

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 7/2023

Téma: Nefinanční reporting



**aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí**

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Změny v plnění KPV za rok 2023	2
V červenci a srpnu složili slib dva noví auditoři	3
Tradiční podzimní konference tentokrát na téma udržitelnosti.....	3
Z odborných výborů KA ČR.....	3
Ze zahraničí.....	4
Novela zákona o účetnictví a zákona o auditorech	4
Nové předpisy v oblasti udržitelnosti	5

TÉMA ČÍSLA – NEFINANČNÍ REPORTING

Editorial (<i>Petr Vácha</i>)	6
Výroční zpráva pohledem auditora (<i>Michal Štěpán</i>).....	7
Začátek povinnosti vykazovat dle směrnice o vykazování udržitelnosti se kvapem blíží (<i>Markéta Horková</i>).....	11
Taxonomie EU pro nefinanční subjekty (<i>Matěj Schánílec</i>)	14
Ověřování zpráv o udržitelnosti (<i>Petra Jirková Bočáková</i>)	17
Komora auditorů ČR připravuje systém kvalifikace auditorů pro ověřování zpráv o udržitelnosti (<i>Petra Jirková Bočáková</i>)	20
Právní východiska vypracování zprávy o odměňování a postup jejího ověření auditorem (<i>Lenka Bízová</i>)	21
Test: Nefinanční reporting (<i>Petr Vácha</i>)	23

NA POMOC AUDITORŮM

<i>Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu</i> Rozesílání konfirmací z e-mailu klienta.....	25
Automatizované nástroje a techniky v auditu – reporting (<i>Michal Štěpán</i>).....	26
Hugo a Sally se baví o konfirmacích pro přezkoumání hospodaření (<i>Martina Smetanová</i>)	9, 15, 19, 22

Toto číslo vyšlo **26. 9. 2023**

Vzdělávání auditorů je nekončící proces



Blanka
Dvořáková

Začal další školní rok a nastal čas pro tradiční úvodník týkající se vzdělávání. Věřím, že jste si přes léto všichni řádně odpočali a do další auditní sezóny vstupujete plni energie a optimismu, které pocítujete ještě teď, tedy zhruba měsíc po konci prázdnin.

Procházíme poměrně turbulentním obdobím. Nestihli jsme si ani oddechnout po spoustě omezení spojených s covidem a už jsme byli nuceni čelit důsledkům válečného konfliktu doutnajícího nedaleko od nás a navazujících dopadů do ekonomiky, ale i do naší práce. Ani vývoj na poli auditní, účetní a jiné regulace není zcela poklidný. Máme za sebou implementaci ISA 540 a ISA 315, probíhá zavedení ISQM 1 a 2 a související ISA 220R. V IFRS kromě každoročních vylepšení vchází po několika letech v platnost revoluční standard IFRS 17 – *Pojistné smlouvy*. Došlo k úpravám etického kodexu IFAC a také se novelizovala česká legislativa v oblasti praní špinavých peněz. Velká výzva nás v příštím roce a dalších letech čeká v podobě implementace ESG, nového zákona o účetnictví a souvisejících změn zákona o auditorech, v daních a v celé řadě dalších souvisejících právních předpisů. Není však třeba si zoufat. Snad kromě IFRS 17 najdete v současné nebo blízké době v naší nabídce školení, která vám pomohou se na přicházející změny připravit.

Zmínila jsem změny v oblasti účetní legislativy – vzhledem k tomu, že se jedná o takovou menší revoluci v oblasti

účetnictví a změnou bude dotčeno velké množství dalších předpisů, bude do konce roku vyhlášeno prioritní vzdělávací téma. Přesnější specifikaci rozsahu a termínů v současné době připravujeme a s detaily budete včas seznámeni.

Letos v prosinci poprvé do nabídky zařazujeme i seminář na měkké dovednosti neboli soft skills. Tento typ vzdělávání je již několik let možné započítat do plnění požadavků kontinuálního profesního vzdělávání, a to do výše pěti hodin ročně. Lektorka Lenka Mrázová nám dá tipy, jak klientům vysvětlit, co vlastně audit obnáší a jakou má pro společnost hodnotu, jak komunikovat zjištění, co dělat, když narazíme na nesouhlas, jak pomoci v rozvoji mladším kolegům apod. Z mé zkušenosti je i tato oblast velmi důležitým rozměrem práce auditora a věřím, že tipy ze semináře oceníte ve své praxi.

Při sestavování plánu školení se zaměřujeme zejména na auditní témata, a to jednak proto, že mimo firemního vzdělávání je KA ČR jedinou institucí, která je tato školení v současné době schopna nabídnout, a také proto, že od letošního roku jsou všichni auditoři povinni absolvovat minimálně osm hodin školení ročně na auditorské téma. O témata z oblasti auditu není nouze. Trpíme však trvalým nedostatkem lektorů, a proto již tradičně prosím všechny z vás, kteří by rádi přispěli auditorské obci svými znalostmi a zkušenostmi, případně ví o někom, kdo by tak mohl učinit, nenechávejte si to pro sebe a dejte nám vědět. Rádi rozšíříme naši nabídku a tím i vaše obzory.

Školení je sice základ, ale není to zdaleka všechno. Velmi

důležité jsou osobní zkušenosti z praxe, a to nejen naše osobní, ale i ty sdílené. Proto se i nadále snažíme podporovat osobní setkávání a nacházet pro to vhodné formy. Zdálo by se, že jasnou volbou jsou v tomto případě prezenční formy školení, ale zkušenosti posledních let nám ukazují, že tento rozměr prezenčních školení většína účastníků jako benefit nevnímá. Pracujeme tedy na zavedení hybridních forem školení, tedy na kombinaci prezenčního a on-line školení. Tato forma umožní účastnit se jednoho a téhož školení dvěma způsoby. Pro účastníky preferují

osobní kontakt a sdílení zkušeností s ostatními bude možnost se účastnit osobně a ti, kteří preferují časovou úsporu, se budou moci připojit na dálku. Ve spolupráci s výborem pro SME/SMP rovněž připravujeme dříve oblíbené dvoudenní „výjezdní“ školení, které bude samozřejmě pouze prezenční a nabídne spoustu prostoru pro sdílení zkušeností v úzkém i širším okruhu účastníků, lektorů a zástupců komory. A v neposlední řadě už jste určitě zaznamenali, že od letoška byla obnovena měsíční setkávání se členy výkonného výboru, na kterých je možné diskutovat o odborných

i souvisejících tématech, budoucím rozvoji profese a dalším.

