



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021





Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

Obsah

Obsah	1
1 Úvod	2
1.1 Postavení a působnost KAČR	2
1.2 Vymezení některých pojmů	2
1.3 Personální zajištění kontrolní činnosti	3
1.3.1 Nezávislost výkonu kontrolní činnosti	3
1.4 Vzdělávání kontrolorů kvality	3
2 Kontrolní činnost provedená v roce 2021	4
2.1 Počet provedených kontrol	4
2.2 Hodnocení výsledků provedených kontrol	7
2.3 Hodnotící kritéria	9
2.3.1 Návrhy na zahájení kárného řízení	10
2.3.2 Nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti	12
2.3.3 Nejčastější nedostatky v dodržování ISA	13
3 Dohledová činnost RVDA	15
3.1 Činnost RVDA	15
3.2 Dohledy vykonávané RVDA	15
4 Přehled nejčastějších nedostatků v dodržování ISA	17
5 Seznam použitých tabulek a grafů	22



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

1 Úvod

Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality (dále také „Zpráva“) je vydávána v souladu s § 24 odst. 6 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech v platném znění (dále také „zákon o auditorech“). Tato Zpráva je vyhotovena za období od 1. ledna 2021 do 31. prosince 2021.

1.1 Postavení a působnost KAČR

- Komora auditorů České republiky (dále také „Komora“ nebo „KAČR“) je samosprávnou profesní organizací, vzniklou ze zákona, která sdružuje statutární auditory v České republice;
- Dozorčí komise Komory auditorů České republiky (dále také „Dozorčí komise“ či „DK“) je voleným orgánem s kontrolní funkcí. Její hlavní náplní je organizování a řízení kontrol kvality u auditorů, kteří neprovádí povinný audit účetní závěrky ani u jednoho subjektu veřejného zájmu (dále také „SVZ“), kontrola dodržování ustanovení zákona o auditorech, dodržování jiných právních předpisů auditory, jako např. zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu v platném znění (dále také „AML“), kontrola plnění usnesení Sněmu a dodržování vnitřních předpisů Komory statutárními auditory a auditorskými společnostmi a orgány Komory. Kontroly jsou prováděny v souladu s Dozorčím řádem KAČR a plánem kontrol zpracovaným Radou pro veřejný dohled nad auditem (dále také „RVDA“). Členové Dozorčí komise vykonávají funkci dobrovolně;
- Dozorčí komise informuje nejméně jednou za šest měsíců Komoru a RVDA o výsledcích své činnosti, a to prostřednictvím Pololetní zprávy o činnosti Dozorčí komise;
- RVDA je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory vzniklá ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. RVDA je nezávislá na auditorské profesi. Kontrolní výbor RVDA organizuje a řídí kontroly kvality v souladu s řádem ke kontrolám kvality, plánem kontrol kvality a požadavky na zajištění kvality podle čl. 26 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.

1.2 Vymezení některých pojmů

- ISA – International Standards on Auditing (auditorské standardy);
- Dozorčí řád Komory auditorů České republiky (dále také „Dozorčí řád“ nebo „DŘ“) je vnitřním předpisem Komory, který je závazný pro kontroly kvality auditorské činnosti, kontroly dodržování členských povinností a pro výkon dalších kontrolních funkcí Dozorčí komise vymezených v zákoně o auditorech a pro činnost DK;



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

- Etický kodex Komory auditorů České republiky (dále také „Etický kodex“) je vnitřní předpis KAČR. Uvádí základní principy etického chování pro auditory a účetní znalce, koncepční rámec, který musí dodržovat a způsob použití koncepčního rámce v konkrétních situacích.

1.3 Personální zajištění kontrolní činnosti

Kontrolní činnost je zajišťována prováděním:

- a) souhrnných kontrol,
- b) kontrol dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a § 35 odst. 1 zákona o auditorech (dále také „kontroly dodržování členských povinností“),
- c) mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti.

Kontroly provádí členové Dozorčí komise spolu s kontrolory kvality (zaměstnanci z oddělení kontroly kvality KAČR).

Souhrnné kontroly a mimořádné kontroly kvality jsou vykonávány ve většině případů dvoučlenným týmem, který je tvořen obvykle 1 zaměstnancem oddělení kontroly kvality a 1 členem Dozorčí komise.

Kontroly kvality u auditorů OSVČ a auditorských společností provádějících auditorskou činnost v menším rozsahu a kontroly týkající se pouze dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) DŘ byly provedeny pouze kontrolory kvality z řad zaměstnanců Komory.

Kontroly realizované u větších auditorských společností byly provedeny vícečlennou kontrolní skupinou z řad členů Dozorčí komise a zaměstnanců Komory a byly časově náročnější.

Dozorčí komise v roce 2021 pracovala v plném počtu, tedy v počtu jedenácti členů.

Pro plnění svého poslání podle § 35 odst. 1 zákona o auditorech měla Dozorčí komise v roce 2021 k dispozici 7 kontrolorů kvality a 1 asistentku z oddělení kontroly kvality auditorské činnosti. Vzhledem k nízkému počtu kontrolorů je do oddělení kontroly kvality aktivně hledána další pracovní síla.

1.3.1. Nezávislost výkonu kontrolní činnosti

Nezávislost kontrolorů kvality a členů Dozorčí komise, kteří jsou pověřeni provedením kontroly, je dána § 24d zákona o auditorech a je náležitě dodržována.

