

# Časté dotazy k provádění fyzické inventury v čase COVID-19

*Celosvětová pandemie COVID-19 změnila mnoho věcí. Najednou čelíme všichni situacím, které jsme si dříve dokázali jen stěží představit. Bohužel je tomu tak nejen v soukromém, ale i v pracovním, v našem případě auditorském, životě.*

*Na oddělení metodiky auditu KA ČR se v posledních týdnech obrátila řada auditorů s dotazy, které se týkaly inventury zásob. Proto jsme se ve spolupráci s Výborem pro metodiku auditu KA ČR rozhodli v krátkosti odpovědět na nejčastější dotazy.*

*Níže uvedené odpovědi nepostihují veškeré aspekty české účetní legislativy, veškeré souvislosti Mezinárodních auditorských standardů (ISA) aplikovaných při auditu účetní závěrky a nemohou nahradit profesní úsudek auditora.*

### **Dotazy a odpovědi**

**1. Je nutné, aby účetní jednotka prováděla s ohledem na současnou situaci k okamžiku sestavení účetní závěrky fyzickou inventuru zásob?**

Ano, povinnost účetní jednotky provést fyzickou inventuru zásob je zakotvena v § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ), a účetní jednotka se ji nemůže vyhnout. Bez provedení fyzické inventury je účetnictví účetní jednotky z pohledu ZoÚ neúplné, neprůkazné, nedokládá skutečný stav, a tak není dle ustanovení § 8 odst. 2 ZoÚ správné. Tím se účetní jednotka

dopouští přestupku dle § 37a odst. 1 písm. g ZoÚ, za který hrozí sankce do výše 3 % aktiv celkem.

**2. Je možné, aby účetní jednotka termín fyzické inventury odložila?**

ZoÚ v § 30 odst. 6 umožňuje zahájit fyzickou inventuru čtyři měsíce před rozvahovým dnem a dokončit ji dva měsíce po rozvahovém dni. Tato možnost dává účetní jednotce dostatek času k provedení fyzické inventury.

V současné situaci se však může stát, že účetní jednotka fyzickou inventuru i ve výše uvedeném

prodouženém termínu provést nezvládně. V takovém případě jí lze pouze doporučit její provedení v nejbližším možném termínu, protože musí naplnit své zákonné povinnosti (viz dotaz č. 1).

V případě, že inventura bude probíhat až po zákonném termínu, auditor bude muset zvážit dopad tohoto postupu do účetní závěrky účetní jednotky zejména z hlediska zvýšeného rizika:

- zúčtování mank a přebytků do jiného účetního období, než do kterého věcně a časově patří,
- možné sankce podle ZoÚ za nedodržení povinností ze strany účetní jednotky (viz výše).

### **3. Pokud má účetní jednotka zásoby u třetích stran (externě vedené sklady, nejedná se o konsignaci u zákazníka) a obdrží od nich konfirmaci nebo záznam provedené fyzické inventury, byly by to pro účetní jednotku dostatečné postupy z pohledu požadavků ZoÚ na fyzickou inventuru?**

Domníváme se, že pouhé získání konfirmace třetích stran není dostatečné vzhledem k požadavku ZoÚ na provedení a dokumentaci fyzické inventury účetní jednotkou (viz výše).

Tak jako může účetní jednotka pověřit podle § 5 ZoÚ vedením svého účetnictví jinou právnickou či fyzickou osobu, může také pověřit jinou osobu provedením fyzické inventury. Je třeba však doplnit, že tímto pověřením se účetní jednotka nezabývá odpovědností za vedení účetnictví, resp. zodpovědností za řádné provedení fyzické inventury.

Na základě ustanovení § 5 ZoÚ nelze pověření externí osoby provedením fyzické inventury považovat za jednání, které by bylo v rozporu se ZoÚ. Toto ustanovení ZoÚ ale neřeší, jak by z hlediska péče řádného hospodáře vedení účetní jednotky mělo vyřešit střet zájmů mezi hmotnou odpovědností a řádně provedenou kontrolou dokládající stav skladu v případě, kdy pověřenou osobou bude sám provozovatel tohoto externího skladu. V takovém případě existuje riziko manipulace dat v inventurních soupisech ze strany provozovatele externího skladu, aby se vyhnul případnému plnění z důvodu mank. Nesprávné údaje v inventurním soupise následně vstupují do účetní závěrky, kdy jsou prezentovány zásoby místo pohledávky z titulu smluvního plnění za zjištěná manka. Je otázkou, jak účetní jednotka v tomto případě zajistí, že inventarizační komise bude dostatečně objektivní a nezávislá, a jak s ohledem na danou situaci zajistí, že se bude moci na výsledky fyzické inventury dostatečně spolehnout. Proto lze jen doporučit, aby provedení fyzické inventury bylo provedeno samotnou účetní jednotkou.