Na závěr bych ráda poděkovala všem lektorům za jejich skvělou práci, oddělení metodiky za významnou podporu při revizi školicích materiálů v oblasti auditních témat a oddělení vzdělávání za organizační zajištění školení.

Vám všem děkuji za přízeň a přeji další inspirativní auditní sezónu.

Blanka Dvořáková

předsedkyně Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor na svém jednání 19. června 2023 schválil:

- seznam zkušebních komisařů k dílčím auditorským zkouškám v roce 2023,
- složení odvolací zkušební komise ke zkoušce *Konsolidovaná účastní závěrka a její audit*,
- možnost školení softwaru pro vedení auditorského spisu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA pro malé a střední auditorské praxe.

Výkonný výbor dále projednal:

- Zprávu auditora o činnosti KA ČR,

- a schválil další postup ve věci přípravy vícedenních školení v roce 2024,
- a potvrdil možnost přípravy školení na využití tabulkového procesoru Microsoft Excel pro malé auditorské praxe,
- další postup přípravy společné konference ČIIA, KA ČR, NKÚ a RVDA na téma *Reporting udržitelnosti*, která se uskuteční 9. listopadu 2023,
- schválil odpověď na žádost externí žadatelky o podání informace dle zákona č. 106/1999 Sb.

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu

komory za období leden–květen 2023,

- zápisy ze zasedání výborů a komisí,
- informace o změnách u zkoušky *Právo v podnikání*,
- oznámení o slibu nové auditorky, který se uskutečnil 15. května 2023,
- informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- informace z legislativního monitoringu.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Změny v plnění KPV za rok 2023

Dovolujeme si připomenout, že v rámci plnění kontinuálního profesního vzdělávání nastala ve vnitřním předpisu pro KPV změna pro rok 2023, a to v rámci stanoveného rozsahu 40 hodin za rok pro auditory a 20 hodin za rok pro asistenty auditorů. Nově se nejméně **osm hodin z ročního rozsahu musí týkat tématu audit a auditní techniky**. Přesná pravidla najdete v příloze předpisu v části Odborná

způsobilost, oblasti (a) Audit, (c) Správa a řízení rizik, (d) Obchodní prostředí, (f) Informační technologie a v části Stavovské hodnoty, etika a postoje. Více informací je také uvedeno na <https://www.kacr.cz/informace-k-plneni-kpv> nebo kontaktujte referentky vzdělávání na emailu vzdelavani@kacr.cz.

oddělení vzdělávání KA ČR



V červenci a srpnu složili slib dva nové auditoři

Ve dnech 19. června a 11. srpna 2023 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnily sliby nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Nová auditorka

a nový auditor přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ladislava Mejzlíka.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
MARTINEC Šimon	2574	AUDIT ONE s.r.o.
MALINOVÁ Zuzana	2575	ZUMAKO audit s.r.o.



Novým členům komory blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Tradiční podzimní konference tentokrát na téma udržitelnosti

Společná konference Českého institutu interních auditorů, Komory auditorů ČR, Nejvyššího kontrolního úřadu a Rady pro veřejný dohled nad auditem letos proběhne 9. listopadu. Zástupci všech čtyř organizací se sejdou v sídle Nejvyššího kontrolního úřadu k diskuzím o aktuálním tématu, kterým je reporting udržitelnosti. I letos vám z konference přineseme reportáž, najdete ji v posledním letošním čísle časopisu Auditor.

-vk-



Z odborných výborů Komory auditorů ČR

Výbor pro metodiku auditu

Výbor projednal návrh nové ukázky ze spisu na téma *Test účetních zápisů*, kterou připravuje ke zveřejnění. Dále členové výboru rozhodli o vydání obecného stanoviska na téma podržení si kontroly nad konfirmačním procesem, a to konkrétně ve vztahu k e-mailové komunikaci. Byla vytvořena pracovní skupina, která připomínkovala návrh revidovaného standardu ISA 570 – *Předpoklad nepřetržitého trvání*.

Výbor pro SME/SMP

Členové výboru se zabývali především dalším směřováním činnosti výboru a otázkou, jak by mohla komora pomoci malým a středním auditorským praktikám v jejich práci. Shodli se na potřebě dvouhodinového školení pro auditory, které by mimo jiné umožnilo neformální diskuse. Dále se zabývali připravovanými školeními v Microsoft Excelu a prezentací auditorských softwarů.

Výbor pro správu profese

Výbor schválil v srpnu jednu žádost o vydání auditorského oprávnění a zorganizoval pro novou auditorku slib. Dále probíhá příprava diskusních odpolední se členy volených orgánů a s členy prezidia.

Výbor pro auditorské zkoušky

Výbor připravuje harmonogram konání dílčích částí auditorské zkoušky na rok 2024. V souvislosti s tím společně s garanty reviduje sylaby zkoušek a obsahově připravuje vzdělávací kurzy před jednotlivými dílčími zkouškami. Na základě zkušeností z prvního pololetí 2023,

kdy všechny dílčí části auditor-
ské zkoušky již proběhly na po-
čítači, výbor intenzivně vylepšuje
a optimalizuje formální jednot-
nost zadání jednotlivých zkou-
šek tak, aby jak příprava zadání
zkoušky, tak i její následné vy-
hodnocení měly bezproblémový
průběh.

-red-

Ze zahraničí

IAASB v souvislosti s návrhem
standardu ISSA 5000 uskutečni-
la v průběhu září 2023 několik
webinářů, které měly zejména
auditorům a regulačním orgá-
nům poskytnout informace
o tom, jak byl tento standard vy-
pracován, vysvětlit některé klíčo-
vé prvky ověřovací zakázky v ob-
lasti udržitelnosti v souladu
s ISSA 5000 a poskytnout základ
pro orientaci v návrhu tohoto
standardu.