1.4 Vzdělávání kontrolorů kvality

Zaměstnanci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti absolvují průběžně odborné vzdělávání zaměřené na prohlubování a zvyšování jejich odborné kvalifikace. Těchto školení organizovaných pro kontrolory kvality se účastní též členové Dozorčí komise.

V roce 2021 se kontroloři kvality zúčastnili spolu s členy DK (kromě standardních individuálních školení) např. odborného semináře na téma přezkoumání hospodaření územněsprávních celků.

Bohužel některá speciální školení se pro epidemickou situaci související s infekcí COVID-19 neuskutečnila, a byla přeložena na rok 2022.

2 Kontrolní činnost provedená v roce 2021

System provádění souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností a mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti je, v souladu s § 24, odst. 4 zákona o auditorech, nastaven tak, aby bylo zajištěno provedení kontroly kvality u auditorů, kteří neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu, nejméně jednou za 6 let.

U nově zapsaných auditorů OSVČ a auditorských společností jsou kontroly plánovány již po 3 letech od zápisu do evidence auditorů a auditorských společností.

2.1 Počet provedených kontrol

Na rok 2021 bylo naplánováno celkem 215 kontrol (tj. souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a mimořádných kontrol kvality), z čehož bylo následně realizováno 182 kontrol a 33 kontrol nebylo provedeno.

Naplánované a realizované kontroly jsou znázorněny v Grafu č.1:

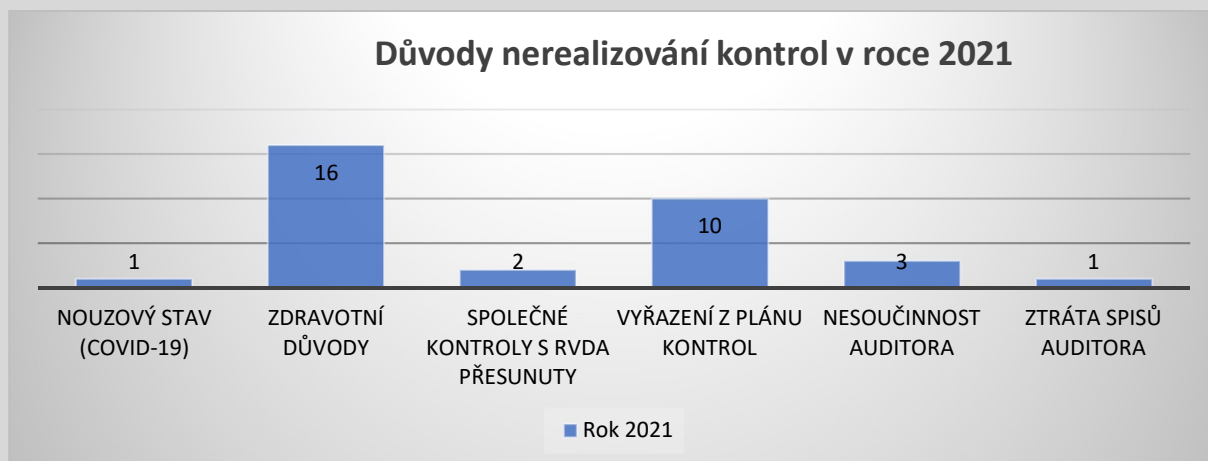


Důvodem neprovedených kontrol byly nejčastěji vážné zdravotní důvody auditora či žádost o zánik oprávnění auditora před datem zahájení kontroly.

Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

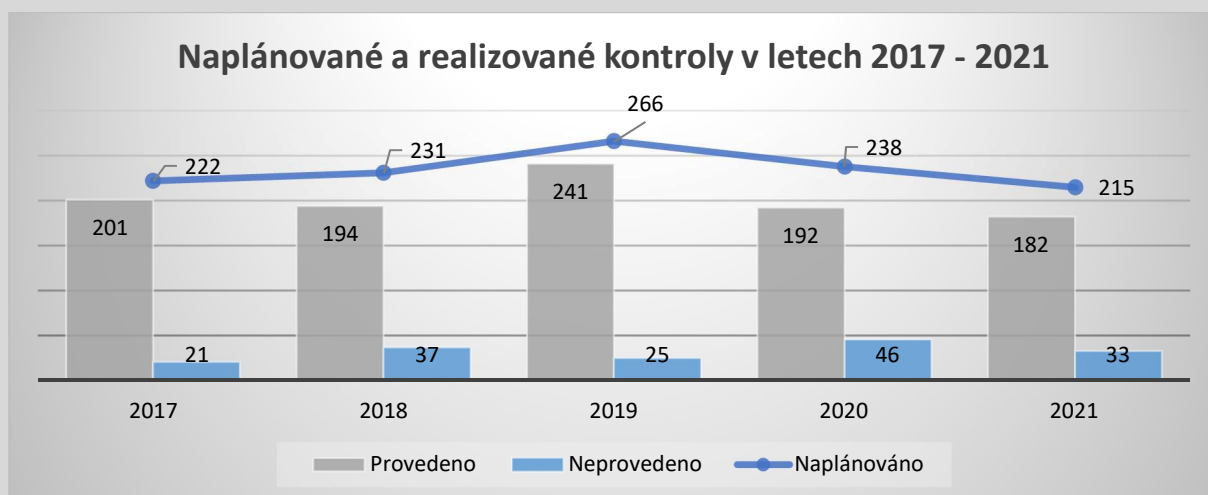
Několik málo kontrol nebylo realizováno z důvodu vyhlášení nouzového stavu vládou ČR a zdravotních komplikací auditora souvisejících s infekcí COVID-19. Náhradní termín k jejich provedení byl stanoven na I. pol. 2022.