V případě, že bude fyzickou inventuru provádět sám provozovatel externího skladu bez účasti účetní jednotky, měl by auditor vyhodnotit rizika s tímto spojená a případný dopad na zprávu auditora.

### **4. Jak má reagovat auditor, pokud účetní jednotka fyzickou inventuru zásob neprovede?**

Jak již bylo uvedeno výše, provedení fyzické inventury je zákonnou povinností účetní jednotky. Auditor tedy musí zohlednit požadavky mezinárodního auditorského standardu ISA 250 – *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*. Zejména se jedná o povinnost komunikovat zjištěný nesoulad s právními předpisy s vedením a osobami pověřenými správou a řízením. Auditor také musí zvážit dopad zjištěného nesouladu na vyhodnocení auditorského rizika, a to zejména v oblasti podvodů, a spolehlivost písemného prohlášení vedení a ostatních důkazních informací získaných od vedení účetní jednotky.

Druhým aspektem je získání dostatečné a vhodné důkazní informace k tvrzením týkajícím se zásob, pokud jsou z pohledu účetní závěrky významné (materiální). Fyzická inventura je klíčovou kontrolou pro ověření fyzické existence a stavu zásob. Její neprovedení je tak v případě významných zásob zcela jistě významným nedostatkem vnitřního kontrolního systému, o kterém má auditor povinnost písemně vedení účetní jednotky informovat (dle ISA 265 – *Předávání informací o nedostatecích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením*). Dále může mít takový nedostatek dopad na vyhodnocení rizik, a to nejen v oblasti zásob, ale například i úplnosti a správnosti souvisejících nákladů a výskytu vykázaných výnosů.

Auditor může provést alternativní procedury (tak jak jsou uvedeny v otázce 7 – např. fyzický přepočít vzorku zásob provedený auditorem, testování následných transakcí po konci roku, testování podpůrné dokumentace k pohybům zásob). V mnoha případech budou ale alternativní procedury nedostatečné k získání vhodné a spolehlivé důkazní informace a auditor bude muset modifikovat svůj výrok dle ISA 705 – *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*. Důvodem modifikace v případě neprovedení fyzické inventury účetní jednotkou je fakticky omezení rozsahu auditu ze strany vedení.

### **5. Musí se auditor fyzické inventury zásob účastnit?**

ISA 501 – *Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek* ukládá auditorovi povinnost účastnit se fyzické inventury zásob, pokud jsou zásoby z pohledu účetní závěrky materiální a pokud je účast na inventuře prakticky možná. Existence obecné překážky, která není nepředvídatelnou okolností, není pro auditora dostatečným důvodem pro rozhodnutí, že účast na fyzické inventuře zásob není prakticky možná. Jak je vysvětleno v ISA 200, obtížnost, časové okolnosti nebo náklady nejsou samy o sobě dostatečným důvodem k tomu, aby auditor vynechal postup, pro nějž neexistuje alternativa, nebo aby se spokojil s důkazními informacemi, které jsou méně než přesvědčivé.

Účast auditora na fyzické inventuře zásob není prakticky možná, pokud je speciálními právními předpisy omezený přístup k zásobám. Obecná překážka, kterou lze překonat, je například požadavek na bezinfekčnost nebo speciální zdravotní průkaz, protože tato potvrzení může auditor získat.

V současné situaci pandemie COVID-19 existuje celá řada omezení a je zásadní správně vyhodnotit, zda tato omezení představují obecnou překážku, kterou lze překonat dodržováním veškerých hygienických pravidel (odstupy, dezinfekce, zakrytí úst a nosu respirátorem apod.), nebo zda je účast prakticky nemožná (karanténa dané oblasti, vysoká míra zasažení dané oblasti nákazou, ochrana zdraví třetích osob).

Prostá obava z nákazy bez dalších silných podpůrných argumentů není dle našeho názoru důvodem, aby se auditor fyzické inventury nezúčastnil.

Jestliže není účast auditora při fyzické inventuře zásob prakticky možná, je auditor povinen dle ISA 501 provést alternativní auditorské postupy (viz níže), aby

získal dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud to není možné, nebo získané důkazní informace vyhodnotí jako nedostatečné k pokrytí identifikovaných rizik, je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705 a o této skutečnosti má povinnost informovat vedení účetní jednotky.