IESBA zveřejnila na svých webo-
vých stránkách materiál (Practical
guidance for auditors in techno-
logy-related scenarios) popisující
klíčová ustanovení *Mezinárodního
etického kodexu pro auditory
a účetní odborníky* související
s využitím technologií. Materiál
auditorům také poskytuje tři prak-
tické příklady týkající se poskyto-
vání neauditních služeb souvisej-
ících s technologiemi auditním
klientům. Tyto příklady ukazují,
jak aplikovat požadavky kodexu
s ohledem na nezávislost
auditora.

-ome-

Novela zákona o účetnictví a zákona o auditorech

V rámci projednávání vládního ná-
vrhu zákona, kterým se mění ně-
které zákony v souvislosti s konsoli-
dací veřejných rozpočtů (Sněmovní
tisk 488), byla prostřednictvím po-
změňovacího návrhu načtena také
novela zákona o účetnictví¹ a záko-
na o auditorech² s předpokládanou
účinností od 1. ledna 2024.

Pokud bude uvedený návrh
schválen, přinese v oblasti účetnic-
tví a auditu dále uvedené zásadní
změny.

Zákon o účetnictví

- Funkční měna (EUR, USD nebo GBP) bude moci být aplikována v účetnictví za podmínky, že se jedná o měnu primárního ekonomického prostředí účetní jednotky, ve kterém účetní jednotka působí. Funkční měnu bude pak účetní jednotka povinna držet tak dlouho, než by přestala být funkční měnou účetní jednotky. Funkční měnu nebude moci použít vybraná účetní jednotka a účetní jednotka vedoucí jednoduché účetnictví.
- Systémově významný obchodník bude nově zahrnut mezi subjekty veřejného zájmu.
- Čistý obrat bude nově definován pouze jako výnosy z prodeje zboží a z poskytnutých služeb. Již tímto zásahem dojde, dle našeho názoru, k ovlivnění kritérií pro stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem.
- Odlišná definice čistého obratu bude zavedena pro některé účetní jednotky³ vedoucích účetnictví podle vyhlášky č. 501/2002 Sb. a č. 502/2002 Sb. a bude doplněna také pro ty z nich, které

účtují a sestavují své účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropské unie.

- Zavádí povinnost vyhotovit ve formátu ESEF individuální/konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, stanoví její obsahové vymezení a definuje účetní jednotky, kterým je tato povinnost uložena⁴.
- Zavádí povinnost sestavit a zpřístupnit individuální/konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a definuje účetní jednotky, kterým je tato povinnost uložena.
- V případě výroční zprávy budou nové povinnosti:
 - zahrnout do ní také informace o nehmotných zdrojích podniku a novela definuje účetní jednotky, kterým je tato povinnost uložena,
 - vypracovat ji ve formátu xhtml, pokud bude účetní jednotka povinna vyhotovit zprávu o udržitelnosti.
- Sankce budou doplněny o ty související s nesplněním povinností:
 - vyhotovit, projednat a zveřejnit individuální/konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,
 - sestavit a zveřejnit individuální/konsolidovanou zprávu o daních z příjmů.

Novela zákona o účetnictví by měla být účinná od 1. ledna 2024 a změny v ní obsažené by měly být aplikovány pro účetní období započatá po dni nabytí účinnosti této novely s výjimkou povinností týkajících se individuální/konsolidované zprávy o daních z příjmů, které se budou vztahovat na účetní období započaté po 22. červnu 2024.

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

² Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

³ Banky, spořitelny a úvěrová družstva, systémově významného obchodníka a jejich zahraniční obdoby, pojišťovny a zajišťovny.

⁴ Subjekt veřejného zájmu, konsolidující účetní jednotka velké skupiny účetních jednotek, která a konsolidovaném základě překročila kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců za účetní období.

Zákon o auditorech

Novela zákona o auditorech provádí změny, které navažují na změny provedené v zákoně o účetnictví a souvisí zejména s povinností vyhotovit a auditorem nechat ověřit zprávu o udržitelnosti. Jedná se o:

- Doplnění definice auditorské činnosti o ověření zprávy o udržitelnosti.
- Ověření zprávy o udržitelnosti se bude provádět na úrovni omezeného ujištění a bude vymezen rozsah ověření auditorem.
- V souvislosti s ověřením zprávy o udržitelnosti bude:
 - rozšířen požadavek na odbornou praxi asistenta auditora před vstupem do profese o provádění ověřování zpráv o udržitelnosti nebo jiných služeb souvisejících s udržitelností v délce osm měsíců a
 - doplněn požadavek na rozšíření zkoušek před vstupem do profese o problematiku udržitelnosti včetně jejího ověřování,
 - rozšířen požadavek na nezávislost auditora při ověřování zprávy o udržitelnosti,
 - doplněn stejný požadavek na smlouvu o ověření zprávy o udržitelnosti a její ukončení jako na smlouvy o povinném auditu (určení auditora, podmínky ukončení smluv),
 - stanoven obsah zprávy auditora o ověření zprávy o udržitelnosti,

- stanoveno omezení poskytování neauditorských služeb při akceptaci zakázky na ověřování zprávy o udržitelnosti u subjektů veřejného zájmu,
- doplněn seznam a výše sankcí za porušení zákonných povinností v souvislosti s ověřováním zprávy o udržitelnosti,
- platit, že stávající auditoři nebudou moci provádět ověření zprávy o udržitelnosti, dokud si nedoplnění požadované KPV. Tato informace bude zapsána v rejstříku auditorů.

Přechodná ustanovení pak stanoví lhůty pro naplnění vybraných povinností např. pro nové auditory v oblasti zkoušek před vstupem do profese a povinné praxe.

Závěr

Komora auditorů ČR se od okamžiku přijetí směrnice 2022/2462, kterou tyto novely transponují, intenzivně věnuje přípravě všeho potřebného v oblasti vzdělávání před vstupem do profese i KPV, metodiky i organizace (rejstříky a potřebné vnitřní předpisy), aby auditoři mohli zakázky ověření zprávy o udržitelnosti provádět.

oddělení metodiky KA ČR



Nové předpisy v oblasti udržitelnosti

Standardy pro přípravu zpráv o udržitelnosti

Evropská komise přijala 31. července 2023 první sadu evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti. Směrnice o účetnictví (2013/34/EU) ve znění směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (2022/2464) vyžaduje, aby velké podniky a kótované malé a střední podniky, jakož i mateřské podniky velkých skupin, zahrnovaly do zvláštního oddílu své zprávy vedení podniku informace potřebné k pochopení dopadů činnosti podniku na udržitelnost a informace potřebné k pochopení toho, jak dodržování udržitelnosti ovlivňuje vývoj podniku, jeho výkonnost a postavení.

Standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti

IAASB zveřejnila na svých webových stránkách návrh mezinárodního standardu ISSA 5000¹ upravujícího ověřovací zakázky v oblasti udržitelnosti. K návrhu tohoto standardu je možné posílat připomínky do 1. prosince 2023. KA ČR se v současné době tímto návrhem zabývá.

Komora auditorů ČR připravuje systém vzdělávání a zkoušek auditorů, kteří budou oprávněni zprávy o udržitelnosti ověřovat.

oddělení metodiky KA ČR

¹ Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB (<https://www.iaasb.org/publications/proposed-international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability>)

Editorial

Důležitost nefinančního reportingu postupně vzrůstá a je doprovázena i významnými legislativními změnami v této oblasti. Pro řadu z nás, kteří byli historicky zvyklí na to, že nefinanční reporting je důležitou, ale nikoliv úplně zásadní oblastí výroční zprávy, jde doslova o překotný vývoj.

S tímto trendem samozřejmě jdou ruku v ruce i vzrůstající nároky na auditory. Nové požadavky plynou například ze směrnice EU o reportingu udržitelnosti (CSRD) a kromě mandatorních ověření lze očekávat, že budou vzrůstat rovněž dobrovolné požadavky účetních jednotek na ověření nefinančních informací. Toto číslo proto obsahuje jak rekapitulaci stávajících požadavků, tak nastiňuje budoucí nároky na auditory.

Téma uvozuje článek Michala Štěpána, který shrnuje současnou roli auditora ve vztahu k výroční zprávě a poukazuje na oblasti, na které je dobré si dát pozor. Následuje článek Markéty Horkové o vykazování udržitelnosti dle směrnice CSRD. Autorka v něm rozebírá požadavky této směrnice, časovou osu těchto požadavků a jakých účetních jednotek se nové požadavky budou týkat. V dalším článku Matěj Schánilec rekapituluje požadavky taxonomie EU pro oblast udržitelnosti a vysvětluje jejich podstatu a účel.

Petra Jirková Bočáková pak ve svém článku popisuje roli auditora ve vztahu ke zprávám o udržitelnosti. Uvádí stávající požadavky na auditora a dále se zaměřuje na specifika ověřování

zpráv o udržitelnosti dle standardu ISAE, který je v současnosti nejvyužívanějším standardem pro tyto účely.

Tematickou část čísla uzavírá článek Lenky Bízové, který shrnuje východiska pro přípravu zprávy o odměňování a postupy, které by měl auditor ve vztahu k této zprávě provést.

Nakonec je pro vás připraven test, na kterém si můžete vyzkoušet, nakolik vám informace z článků utkvěly v paměti.

Doufám, že pro vás budou články inspirací a pomohou vám lépe se orientovat v problematice nefinančního reportingu.

Petr Vácha
editor tohoto čísla



Výroční zpráva pohledem auditora



Michal Štěpán

Základním informačním nástrojem o finanční situaci a výkonnosti společnosti je účetní závěrka. Na jejím základě uživatelé činí svá rozhodnutí a audit poskytuje přiměřené ujištění o správnosti informací v závěrce uvedených. Informace obsažené v účetní závěrce je však nutno číst v kontextu ekonomických, obchodních, právních, technologických, sociálních a dalších faktorů. Tento širší pohled je obsažen typicky ve výroční zprávě společnosti. Uživatelé účetní závěrky se o informace uváděné ve výroční zprávě též opírají a očekávají, že i tyto informace budou důvěryhodné.

Role auditora ve vztahu k informacím uvedeným ve výroční zprávě je někdy chápána nepřesně. Tento článek se snaží srozumitelně zrekapitulovat základní principy přístupu auditora k výroční zprávě v kontextu auditu účetní závěrky a tím napomoci auditorům při vysvětlování jejich role, ať již vůči vedení společnosti nebo jakýmkoliv zainteresovaným třetím stranám.

Co je to výroční zpráva

Základní otázka zní, co je to výroční zpráva. V českém prostředí tato otázka může znít podivně, vždyť přeci výroční zpráva je dokument definovaný právními předpisy. To je pravda, nicméně společnosti mohou v určitých případech publikovat určité informace na dobrovolné bázi, aniž se jedná o zákonem vyžadovanou výroční zprávu.

Mezinárodní auditorský standard ISA 720 definuje výroční zprávu jako jeden souhrnný dokument nebo několik samostatných dokumentů zpracovávaný zpravidla jednou ročně v souladu s právními předpisy či zvyklostmi, jehož součástí je účetní závěrka (resp. je k němu připojena). Jinými slovy povinnosti auditora popisované uvedeným standardem platí nejen vůči zákonem vyžadované výroční zprávě, ale mohou v určitých případech být relevantní i pro jiné obdobné dokumenty.

Proč se auditor výroční zprávou zabývá

Výrok auditora se vztahuje pouze a výhradně k účetní závěrce. Nicméně účetní závěrka je součástí nebo je připojena k výroční zprávě. Pokud by mezi informacemi ve výroční zprávě a účetní závěrkou nebo poznatky, které auditor získal během auditu, existoval významný nesoulad, mohlo by to svědčit o tom, že buď účetní závěrka, nebo ostatní informace obsahují významnou nesprávnost.

Obě tyto eventuality by ohrožovaly věrohodnost účetní závěrky i zprávy auditora k ní. Navíc by taková významná nesprávnost mohla nežádoucím způsobem ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, jimž je zpráva auditora určena. A auditor je povinen bránit tomu, aby

jeho jméno bylo s jeho vědomím spojováno s informacemi, které jsou nesprávné, neúplné nebo zavádějící. Proto standard ISA 720 auditorovi ukládá určité povinnosti vůči informacím uvedeným ve výroční zprávě.

Výroční zpráva versus ostatní informace

Běžně hovoříme o ověřování výroční zprávy. Tento výraz, byť intuitivně srozumitelný, je technicky nepřesný. Součástí výroční zprávy (resp. připojena k ní) je účetní závěrka i zpráva auditora. Tyto dva dokumenty samozřejmě nejsou předmětem již diskutovaného ověřování souladů. Jeho předmětem jsou pouze ostatní informace uváděné ve výroční zprávě. Proto i standard ISA 720 jakož i příslušná pasáž zprávy auditora hovoří o „ostatních informacích“. Pro praktické účely budu v tomto článku i nadále hovořit o ověřování výroční zprávy.