Složení neuskutečněných kontrol je zobrazeno v Grafu č. 2:



Neprovedené kontroly byly přeřazeny do plánu kontrol na rok 2022.

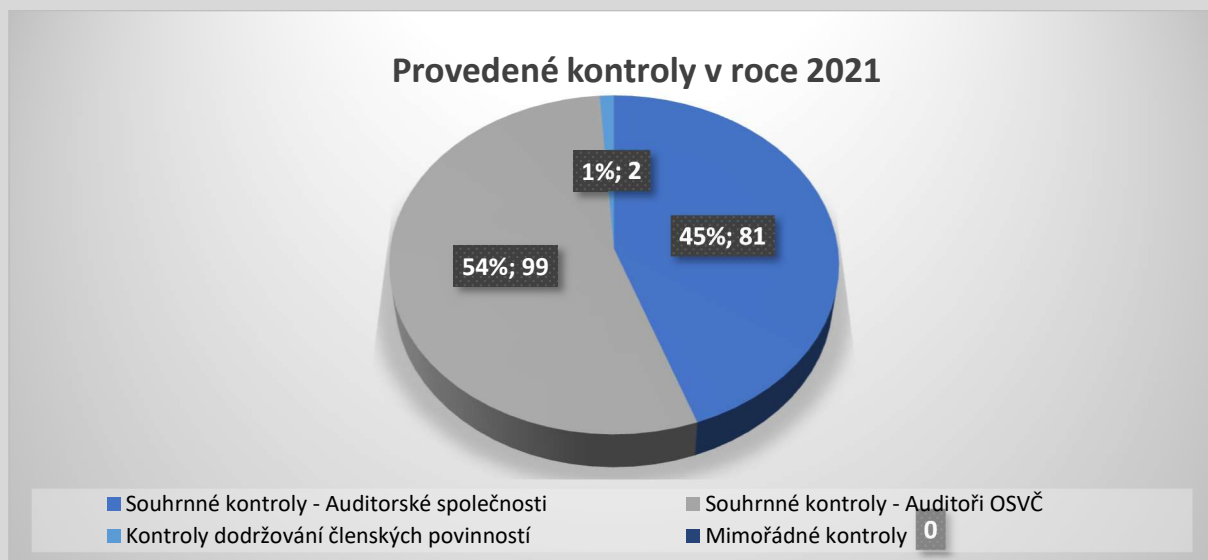
Počet naplánovaných a realizovaných kontrol v letech 2017 – 2021 je zobrazen v Grafu č. 3:



Z celkového počtu 182 kontrol provedených v roce 2021 bylo uskutečněno 180 souhrnných kontrol (z čehož bylo 8 společných kontrol s kontrolory RVDA) a 2 kontroly dodržování členských povinností (z čehož byla 1 kontrola společná s kontrolory RVDA). Z celkového počtu 180 souhrnných kontrol bylo 81 kontrol realizováno u auditorů samostatně činných a 99 kontrol bylo provedeno u auditorů samostatně činných.

V roce 2021 nebyla provedena žádná mimořádná kontrola kvality.

Skladba kontrol provedených v roce 2021 je zobrazena v Grafu č. 4:

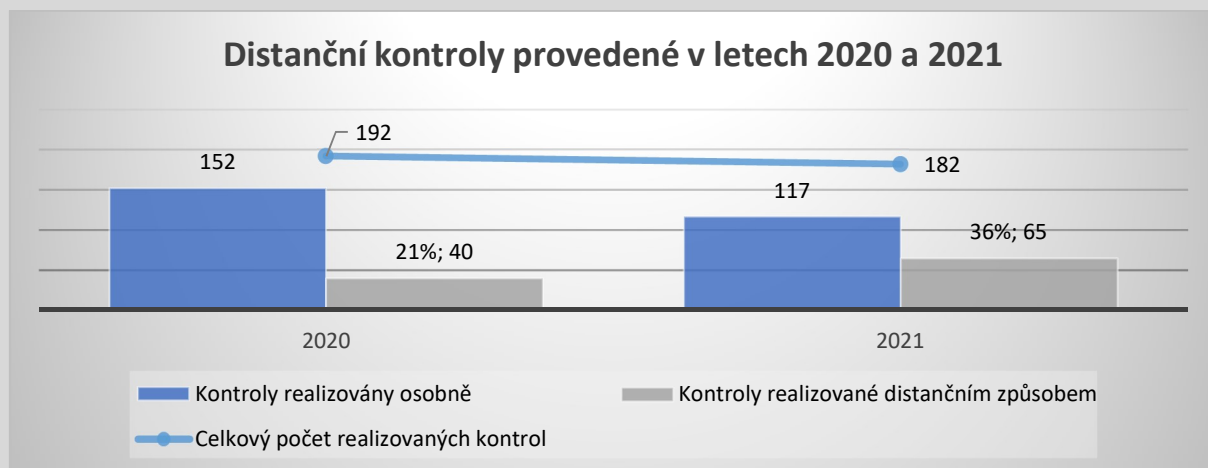


V roce 2021 byla, vzhledem k epidemické situaci související s infekcí COVID-19, část kontrol provedena distančním způsobem.

Institut distančních kontrol byl zaveden již v I. pololetí 2020 a nejprve byl realizován u těch auditorů a auditorských společností, kteří vedou své spisy v elektronické formě, a mohli kontrolní skupině poskytnout kompletní elektronický spis. Následně byla nastavena pravidla i pro ověřování spisů vedených v listinné podobě. V průběhu roku 2021 byly postupy pro provádění distančních kontrol zdokonaleny.

