěrce, nebo upravit výkazy). Kdy kterou variantu použít, závisí na odborném úsudku vedení, resp. auditora.

ISA 706 odst. 8 omezuje použití odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti pouze na skutečnosti vykázané v účetní závěrce, které jsou dle úsudku auditora natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky. V případě nepodnikajících účetních jednotek tedy nelze automaticky očekávat, že zpráva auditora bude obsahovat zdůraznění skutečnosti. Toto platí pro oba dva případy, tedy jak odklon od vyhlášky, nebo pouze zveřejnění doplňujících významných informací v příloze. Záleží vždy na konkrétní situaci a posouzení, jak zásadní

je daná informace pro uživatele účetní závěrky, protože ne každá významná skutečnost je zásadní.

Dále je vhodné dodat, že ISA 200 odst. A8 uvádí, že obsah kompletní účetní závěrky je definován požadavky příslušného rámce, a na příkladu mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor ukazuje, že kompletní účetní závěrka může mít jako primární výkaz jiný výkaz, než je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu. Nelze tedy činit závěr, že neuvedení výkazu o peněžních tocích je nedodržení konceptu věrného a poctivého obrazu.

## 2. Vybrané účetní jednotky

Pro vybrané účetní jednotky je situace obdobná jako pro nepodnikající účetní jednotky. ZoU jim v § 36 odst. 1 zakazuje odchýlení od požadavků standardů, tedy jejich dodržení se považuje za věrný a poctivý obraz dle české účetní legislativy.

Z pohledu ISA je definice rámce věrného zobrazení naplněna i v případě vybraných účetních jednotek. ZoU sice výslovně zakazuje odklon od účetních metod k dosažení věrného zobrazení, ale ZoU ani vyhláška č. 410/2009 Sb. nezakazují uvedení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce. Tato prováděcí vyhláška pro takové ostatní informace vyčleňuje část přílohy (viz § 45 odst. 1 písm. e) a nijak neomezuje účetní jednotku v šíři či obsahu těchto ostatních informací k položkám rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že dle definice v ISA (viz výše) stačí splnit jednu podmínku, je i v případě vybraných účetních jednotek česká účetní legislativa rámcem věrného zobrazení a auditor ve výroku používá obrat, že účetní jednotka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českou účetní legislativou. Informace k dosažení věrného obrazu musí být obsahem přílohy k účetní závěrce a auditor se na ně může odvolat ve výroku formou zdůraznění skutečnosti.

*oddělení metodiky KA ČR*



## Aplikace reálné hodnoty u ocenění majetku investičního fondu podle IFRS

*Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže nahrazovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru.*

*Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.*

*Stanovisko bylo projednáno v Podvýboru pro IFRS a finanční instituce KA ČR.*

### Dotaz

Naše auditorská společnost je auditorem účetní závěrky investičního fondu, který vede účetnictví podle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie (dále jen „IFRS“). Tento investiční fond má přímo ve svém majetku developerský projekt ve výstavbě určený k prodeji po dokončení (dále jen „výstavba“), který ocenil v reálné hodnotě v souladu s § 190 a násl. zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZISIF“), a tuto hodnotu použil také jako účetní hodnotu výstavby k rozvahovému dni. Je možné, aby investiční fond takto postupoval a odklonil se od požadavku IAS 2, který neumožňuje aplikaci reálné hodnoty, a tedy pro tento případ aplikoval výjimku podle IAS 1 odst. 19?

### Stanovisko KA ČR

Podle kritérií IFRS je investiční společnost ta, která:

- získává finanční prostředky od jednoho nebo více investorů za účelem poskytování služeb správy investic tomuto investorovi (investorům),
- se svému investorovi (investorům) zaváže, že jejím obchodním cílem je investování prostředků **výhradně** za účelem získávání výnosů z kapitálového zhodnocení, výnosů z investic nebo obojího, a
- oceňuje a vyhodnocuje výkonnost v podstatě všech svých investic na základě reálné hodnoty (IFRS 10 odst. 27).

Pokud má společnost i jiné obchodní cíle než je investování za účelem kapitálového zhodnocení a výnosů z investic, není investiční jednotkou.