## **6. Vedení neumožnilo/zakázalo z důvodu rizika přenosu COVID-19 auditorovi účast na fyzické inventuře. Jak má auditor reagovat, pokud jsou zásoby materiální?**

Jedná se o omezení rozsahu auditu ze strany vedení účetní jednotky. Auditor by měl zvážit, zda lze provést alternativní postupy (například účast na inventuře pomocí online videopřenosu v kombinaci s následným fyzickým přepočtením vzorku zásob a inspekce skladů provedených auditorem k jinému dni). Pokud takové postupy provést nelze nebo jsou vyhodnoceny auditorem jako nedostatečné, je auditor povinen modifikovat výrok



ve zprávě auditora v souladu s ISA 705. O této povinnosti je povinen vedení účetní jednotky také informovat.

### **7. Auditor se nechce fyzické inventury zásob, které jsou materiální z pohledu účetní závěrky, účastnit z důvodů možné nákazy COVID-19. Je možné nahradit fyzickou účast jinými procedurami?**

Jak bylo uvedeno výše, pokud je účast auditora na fyzické inventuře možná a zásoby jsou materiální, pak je tato procedura dle ISA 501 povinná.

Pokud se auditor sám osobně nemůže z jakéhokoli důvodu fyzické inventury zúčastnit a zároveň fyzická účast cizí osoby na inventuře zásob není právními předpisy trvale zakázána, musí si auditor zajistit jinou osobu, která se jako jím pověřená osoba místo něho fyzické inventury zásob zúčastní a zajistí mu dostatečné důkazní informace. Musí se však jednat o osobu, která bude splňovat požadavky podle § 14e odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, na zajištění kvality při provádění auditorské činnosti včetně požadavků ISQC 1.

Je také možné zvážit využití video zařízení pro vzdálenou účast (viz níže) a provedení následných přepočtů fyzicky auditorem k jinému datu.

### **8. Auditorovi byla nařízena karanténa a nemohl se tak fyzické inventury prováděné účetní jednotkou zúčastnit. Jak postupovat?**

Pokud auditorovi v účasti na fyzické inventuře zabránila nepředvídatelná okolnost na jeho straně (náhlá virová či jiná infekce, karanténa apod.) a auditor není schopen nahradit svou účast účastí jím pověřené osoby, pak je auditor dle ISA 501 odst. 6 povinen ji provést nebo se zúčastnit určitých zjišťování skutečného stavu k jinému datu a provést auditorské postupy u transakcí, které se mezi oběma daty uskutečnily. Tím získá důkazní informaci o spolehlivosti a přesnosti záznamů fyzické inventury provedené účetní jednotkou. Dle výše vyhodnoceného rizika zvolí další vhodné doplňující auditní postupy k získání dostatečné a vhodné důkazní informace.

### **9. Je provedení fyzického přepočtu na vzorku zásob auditorem k jinému datu, než se koná fyzická inventura dostatečnou auditní procedurou pro pokrytí rizika existence zásob?**

Účast na fyzické inventuře slouží auditorovi zejména k vyhodnocení rizika, které je s oblastí zásob spojeno (například ohodnocení spolehlivosti průběžných skladových záznamů společnosti, organizovanost skladu, fyzický stav zásob), a naplánování dostatečných auditních procedur (velikost vzorku, doplňující testy věcné správnosti). Proto je účast na inventuře zásob, pokud jsou z pohledu účetní závěrky materiální, dle ISA 501 povinná.

Samotný přepočet zásob na vzorku auditorem mimo okamžik fyzické inventarizace, v mnoha případech nemusí poskytnout dostatečnou důkazní informaci o průběhu fyzické inventarizace jako takové.

Provedení přepočtu k jinému datu, jako alternativní proceduru, navrhuje ISA 501 v odst. 6 pro případy, kdy se auditor v důsledku nepředvídatelných okolností nemohl fyzické inventury zúčastnit. Dle naší interpretace je tato procedura vhodná i v okamžiku, kdy se auditor zúčastní fyzické inventarizace pomocí videozařízení. Je nutné zdůraznit povinnost auditora provést auditorské postupy u transakcí, které se uskutečnily mezi datem fyzické inventury prováděné klientem a datem přepočtu prováděného auditorem, aby se mohl ujistit o přesnosti a spolehlivosti záznamů z fyzické inventury provedené klientem.