Distančním způsobem bylo v roce 2021 provedeno celkem 65 kontrol, což je 36 % z celkového počtu realizovaných kontrol. Nárůst distančních kontrol oproti roku 2020 byl o 15 %.

Distanční kontroly provedené v letech 2020 a 2021 v porovnání s celkovým počtem kontrol jsou zobrazeny v Grafu č. 5:





2.2 Hodnocení výsledků provedených kontrol

Výsledky provedených kontrol hodnotí Dozorčí komise, v souladu s Dozorčím řádem, na svých zasedáních, která jsou zpravidla jednou za měsíc. V roce 2021 se konaly, jak fyzicky, tak distančně. Výsledné hodnocení každé kontroly u auditora či auditorské společnosti podléhá v Dozorčí komisi schvalovacímu procesu, jehož výsledkem je i určení časové periody provedení příští kontroly. Toto hodnocení může v návaznosti na výsledky kontrolní činnosti u auditora vyústit i v návrh Dozorčí komise na zahájení kárného řízení. Výsledné hodnocení nevyklučuje provedení mimořádné kontroly kvality v dřívějším termínu.

V roce 2021 bylo ukončeno interním hodnocením DK na jednotlivých zasedáních Dozorčí komise celkem 195 kontrol.

Z tohoto počtu bylo 39 kontrol uzavřeno se schválením provedení příští kontroly v zákonné, tedy šestileté lhůtě.

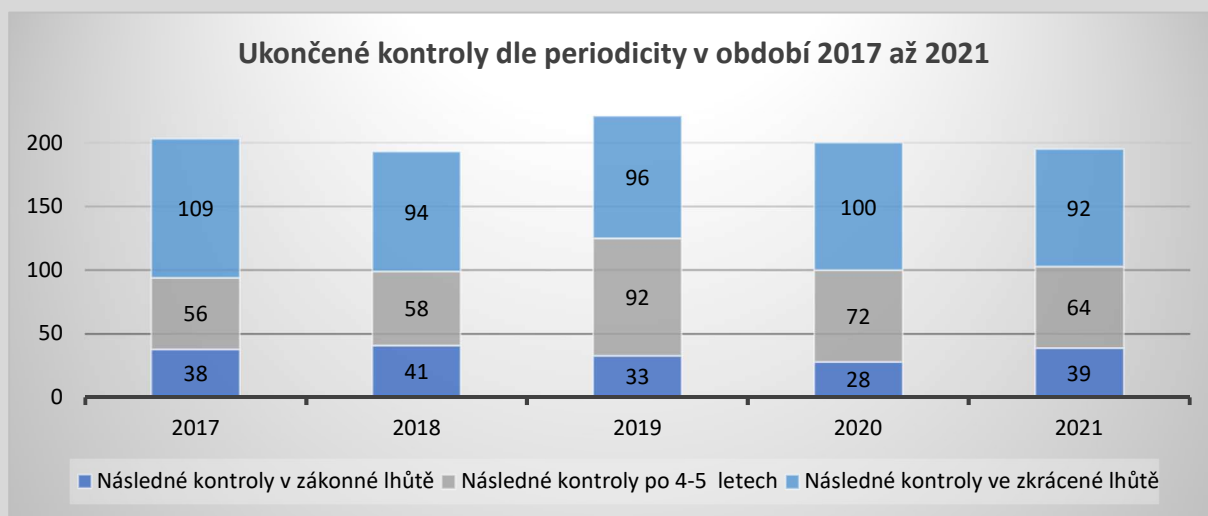
Ostatní kontroly byly schváleny s kratší periodou opakování, a to:

- u 64 zkontrolovaných subjektů bylo, z důvodu zjištění méně závažných nedostatků, provedení následné kontroly naplánováno v mírně zkrácené lhůtě;
- u 92 zkontrolovaných subjektů bylo, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, opakování kontroly naplánováno ve zkrácené lhůtě za 2 až 3 roky (a to u 51 auditorských společností a 41 auditorů OSVČ).

Ukončené kontroly s následným opakováním v zákonné či zkrácené lhůtě jsou zobrazeny v Grafu č. 6:



Počty uzavřených kontrol s uvedením časové periody opakování kontroly v letech 2017 - 2021 jsou zachyceny v Grafu č. 7:



K opakovaným kontrolám v kratší časové lhůtě je přístupováno v případech, pokud je shledána nekvalita provedení auditu či zjištěn nedostatek alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etický kodex či ISQC 1). Pokud je zjištěna významná chyba či významná nekvalita provedení auditu, nebo shledáno porušení zákona o auditorech, je ze strany Dozorčí komise podán návrh na zahájení kárného řízení.

2.3 Hodnotící kritéria

V rámci systému kontrol prováděných Komorou je ověřováno, zda při provádění auditorské činnosti statutární auditoři a auditorské společnosti postupují podle auditorských standardů, Etického kodexu, v souladu se zákonem o auditorech a vnitřními předpisy Komory. A dále zda dodržují jimi nastavené postupy ohledně řízení kvality dle ISQC 1 a ISA 220. V rámci kontrol je také prověřováno dodržování jiných právních předpisů auditory, jako např. zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu v platném znění.