Míra poskytovaného ujištění

Toto je důležitá otázka. Jaká je míra poskytovaného ujištění o správnosti údajů ve výroční zprávě? Teď vás možná zaskočí tvrzením, že žádná. Samozřejmě musím hned vysvětlit, co tím míním.

Mezinárodní standardy vydávané IAASB pracují s konceptem ověřovacích zakázek. Ty se dělí na zakázky s přiměřeným ujištěním (např. audit) nebo omezeným ujištěním (např. prověrka). Společným rysem všech ověřovacích zakázek je to, že musím k ověřovaným informacím získat nějaké důkazní informace, abych poskytl jakékoliv ujištění. Mám-li poskytnout přiměřené ujištění, musí být důkazní informace silnější. Pokud poskytuji pouze omezené ujištění, mohou být důkazní informace slabší. Ale vždy platí, že pro každou významnou informaci obsaženou v ověřovaném dokumentu musím nějaké důkazní informace aktivně posbírat. Pokud bych k nějaké ověřované informaci důkaz postrádal, musel bych modifikovat svůj výrok či závěr (z důvodu nedostatku důkazních informací).

Platí tento princip pro výroční zprávu? Musím získat důkazní informace ke všem významným informacím uvedeným ve výroční zprávě? Odpověď zní, že nikoliv. Standard ISA 720 přímo říká, že auditor nemusí získávat důkazní informace nad rámec těch, které potřebuje, aby si utvořil názor na účetní závěrku. Jinými slovy auditor pro ověření výroční zprávy pouze „zužitkuje“ důkazní informace, které získal při auditu účetní závěrky. Tyto důkazní informace ale obvykle pokryjí pouze část (často malou) výroční zprávy. Ta běžně obsahuje řadu dalších informací či tvrzení, často velmi významných, ke kterým auditor nebude mít absolutně žádnou důkazní informaci (a ani ji mít nemusí). Tím pádem není schopen poskytnout žádnou (ani přiměřenou, ani omezenou) jistotu o faktické správnosti informací ve výroční zprávě jako celku.

To neznamená, že práce auditora na výroční zprávě nemá žádný smysl nebo hodnotu. Samozřejmě, že má: zajišťuje soulad mezi (některými) údaji ve výroční zprávě a auditovanou účetní závěrkou (resp. poznatky auditora z auditu). Tento soulad má svoji hodnotu. Ale tato práce není ověřovací zakázkou a neposkytuje ujištění ve smyslu mezinárodních standardů IAASB.

Co vše auditor posuzuje

Zjednodušeně řečeno: auditor posuzuje tři soulady. První dva jsme již pojmenovali, protože jsou obsaženy ve standardu ISA 720 vydaném IAASB. Je to soulad výroční zprávy s účetní závěrkou a soulad výroční zprávy s poznatkami auditora z auditu. Vedle toho však auditor posuzuje i soulad výroční zprávy s právními předpisy. Tento třetí požadavek není obsažen v originálním standardu ISA 720, ale vyplývá z požadavků českých právních předpisů a je do standardu vtělen prostřednictvím aplikační doložky. Technicky platí pouze pro povinné audity, nicméně v praxi je, myslím, auditory aplikován i v případě dobrovolných auditů (což je v pořádku, nic auditorovi nebrání naplnit určitý požadavek, byť fakticky na dobrovolné bázi). Následuje několik stručných poznámek ke každému z uvedených tří souladů.

Soulad s účetní závěrkou

Jak již bylo uvedeno (a vyplývá z obecné logiky), předmětem posuzování souladu s účetní závěrkou mohou být pouze takové informace ve výroční zprávě, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce. Například informace k tržbám. Naproti tomu, pokud výroční zpráva bude obsahovat vyprávění o záměrech vedení do budoucna, není takové informace na co odsouhlasovat, jelikož nejsou předmětem účetní závěrky.

Jak úzce či široce ale daný požadavek interpretovat? Pokud ve výroční zprávě bude v rámci textu uvedena například korunová částka tržeb, je odsouhlasení na účetní závěrku obvykle přímočaré. Výroční zpráva ale může hovořit o procentním meziročním nárůstu tržeb, může hovořit o skladbě nákladů, může dokonce používat čistě slovní vyjádření typu „splatili jsme všechny úvěry” nebo „nemáme žádné závazky” apod. I takový typ informace, lze-li ho jakkoliv (třeba přepočtem) odsouhlasit na účetní závěrku, spadá do povinnosti ověření souladu.

Extrémním příkladem nesouladu (který jsem již několikrát zažil) je situace, kdy vedení v účetní závěrce uvádí, že existuje významná nejistota o schopnosti společnosti pokračovat ve své činnosti. Avšak úvodní slovo generálního ředitele ve výroční zprávě na dvou stránkách popisuje ambiciózní plány do budoucna, samé světlé zítřky a ani slovem se nezmiňuje o existenci významné nejistoty. To považuji za naprosto jasný příklad nesouladu, který je nutné odstranit, nemá-li být mé vyjádření k výroční zprávě modifikováno (samozřejmě panu generálnímu budu situaci vysvětlovat přiměřeně citlivě a empaticky).

Soulad s poznatkami z auditu

Toto zní na první pohled jednoduše: prostě při čtení zprávy auditora porovnávám text se vším, co jsem se dozvěděl při auditu. Jenže co to znamená? Poznátka z auditu jsou obsaženy v mém spise. Ten jsem nemusel tvořit jen já, ale celý můj tým. Musím při čtení výroční zprávy neustále procházet spis od začátku do konce, abych se ujistil, zdali tam náhodou není nějaká informace, jež by mohla být porovnatelná (a případně mohla být v nesouladu)? Dovedeno do extrému by to bylo šílené cvičení.