Domníváme se, že je v praxi vysoce nepravděpodobné, aby měl investiční fond plnit definici investiční společnosti (dle IFRS 10) přímo ve svém majetku zásoby typu výstavba, které by se měly oceňovat podle IAS 2 (tj. spadaly by do působnosti tohoto standardu). Důvodem je samotná definice zásob dle IAS 2 odst. 6, která vymezuje zásoby jako aktiva, která jsou držena k prodeji nebo jsou v procesu výroby pro následující

prodej v rámci běžného podnikání společnosti. Pokud tedy aktivum (výstavba) plní definici v IAS 2, je zřejmé, že běžnou činností fondu, tak jak je chápána v IFRS, je i stavební činnost a ne pouze investiční činnost, fond tedy neplní výše uvedenou definici investiční společnosti. V případě, kdy je výstavba přímou součástí majetku investičního fondu, bude tedy nutné na takovýto majetek nahlížet jako na zásoby, které musí být oceněny dle IAS 2, který ocenění reálnou hodnotou nepřipouští. Nicméně případné zveřejnění reálné hodnoty v příloze není nijak omezeno a naopak je IAS 1 podporováno.

V případě, že by takovýto investiční fond nepostupoval dle IAS 2 a ocenil by zásoby (výstavbu) reálnou hodnotou s odvoláním na aplikaci výjimky podle IAS 1 odst. 19, auditor by měl takový postup považovat za nesprávný a měl by vyhodnotit významnost této nesprávnosti z pohledu účetní závěrky investičního fondu jako celku a případně modifikovat výrok auditora.

IAS 1 odst. 15 definuje předpoklad, že účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz pokud je sestavena v souladu se všemi ustanoveními IFRS s případnými dodatečnými zveřejněními v příloze. Použití IAS 1 odst. 19, který umožňuje nedodržení některých ustanovení IFRS, je omezeno na extrémně vzácné případy, kdy by dodržení ustanovení IFRS bylo tak zavádějící, že by bylo v konfliktu se smyslem účetní závěrky definovaným v Rámci odst. OB2. Faktory, které je nutno zvážit při rozhodování, zda je dodržení požadavku IFRS v konfliktu se smyslem účetní závěrky, jsou uvedeny v IAS 1 odst. 24 a mimo jiné zahrnují i zvážení ekonomické podstaty činnosti společnosti. Domníváme se, že ve výše zmíněném případě s největší pravděpodobností k využití IAS 1 odst. 19 není opodstatněné.

Dodáváme, že v případě, kdy by výstavba nebyla evidována přímo v majetku investičního fondu, ale byla by vložena do samostatného právního subjektu, tak může investiční fond v samostatné účetní závěrce dle IAS 27 odst. 10 ocenit takovou účast reálnou hodnotou. Z pohledu povinnosti konsolidace by ale opět musela být zhodnocena kritéria investiční společnosti



dle IFRS 10 (například do jaké míry se investiční fond aktivně podílí na managementu developerského projektu a zda získává o projektu provozní informace a jak je využívá pro vyhodnocování jeho výkonnosti).

Jsmo toho názoru, že požadavky IFRS a ZISIF mohou být v určitých situacích v rozporu.

V tomto konkrétním případě bychom společností, která není investiční společností podle IFRS, ale má oceňovat svůj majetek v reálné hodnotě podle ZISIF, doporučili, aby reálnou hodnotu majetku zveřejnila v příloze účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS.

oddělení metodiky KA ČR



## Co najdete v e-příloze č. 3/2019

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Daně

- Přelomový rozsudek Ústavního soudu – plátcí DPH mají právo na vrácení nesporné části nadměrného odpočtu

### Právo

- Problematika vyvinění se právnické osoby z trestněprávní odpovědnosti
- Sněmovna podpořila širší změnu zákona o obchodních korporacích
- Evidence skutečných majitelů ve světle 5. AML směrnice
- Některé problematické otázky evidence skutečných majitelů

- Oříšek pro Babiše. Musí připravit zákon, který odtajní vlastníky firem a svěřenských fondů

### Zaznamenali jsme

- Finanční kontrola I., II., III.
- Znalecké posudky pro stát se dělají pod cenou. Nezmění to ani novela 50 let starého zákona, která má vymýtit podjatost, říká znalec Hlaváč
- VZP schválila zakázky na velký audit
- Správcem majetku Prahy bude městská firma Trade centre Praha

-VeL-



## AUDITOR č. 3/2019

ročník XXVI

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

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

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

### VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

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

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

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

© Komora auditorů ČR