Hodnotící kritéria Dozorčí komise pro výsledky kontrol odrážejí kvalitu práce auditora, úroveň jeho auditorské dokumentace a další náležitosti, které musí splňovat v rámci nastavení procesu kvality auditorské činnosti. Tato kritéria jsou uvedena v Tabulce č. 1.

Tabulka č. 1 - hodnocení kvality práce auditora a auditorské dokumentace při uzavírání kontrol

	Hodnocení	Popis
Pozitivní hodnocení	A	Značí auditora, u kterého nebyly shledány žádné nebo jen drobné či méně závažné nedostatky.
	B	Byly shledány méně závažné nedostatky, které nezpochybňují výrok auditora.
Negativní hodnocení	C	Při kontrole kvality spisu byly zjištěny závažnější nedostatky a je nutné opakování kontroly v kratším časovém intervalu.
	D	Auditorské úkony byly shledány jako zcela nedostatečné, spis auditora vykazoval významné nedostatky či vydaný výrok nebyl podložen dostatečnými auditorskými postupy a důkazními informacemi. V případě zjištění velmi vážných nedostatků či podezření na chybně vydaný výrok je ze strany DK podán návrh na zahájení kárného řízení.
Nehodnoceno	N	Týká se kontrol, které nebyly provedeny pro nesoučinnost, proto spisy auditorů nemohly být hodnoceny, či kontrol, jejichž předmětem byla pouze kontrola dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) Dozorčího řádu a § 35 odst. 1 zákona o auditorech, a ne kontrola kvality spisu auditora.





Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

V rámci uzavírání kontrol je také hodnoceno dodržování obecných požadavků vymezených předpisy (ZoA, Etický kodex, Dozorčí řád, vnitřní směrnice Komory) a dodržování zákona č. 253/2008 Sb. Toto hodnocení je uvedeno v Tabulce č. 2.

Tabulka č. 2 - hodnocení obecných požadavků vymezených předpisy při uzavírání kontrol a dodržování AML

Hodnocení	Popis
1.	Bez připomínek nebo drobné připomínky, u kterých často postačí upozornit auditora bez zmínky v Protokolu o kontrole.
2.	Méně závažné připomínky zmíněné v Protokolu a jejichž odstranění postačí zkontrolovat při následné kontrole.
3.	Závažnější připomínky nebo větší počet méně závažných připomínek zmíněných v Protokolu, které popř. vyžadují vydání samostatného opatření k nápravě s konkrétním určením termínu pro odstranění nedostatku.
4.	Závažné porušení ZoA, etického kodexu, Dozorčího řádu či vnitřních předpisů KA ČR, které vyžadují předání podnětu Kárné komisi KA ČR. Jde o významné porušení základních povinností auditora nebo základních principů etiky (etického kodexu), jako je integrita (poctivost, čestnost, dobrá pověst), objektivita (nezávislost), odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací (mlčenlivost) a profesionální jednání. Jde o porušení principu nezávislosti nebo závažné porušení povinností auditora uvedených v ZoA.

2.3.1. Návrhy na zahájení kárného řízení

Na základě interních hodnotících kritérií je k opakované kontrole v kratší časové lhůtě přístupováno v těch případech, kdy není shledána náležitá kvalita provedené ověřovací zakázky či zjištěn nedostatek, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etického kodexu a ISQC 1).

Pokud je zjištěna významná chyba či auditor nemá dostatečnou dokumentaci dokládající vlastní provedení ověřovací zakázky či vydal nesprávný výrok auditora nebo je shledáno porušení zákona o auditorech, je ze strany Dozorčí komise podán návrh na zahájení kárného řízení. Častým důvodem pro podání návrhu na zahájení kárného řízení jsou také opakované nedostatky v auditorských spisech, zjišťované při prováděných kontrolách kvality.

Z celkového počtu 195 ukončených kontrol na jednotlivých zasedáních Dozorčí komise v roce 2021 bylo 25 kontrol ukončeno podáním návrhu Dozorčí komise na zahájení kárného řízení. V procentním vyjádření se jedná o 13 % kontrol ukončených v tomto období. V porovnání s předchozími obdobími došlo k snížení počtu podaných návrhů na zahájení kárného řízení. V roce 2020 bylo z celkového počtu 200 uzavřených kontrol na zasedáních Dozorčí komise 38 kontrol ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení, tj. 19 % ukončených kontrol

a v roce 2019 bylo z celkového počtu 221 uzavřených kontrol 60 kontrol ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení, tedy 27 % ukončených kontrol.



Počet podaných návrhů na zahájení kárného řízení v letech 2017 - 2021 je zobrazen (včetně jejich procentního vyjádření z celkového počtu kontrol) v následujícím Grafu č. 8:





2.3.2. Nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti

Dodržování vybraných ustanovení zákona č. 253/2008 Sb.

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

V rámci kontrol kvality je prováděna kontrola:

- plnění povinnosti identifikace osoby, účastníka obchodu v hodnotě převyšující částku 1000 EUR;
- plnění povinnosti zjišťovat skutečného majitele dle zákona č. 253/2008 Sb.;
- plnění povinností ustanovení § 15a zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (novela provedena zákonem č. 527/2020 Sb.);
- plnění oznamovací povinnosti povinné osoby dle § 18 zákona č. 253/2008 Sb.;
- zajištění proškolení zaměstnanců dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb.