### **10. Je možné nahradit fyzickou účast na inventuře pomocí online přenosu (videoúčast)?**

Ano, ale pouze v určitých případech. Auditor musí zvážit limitace, které tento nástroj oproti fyzické účasti má, a to zejména:

- Možná manipulace.
- Auditor nemá přehled o celé lokaci a souběžných procesech, ale vidí vždy jen záběr kamery. Je možné, aby byly zásoby přesouvány mimo obraz, a tak například počítány dvakrát?
- Propojení s ostatními technologiemi (čtečky čárových kódů apod.).
- Povaha zásob – je možné ověřit pomocí videopřenosu?
- Zvýšené riziko správnosti provedeného přepočtu zásob.
- Selhání technologie v průběhu přenosu.

Pro některé druhy zásob a skladové procesy může být účast pomocí videozařízení vyhodnocena jako nevhodná nebo nevěrohodná, a tedy nemůže být alternativou k fyzické účasti. Domníváme se, že k tomuto vyhodnocení auditor dospěje zejména u prvoročních auditů nebo v případě, kdy má klient nové skladové prostory, protože auditor nemá dostatečné znalosti skladových prostor, aby mohl vyhodnotit věrohodnost přenosu. Dále se to může týkat klientů, jejichž vnitřní kontrolní systém týkající se skladování není dostatečně kvalitně nastaven a jejich sklady nejsou dostatečně přehledně organizovány.

Pokud auditor vyhodnotí, že tento alternativní postup je vhodný, měl by zavést dostatečné postupy, aby pokryl rizika spojená s tímto postupem. Například:

- Videozáznam natáčí a počítání za auditora provádí nezávislá osoba (tj. zaměstnanec, který není spojený s vedením účetnictví, vedením skladů a inventarizační komisí).
- Auditor uděluje pokyny, co má být natáčeno.
- Na straně auditora pozoruje přenos více než jedna osoba.

Celý proces by měl být dostatečně zdokumentován v auditním spise.

### **11. Zásoby klienta jsou u třetí strany (konsignační, outsourcing skladového hospodářství). Auditor obdrží od této třetí strany konfirmaci stavu zásob. Je to dostatečná auditní procedura?**

Pokud jsou zásoby v úschově/pod kontrolou třetí strany ISA 501 odst. 8 stanoví auditorovi povinnost provést jeden nebo oba následující postupy:

- Vyžádání a obdržení konfirmace od třetí strany, která zásoby pro účetní jednotku drží. Tato konfirmace by měla zahrnovat jak potvrzení množství, tak stavu zásob.
- Provedení fyzické inspekce zásob u třetí strany nebo dalších auditorských postupů, které jsou za daných okolností vhodné.

Zda jako vhodná a dostatečná důkazní informace postačí konfirmace, závisí na profesním úsudku auditora a odvíjí se od míry vyhodnoceného rizika (závisí mimo jiné na povaze zásob, integritě a objektivitě třetí strany, spolehlivosti jejích procesů) a významnosti daných zásob. Pokud auditor vyhodnotí, že samotná konfirmace neposkytuje dostatečnou důkazní informaci, další možnou procedurou je účast auditora na inventuře pomocí video zařízení, návštěva skladu třetí strany v jiném okamžiku a odrolování pomocí prvotních dokumentů (příjemky, výdejky, přepravní listy apod.) na zůstatek ke konci roku. Tato procedura pokrývá riziko

existence zásob. V závislosti na nastavení a kvalitě kontrolního systému a procesů v účetní jednotce je možné využít i jiné auditní procedury (viz ISA 501. A16).

Pokud výše uvedené procedury nebude možné do data vydání zprávy provést a auditor tak nezíská dostatečnou a vhodnou důkazní informaci o existenci a stavu zásob ke konci účetního období, je povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora v souladu s ISA 705.

### **Závěr**

ISA 501 klade poměrně striktní požadavky na auditora ohledně povinnosti účasti na fyzické inventuře zásob, pokud jsou z pohledu účetní závěrky materiální. Pokud by v důsledku COVID-19 byla účast auditora na inventuře prakticky nemožná, je auditor povinen provést alternativní procedury (videoúčast, počítání k jinému datu, inspekce prvotní dokumentace dokládající naskladnění před koncem roku a následný prodej po konci roku apod.). Zda alternativní procedury poskytnou auditorovi dostatečnou vhodnou důkazní informaci, závisí na profesním úsudku každého auditora, a to zejména v souvislosti s vyhodnocenými riziky chyby a podvodu. Pokud není možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob ani pomocí alternativních auditorských postupů, pak ISA 705 požaduje, aby auditor modifikoval výrok ve zprávě auditora z důvodu omezení rozsahu.