Naštěstí taková povinnost není. Standard velmi rozumně stanoví, že u řady záležitostí bude stačit pouze to, co si auditor pamatuje z auditu, z jednání s vedením, ze zápisů z jednání představenstva apod. Ale zároveň stanoví, že v některých případech může auditor dojít k závěru, že bude vhodné podívat se do příslušné dokumentace auditu nebo se dotázat příslušných členů týmu provádějícího zakázku či auditorů složky, aby mohl posoudit, zda mezi ostatními informacemi a poznatkami získanými během auditu není významný nesoulad. Vše závisí na odborném úsudku auditora.

Co to znamená v praxi? Podle mého názoru, když půjde o relativně jednoduchý audit, společnost audituji již řadu let a audit jsem prováděl sám nebo za pomoci malého týmu, může být zcela legitimní provést posouzení souladu výroční závěrky s poznatkami z auditu čistě po paměti. Ale pokud totéž udělám u velkého auditu, kde naprostou většinu práce odvedl početnější tým, bude to velmi riskantní a minimálně podezřelé pro kohokoliv, kdo by v budoucnu posuzoval kvalitu mé práce.

Soulad s právními předpisy

Tento druh souladu je opět předmětem možné interpretace. Tuto interpretaci naštěstí poskytuje přímo aplikační doložka standardu. Ta stanoví, že se tím myslí posouzení, zda ostatní informace po formální stránce obsahují významné náležitosti vyžadované právními předpisy a zda postup vyhotovení ostatních informací byl po formální stránce ve významném souladu s požadavky právních předpisů. Tyto právní předpisy vždy zahrnují zákon o účetnictví a zákon o obchodních korporacích, ale ve vybraných případech mohou zahrnovat i jiné předpisy.

Auditor však nezkoumá obsahovou správnost vyžadovaných náležitostí, ale pouze to, zda nebyly opomenuty a zda byly dodrženy procesní náležitosti postupu vyhotovení ostatních informací (zejména adekvátní schválení v požadovaných termínech).

Jiné nesprávnosti

O pár odstavců výše jsem napsal, že auditor posuzuje tři soulady (resp. možné nesoulady). Nicméně mezi řádky lze dovodit, že může nastat situace, kdy auditor identifikuje nesprávnost, byť nepůjde formálně ani o jeden z uvedených tří nesouladů. Standard

totíž stanoví, že auditor musí reagovat i v případě, že zjistí nesoulad nebo jiné skutečnosti svědčící o tom, že ostatní informace by mohly být významně nesprávné.

Příklad? Držel jsem v ruce výroční zprávu dopravní společnosti, ve které se uvádělo, že „společnost za daný rok přepravila 6 854 220 milionů tun zboží.“ Opravdu? 6 trilionů tun? To asi ne! Nepochybně chápete, co se stalo. Někdo by řekl „trivialita“, nebo že čtenáři musí dojit, že to je chyba. Já si myslím, že v první řadě to musí dojít auditorovi a má požádat o opravu. V souladu se standardem.

Vyjádření auditora k výroční zprávě

Pokud si (třeba omylem) otevřete překlad originálního standardu ISA 720 (tj. bez aplikační doložky), zjistíte, že ilustrace vyjádření auditora k výroční zprávě uvedené v této verzi standardu je triviální. Auditor napíše, jaké případné nesoulady má posuzovat, a pak suše konstatuje, že nic takového nezjistil.

Ilustrativní vzory podle aplikační doložky (resp. verze ISA 720 se zabudovanou aplikační doložkou) jsou mírně delší a sofistikovanější. Nejen že se vyjadřují samostatně ke každému ze tří popisovaných nesouladů, ale i formulace jednotlivých vyjádření se poněkud liší. Dvě vyjádření jsou formulována pozitivně slovy „jsou v souladu“, zatímco třetí je formulováno negativně slovy „nezjistili jsme“. To je kvůli určitým právním nuancím toho, jak jsou jednotlivé povinnosti formulovány v právních předpisech. To není pro praktické provádění auditu příliš důležité.

Důležité je správně reagovat, pokud na určitý nesoulad narazíte. První věc je, že musíte zjistit, kde je chyba. Častěji bývá chyba ve výroční zprávě. Ale občas se může ukázat, že chybný je údaj v účetní závěrce (byť jste její audit už víceméně ukončili). Předpokládejte i tuto možnost.

Druhá věc je přimět vedení, aby provedlo danou opravu. Pokud se jedná o nesprávnost ve výroční zprávě, nebývá v tom obvykle problém. Pokud nicméně nedojdete ke shodě a bude zůstat významná nesprávnost ve výroční zprávě, musíte modifikovat příslušné vyjádření k výroční zprávě. To znamená určit, který ze tří nesouladů to vlastně je, a modifikovat to správně ze tří vyjádření. Standard nepředepisuje, jak má taková modifikace vypadat. Je prostě třeba srozumitelně psát, co je ve výroční zprávě špatně.

Zvláštní pozornost je dobré věnovat jedné záležitosti, o které se dle mých zkušeností v auditorské obci moc neví a zůstává obecně poněkud stranou zájmu. ISA 720.23 stanoví, že pokud auditor vyjádří ve své zprávě k účetní závěrce výrok s výhradou nebo záporný výrok, je povinen posoudit dopady této skutečnosti na jeho vyjádření k výroční zprávě. V aplikační části je tento požadavek dále rozvinut.

V zásadě jde o to, že pokud se výhrada vztahuje například k ocenění určité investice v účetní závěrce, a tato investice je blíže komentována ve výroční zprávě, lze

dovodit, že příslušná výhrada k závěrce by mohla či měla být analogicky reflektována i ve vyjádření k výroční zprávě (k příslušné části výroční zprávy, která danou investici komentuje). Opět platí, že konkrétní způsob (jakož i samotné rozhodnutí, zdali daná záležitost představuje významnou nesprávnost ve výroční zprávě) je na zvážení auditora. Auditor může mít dobré důvody, proč jeho modifikace výroku k účetní závěrce neovlivňuje jeho vyjádření k výroční zprávě. Ale toto posouzení a příslušné důvody by měly být zdokumentovány.

Hugo a Sally se baví o konfirmacích pro přezkoumání hospodaření

1. Je povinnost posílat konfirmace u přezkoumání hospodaření?

Ahoj Sally, plánujeme přezkoumání hospodaření obce a nevíme, jestli máme v rámci této zakázky povinnost posílat konfirmace.