V těchto kontrolovaných oblastech jsou většinou shledávána dílčí pochybení, která ilustrují příklady uvedené níže:

Příklad č. 1:

Společnost dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb. zajistila proškolení zaměstnanců v této oblasti. Toto školení je v auditorské společnosti realizováno každý rok, avšak:

- a) společnost nemá dokumentaci o proškolení v této oblasti, nebo
- b) ze školení je pořízen záznam obsahující osnovu školení, ale v obsahové náplni školení chybí typologie a znaky podezřelých obchodů. Toto je nutné do obsahu proškolení zaměstnanců doplnit.

Příklad č. 2:

Auditor provedl identifikaci klienta, ale jeho dokumentace neobsahovala všechny povinné údaje o identifikaci dle § 8, odst. 2 zákona č. 253/2008 Sb., které ověřil z průkazu totožnosti. Těmito údaji jsou jméno, příjmení, datum narození, bydliště, pohlaví, orgán, který průkaz totožnosti vydal, a doba jeho platnosti.



ISQC 1 a SYSTÉM ŘÍZENÍ KVALITY

V rámci provedených kontrol auditorské společnosti i auditoři OSVČ předkládají svou interní směrnici k ISQC 1, která popisuje nastavený vnitřní systém řízení kvality dle ISQC 1.

V některých případech bylo zjištěno, že společnost nemá interní postupy ohledně řízení kvality dostatečně nastaveny. Zde může být návodem k jejich sestavení příručka k řízení kvality, která je zveřejněna na webových stránkách Komory.

Nejčastěji je potřeba směrnici doplnit a rozvést v následujících oblastech:

- upravit proces monitorování postupů řízení kvality společnosti;
- stanovit rozsah kontroly kvality a kritéria způsobilosti osob provádějících kontrolu;
- popsat způsob vyhodnocování nezávislosti auditního týmu na zakázkách společnosti.

NEZÁVISLOST AUDITORA

Poslední oblastí s hojně zjišťovanými nedostatky je dokumentace nezávislosti auditora a celého auditního týmu na kontrolovaných zakázkách. V rámci prováděných kontrol bývá předloženo pouze obecné prohlášení o nezávislosti auditora, a to z počátku každého kalendářního roku ale bez vztahu ke konkrétním klientům a doložení, že auditor a členové jeho týmu si podrželi nezávislost po celou dobu trvání zakázky.

2.3.3. Nejčastější nedostatky v dodržování ISA

Složení nejčastějších nedostatků v dodržování ISA zjištěných při kontrolách provedených v roce 2021 je hodně obdobné skladbě nejčastějších nedostatků, které byly zjištěny při kontrolách v předchozích letech, a je uvedeno v závěru této zprávy (na str. 17 a dále).

Kromě nejčastějších nedostatků jsme zaznamenali také **nedostatky nové** a četností narůstající, a to v oblastech:

- a) **Kontrola ÚZ před jejím zveřejněním** (ISA 330, ISA 700), kdy relativně častým nedostatkem bývá to, že auditor nekontroluje konečnou verzi účetní závěrky před jejím zveřejněním, zvláště pak informace uvedené v příloze ÚZ.
- b) **Přezkoumání hospodaření** (AS 52), kde nejčastějším nedostatkem zjišťovaným při kontrole přezkumných zakázek bývá nedostatečná dokumentace postupů (testů) k jednotlivým dílčím předmětům přezkoumání uvedeným v § 2 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření pak auditoři v některých případech nesestavují podle vzoru uvedeného v příloze č. 2 k AS 52 (zvláště do zpráv uvádějí nadbytečné a někdy i zavádějící informace a neaktualizují přílohu se seznamem právních předpisů relevantních pro přezkoumání).





3 Dohledová činnost RVDA

3.1 Činnost RVDA

RVDA je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory. Kontroluje dodržování ustanovení zákona o auditorech, auditorských standardů, etického kodexu, vnitřních předpisů Komory auditorů a činnost orgánů Komory. RVDA také organizuje a řídí systém kontrol kvality auditorské činnosti, který je prováděn Komorou. V souladu s tím vydává doporučení k systému kontrol kvality a sestavuje plán kontrol, při jehož zpracování přihlíží k návrhu plánu předloženého Komorou.

Komora předkládá ke schválení RVDA na každé nadcházející kalendářní pololetí (vždy k 30. 9. a k 31. 3. daného roku) návrh plánu souhrnných kontrol, mimořádných kontrol kvality a kontrol dodržování členských povinností. V návrhu plánu se uvádí jméno auditora, resp. název auditorské společnosti, u něhož, resp. u které je kontrola plánována, jméno navrženého vedoucího kontrolní skupiny, který je provedením kontroly pověřen a plánovaný měsíc provedení kontroly. Aktualizovaný plán na dané kalendářní pololetí, doplněný o konkrétní termíny plánovaných kontrol a aktualizovaný o případné změny, je vždy po každém zasedání Dozorčí komise předkládán Radě ke schválení.

Při zpracování plánu kontrol se vždy vychází:

- ze závěrů již v minulosti provedených kontrol u auditorských subjektů a výsledného interního hodnocení těchto kontrol uděleného Dozorčí komisí;
- z výše tržeb za provedené auditorské služby daného subjektu v posledních obdobích;
- z dostupných informací o složení auditorova portfolia klientů;
- z informací z monitoringu (zpráv o auditorovi nebo jím auditovaném subjektu v médiích);
- z externích a interních podnětů k provedení kontroly kvality;
- z evidence nově zapsaných auditorů OSVČ a auditorských společností, kteří/ré jsou kontrolováni/y již po třech letech od zápisu.