Ahoj Hugo, standard AS č. 52 takovou povinnost nestanoví, ale konfirmace jsou považovány za nejspolehlivější zdroj důkazních informací, protože jde o zdroj nezávislý na vedení účetní jednotky.

Přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou poskytující omezenou jistotu. ISAE 3000, ze kterého AS č. 52 vychází, uvádí, že k ověřovacím dovednostem a technikám patří i vhodná aplikace postupů v rámci konkrétní zakázky a ty mohou, např. kromě dotazování, pozorování a inspekce zahrnovat i konfirmace.

Tak vidíš. Abys splnil cíl přezkoumání a získal omezenou jistotu, budeš při plánování a provádění přezkoumání hospodaření kombinovat různé postupy. Proto bys měl posoudit, zda by bylo vhodné i v rámci přezkoumání hospodaření konfirmace využít.

Pokud správně rozumím, tak z AS č. 52 povinnost posílat při přezkoumání hospodaření konfirmace nevyplývá, ale mohu je vyhodnotit jako nejvhodnější zdroj důkazních informací a v rámci provádění přezkoumání hospodaření je využít.

Ano, přesně tak. Jen nezapomeň, že celý proces konfirmací od navržení žádostí až po vyhodnocení odpovědí by měl vycházet z ISA 505 viz odstavec A2 v AS č. 52.

Auditor neobdržel kompletní výroční zprávu včas

Situace, kdy vedení neposkytne auditorovi finální návrh výroční zprávy před vydáním zprávy auditora, jsou v posledních letech myslím již velmi zřídka. Přesto bych rád připomenul stručně základní pravidla.

Vedení má povinnost předložit návrh výroční zprávy před vydáním zprávy auditora. Tato povinnost není sice výslovně stanovena, ale jednoznačně vyplývá ze skutečnosti, že vyjádření auditora k výroční zprávě je povinnou součástí zprávy auditora k povinnému auditu. Zde opravdu není o čem diskutovat.

Pokud vedení přesto trvá na vydání zprávy auditora, aniž mu předložilo návrh výroční zprávy, aplikační doložka stanovuje poměrně striktní sekvenci kroků, které auditor musí dodržet předtím, než svoji zprávu vydá.

Pokud by zprávu vydal, musí v ní uvést, že se nebyl schopen vyjádřit k výroční zprávě. A co je důležité: jakmile k dané závěrce takovou zprávu vydá, nemůže již v budoucnu ke stejné závěrce vydat jinou zprávu (uvedeno jasně v aplikační doložce). Jinými slovy, vedení bude mít „na věky věků“ zprávu auditora, která bude čtenářům říkat, že vedení neposkytlo výroční zprávu k posouzení.

A teď přijde klíčová věc: celá popsaná sekvence stále neumožňuje vedení, aby v budoucnu připravilo výroční zprávu a vložilo do ní zprávu auditora, aniž by předtím tuto výroční zprávu poskytlo k posouzení auditorovi. Auditor ji tak jako tak musí nejprve vidět, a pak teprve udělí souhlas se zahrnutím jím dříve vydané zprávy auditora do této následně sestavené výroční zprávy. Pokud by v návrhu výroční zprávy shledal významné nesprávnosti, je povinen to sdělit vedení, resp. osobám pověřeným správou a řízením.

Jinými slovy, nemá moc smysl, aby vedení trvalo na vydání zprávy auditora, aniž mu poskytlo návrh výroční zprávy. Takovou zprávu si totiž může vedení jen strčit do šuplíku, ale stejně musí výroční zprávu následně vyrobit, poslat auditorovi k posouzení, a pak teprve ji zveřejnit. Ale zpráva auditora v této výroční zprávě musí uvést, že auditor nebyl schopen (k datu vydání jeho zprávy) danou výroční zprávu posoudit.

Zpráva o vztazích

A poslední poznámka v reakci na častou otázku: jak je to s ověřováním zprávy o vztazích mezi propojenými osobami? Pro naprostou většinu společností dnes platí, že byť mohou mít povinnost sestavit zprávu o vztazích, nemají povinnost jejího (samostatného) ověření. Zpráva o vztazích je nedílnou součástí výroční zprávy. Tím pádem jsou všechny informace v ní uvedené součástí „ostatních informací“ uvedených ve výroční zprávě. A jsou tudíž předmětem posuzování popsaném v celém tomto článku. Auditor tedy provádí pouhé posuzování oněch tří souladů, případně jiné evidentní nesprávnosti. Žádné speciální ověřování zprávy o vztazích

auditor neprovádí a ani se k ní (nezjistí-li významnou nesprávnost) explicitně nevyjadřuje.

Auditorský standard č. 56, který ještě formálně stále existuje, by se použil pouze tehdy, pokud by společnost dobrovolně požádala auditora o prověrku zprávy o vztazích, případně ze zvláštních právních důvodů byla povinna mít zprávu o vztazích stále ověřenou auditorem.

Závěr

Přistupujme k ověřování výročních zpráv zodpovědně. U malých společností, které připravují minimalistické výroční zprávy v rozsahu jedné či dvou stran možná nejde o příliš důležitý či informativní dokument. Ale u větších společností, které o sobě poskytují rozsáhlejší informace, jsou výroční zprávy předmětem značné pozornosti čtenářů. Nesprávné, neúplné či zavádějící údaje mohou mít závažný dopad na jejich rozhodování se všemi důsledky jak pro vedení účetní jednotky, tak pro auditora. Je velmi nepříjemné, pokud by auditor takovou nesprávnost neodhalil, byla-li významná, a on, pokud by byl pečlivý, ji prokazatelně odhalit mohl. I když by mělo jít „jen“ o dobrou pověst auditora.

Michal Štěpán

*Ing. Michal Štěpán je ředitelem v oddělení auditor-
ských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem brit-
ské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a statutár-
ním auditorem zapsaným v rejstříku KA ČR. Má více než
20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních
i nadnárodních společností v České republice působících
v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je
v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast au-
ditorské metodologie a zástupcem technického ředitele
pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské
vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně předná-
ší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto
programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou
Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční ra-
dy pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, kte-
rý připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů.
Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstu-
pem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditor-
ské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.*



Začátek povinnosti vykazovat dle směrnice o vykazování udržitelnosti se kvapem blíží



Markéta
Horková

Jako součást implementace akčního plánu pro financování udržitelného růstu v návaznosti na Evropskou zelenou dohodu (the European Green Deal) zveřidovala Evropská komise (EK) stávající ustanovení týkající se nefinančního výkaznictví, tzv. směrnici o nefinančním výkaznictví (NFRD), a to jejím rozšířením o směrnici o vykazování podniků o udržitelnosti – tzv. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Směrnice byla EK schválena 28. listopadu 2022 a měla by být transponována do českého právního řádu do 18 měsíců od zveřejnění ve věstníku (16. prosince 2022) Evropské Unie (EU), tj. do června 2024.