Vše s ohledem na dodržení zákonem předepsané maximální šestileté lhůty pro provedení kontroly (lhůta může být zkrácena vždy dle konkrétní situace, např. informací z monitoringu tisku, obdržení externího podnětu, hodnocení minulé kontroly...).

3.2 Dohledy vykonávané RVDA

V souladu s § 38 odst. 1 písm. b) zákona o auditorech vykonala RVDA dne 12. 8. 2021 dohled nad činností Dozorčí komise. Předmětem dohledu byla kontrola:

- plnění doporučení z předchozích kontrol a reakce na zjištění z ostatních dohledů RVDA nad kontrolami prováděnými Dozorčí komisí;

- zabezpečení prováděných kontrol lidskými zdroji, jejich výběr a udržování odbornosti;
- provádění kontrol a vedení spisové dokumentace z kontrol kvality včetně dokumentace podkladů relevantních pro kontrolní zjištění;
- prověření dokumentace jednotlivých vybraných spisů;
- způsob kontroly plnění závazných opatření k nápravě a preventivní působení na auditora a auditorské společnosti;
- dodržování lhůt a procesních postupů v rámci kontroly podle zákona o kontrole;
- využití závěrů z kontrol v obecné podobě k preventivnímu působení na auditorskou obec.

Dohled se také zabýval posuzováním kontrolní metodiky, praktickou realizací kontrol kvality a hodnocením jejich závěrů. Dále se dohled zabýval způsobem kontroly plnění závazných opatření k nápravě a v návaznosti na provedené kontroly podáváním a kvalitou návrhů na zahájení kárného řízení.

Kromě každoročního dohledu nad činností DK, popsaného výše, je prováděn i průběžný dohled nad kontrolami prováděnými Dozorčí komisí. V roce 2021 zástupci RVDA, v souladu s § 38 odst. 2 písm. k) zákona o auditorech ve znění pozdějších předpisů, provedli dohled nad 13 kontrolami provedenými členy DK a zaměstnanci OKK.

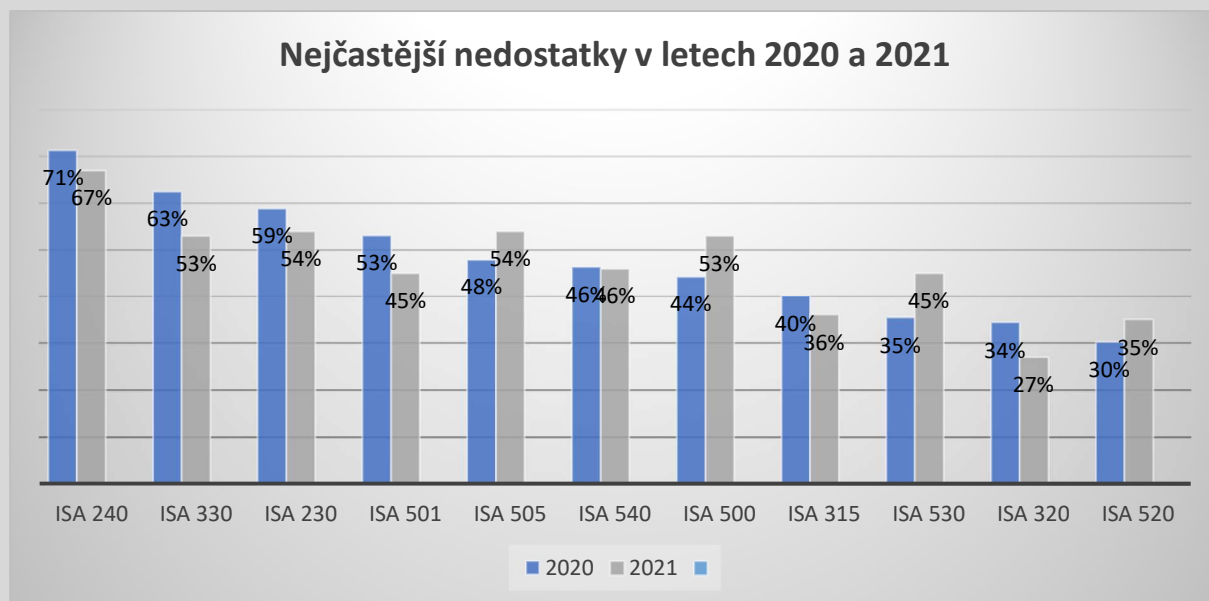
V souladu s postupy pro provádění společných kontrol kvality obou kontrolních orgánů (RVDA a DK), bylo v roce 2021 provedeno 9 společných kontrol kontrolorů RVDA a KAČR.



4 Přehled nejčastějších nedostatků v dodržování ISA

Níže je uvedena sumarizace a detailní popis nejvíce se opakujících nedostatků v dodržování ISA, shledaných v rámci provedených kontrol.

Pro porovnání je v následujícím Grafu č. 9 uvedena skladba nejčastějších nedostatků zjištěných v roce 2021 v porovnání s předchozím obdobím roku 2020:



Zjištěné nedostatky v roce 2021 jsou uvedeny níže a jsou seřazeny sestupně dle četnosti jejich zjištění:

ISA 240 – postupy auditorů související s podvody

Tomuto pomyslnému žebříčku stále kraluje ISA 240, které je nejfrekventovanějším zjištěním při kontrolách kvality.

Při vyhodnocení možných podvodů neaplikují auditoři profesní skepticismus. Hlavně při tomto vyhodnocení nebývají vyhodnoceny záměry možných podvodů ze strany vedení eventuálně vlastníků, např. tlak na snížení daňového základu, tlak na dosažení hospodářských výsledků a tím dosažení jejich prémie nebo splnění finančních ukazatelů stanovených v úvěrových smlouvách.

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



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

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

- klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav;
- vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období a zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období;
- prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě a provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období.

Možnými příklady jsou opravné a dohadné položky, ocenění reálnou hodnotou, poskytnuté a přijaté množstevní slevy, konsolidační úpravy a časté změny v používaných účetních metodách.

Auditor by také měl, až na specifické výjimky, předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu a vyhodnotit jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Auditoři např. spatřují množstevní slevy účtované na konci účetního období jako rizikové transakce a rizikové tvrzení v existenci výnosů ve snaze vedení navýšit hospodářský výsledek. Následně mají naplánovat, provést a zdokumentovat auditorské postupy reagující na tato tvrzení a to typicky včetně vlivu na vyšší velikost testovaného vzorku.

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

ISA 330 - reakce na vyhodnocená rizika

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

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

ISA 230 - dokumentace auditu

Nedostatky jsou dále hojně nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti (popř. testy



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

kontrol) tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaká tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní.

S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků stále nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí a neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta je povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

ISA 501 – důkazní informace - specifické aspekty

Auditoři také často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním skutečnost, kdy auditor deklaruje, že se fyzické inventury zásob zúčastnil, ale do svého spisu nezaznamená, kdy a jak vlastní inventura probíhala, jaké položky k přepočítání fyzického stavu vybral, a zda inspekcí zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocen i jejich stav, a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.

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

ISA 505 – externí konfirmace

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí konfirmace, avšak tato procedura (její průběh a její vyhodnocení) již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým zjištěním také bývá nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případě, kdy externí konfirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích konfirmací nejsou spolehlivé.

Při provedených kontrolách bylo dále zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti stále nevyužívá bankovní konfirmace. Použití externích konfirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti.



ISA 540 – audit účetních odhadů

Dle ISA 540.15 je auditor povinen u účetních odhadů způsobujících významná rizika, vedle testů věcné správnosti dle ISA 330, také posoudit, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky, a proč je odmítlo nebo jak jinak vedení řešilo nejistotu stanoveného účetního odhadu, a zda jsou významné předpoklady použité vedením přiměřené. Dále dle ISA 540.23 je auditor povinen do dokumentace auditu uvést podklady pro závěry auditora o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění. Dokumentace testů, týkajících se specificky účetních odhadů, je ale ve spisech auditorů poskrovnu.

ISA 500 – důkazní informace

Dokumentace provedených postupů, zaznamenaná ve spisech auditorů, stále nezděkuje neobsahuje vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorových postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost.

Z kontrolovaných auditorových spisů často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a závěry týkající se těchto záležitostí.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorových postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

ISA 315 – identifikace a vyhodnocení rizik

Ve spisech stále nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce atd. Případně je toto posouzení zdokumentováno pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. V některých případech jsou rizika sice identifikována, ale při realizaci auditu není zřejmé, jak na daná rizika auditor při provádění testů reagoval.

ISA 530 – výběr vzorků

Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika a hladinu významnosti (materialitu). V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorových procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor však musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude



Zpráva KAČR o výsledcích kontrol kvality za rok 2021

vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

ISA 320 – aplikace hladiny významnosti

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení (ISA 320.14). Ne vždy pak bývají auditorem stanoveny všechny její složky. V auditorských spisech dále nebývá zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností.

ISA 520 – analytické testy věcné správnosti

Pokud auditoři při auditu používají analytické testy věcné správnosti, neposuzují vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro zůstatky účtu a skupin transakcí a testovaných tvrzení. Dále nedostatečně vyhodnocují spolehlivost výchozích údajů používaných pro tyto testy, nestanovují očekávané hodnoty, aby bylo možné odhalit nesprávnosti, které by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohly mít za následek významné zkreslení účetní závěrky a neurčují, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými a odhadovanými hodnotami budou považovat za přijatelný (ISA 520.5). Tyto testy jsou vhodné spíše pro skupiny transakcí, a ne pro zůstatky účtů, tj. jsou vhodnější pro testy výsledkovkových účtů spíše než rozvahových účtů.

ISA 520 – analytické postupy na konci auditu

Auditoři často neprovádějí nebo nedokumentují provedení analytických postupů na konci auditu, které jsou povinni provést a které pomáhají při formulování celkového závěru auditu o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o účetní jednotce (ISA 520.6).



5 Seznam použitých tabulek a grafů

Tabulka č. 1 - hodnocení kvality práce auditora a auditorské dokumentace Dozorčí komisí při uzavírání kontrol

Tabulka č. 2 - hodnocení obecných požadavků vymezených předpisy při uzavírání kontrol a dodržování AML

Graf č. 1 - naplánované a realizované kontroly v roce 2021

Graf č. 2 - důvody nerealizování kontrol v roce 2021

Graf č. 3 - naplánované a realizované kontroly v letech 2017 – 2021

Graf č. 4 - skladba kontrol provedených v roce 2021

Graf č. 5 - distanční kontroly provedené v letech 2020 a 2021

Graf č. 6 - ukončené kontroly v roce 2021

Graf č. 7 - ukončené kontroly dle periodicity v letech 2017 – 2021

Graf č. 8 - počet podaných návrhů na zahájení kárného řízení v letech 2017 – 2021

Graf č. 9 - skladba nejčastějších nedostatků zjištěných v roce 2021 v porovnání s r. 2020