Pro koho a od kdy platí povinnost vykazování

Společnosti registrované v EU nebo ty, které jsou registrované mimo EU, ale vydaly cenné papíry na regulovaném trhu v EU a tím spadají do působnosti směrnice o transparentnosti, budou první zprávu dle CSRD vydávat následovně:

- velké společnosti, které jsou subjekty veřejného zájmu (s více než 500 zaměstnanci) a již podléhají NFRD (směrnice 2014/95/EU) – za účetní období začínající 1. ledna 2024 nebo později (v případě že se hospodářský rok liší od kalendářního) v roce 2025;
- velké společnosti a mateřské společnosti velké skupiny překračující k rozvahovému dni na konsolidované bázi alespoň dvě ze tří kritérií (a) celková rozvaha 20 milionů EUR, b) čistý obrát 40 milionů EUR a c) průměrný počet zaměstnanců během finančního roku 250) – za účetní období začínající 1. ledna 2025 nebo později v roce 2026;
- malé a střední podniky (SME), které jsou subjekty veřejného zájmu, za účetní období začínající 1. ledna 2026 nebo později v roce 2027;
- malé a nekomplexní finanční instituce podléhající směrnici (EU) No 575/2013 Art 4(1), bod (145), kapitální pojišťovny a zajišťovny dle směrnice 2009/138/EC (za předpokladu, že spadají do kategorie velkých nebo malých a středních podniků veřejného zájmu) za účetní období začínající 1. ledna 2026 nebo později v roce 2027.

Malé a střední podniky (SME), které jsou subjekty veřejného zájmu, mají možnost odkladu (opt-out) na dva roky za předpokladu, že společnost ve své výroční zprávě uvede, proč nebyla zpráva o udržitelnosti zveřejněna.

CSRD se také vztahuje na konsolidující mateřské společnosti mimo EU, které vytvořily čistý obrát více než 150 milionů EUR na území EU za každé z posledních dvou po sobě jdoucích účetních období a mají:

- aspoň jednu velkou dceřinou společnost registrovanou nebo kotovanou v EU, nebo
- pobočku v EU, která v předchozím finančním roce dosáhla čistého obrátu více než 40 milionů EUR.

Tyto společnosti budou první zprávu vydávat za účetní období začínající 1. ledna 2028 nebo později v roce 2029 (viz časový přehled dále).

Pokud ale dceřiná společnost s působností v EU, jejíž mateřská společnost je mimo EU, splní kritéria velké EU společnosti, musí připravit samostatnou zprávu o udržitelnosti v roce 2026 za rok 2025, pokud mateřská společnost dobrovolně neadoptuje konsolidované vykazování dle CSRD v roce 2026 za 2025, nebo pokud tato dceřiná společnost je velkou společností veřejného zájmu.

Společnosti spadající do působnosti CSRD budou muset také aplikovat článek 8 nařízení EU o taxonomii.

Osvobozená dceřiná společnost

Dceřiná společnost je osvobozena od vypracování zprávy o udržitelnosti v souladu s články 19 a 19a CSRD, pokud jsou tato společnost a případně její dceřiné společnosti zahrnuty do konsolidované výroční zprávy mateřské společnosti sestavené v souladu s články 29 a 29a CSRD. Výjimka se nevztahuje na velké společnosti, které jsou subjekty veřejného zájmu. Úvěrové instituce, které jsou trvale přidružené k ústřednímu orgánu, který na ně dohlíží, se považují za dceřiné společnosti tohoto ústředního orgánu. Pojišťovny, které jsou na základě finančních vztahů součástí skupiny a podléhají skupinovému dozoru se považují za dceřiné společnosti mateřské společnosti této skupiny.



Co budou společnosti vykazovat

Společnosti budou muset provést významné změny ve způsobu přípravy a zveřejňování informací o udržitelnosti. Budou muset reportovat komplexní informace nezbytné k pochopení dopadu společnosti na záležitosti udržitelnosti v oblasti životního prostředí (Environmental), sociální oblasti (Social) a správy (Governance) neboli ESG a toho, jak tyto záležitosti ovlivňují rozvoj společnosti, výkonnost a postavení společnosti založené na principu dvojí významnosti a včetně informací týkajících se článku 8 taxonomie EU (nařízení EU 2020/852). Vykazované informace o udržitelnosti budou zahrnovat krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé časové horizonty, retrospektivní a prospektivní pohled a budou mít kvalitativní a kvantitativní charakter. Tyto informace budou vyžadovány o celém hodnotovém řetězci společnosti, včetně jejích vlastních operací, produktů a služeb, obchodních vztahů a dodavatelského řetězce, a to jak v rámci EU, tak i třetích zemí, pokud hodnotový řetězec společnosti zasahuje mimo EU.

Aby bylo zaručeno, že uživatelům bude poskytnut integrovaný pohled na dopad společnosti na záležitosti udržitelnosti a na to, jak ovlivňují rozvoj společnosti, výkon a pozici související s ESG, budou společnosti postupovat při přípravě zprávy dle Evropských standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti (European Sustainability Reporting Standards, ESRS).

Ty se skládají ze tří hlavních částí, a to:

- Obecných požadavků (ESRS 1 – General requirements),
- Obecných zveřejnění (ESRS 2 – General disclosure),
- tematických standardů (topical standards).

První dva standardy jsou „průřezové“ a vztahují se na všechny společnosti spadající do rozsahu působnosti ESRS a zahrnují témata, jako jsou zásady a cíle,

řízení ve vztahu k udržitelnosti a posouzení podstatných dopadů, rizik a příležitostí na udržitelnost ze strany společnosti.

Tematické standardy souvisí s dopadem společnosti na ESG, které budou aplikovatelné na základě tzv. dvojí významnosti. Podle tohoto konceptu musí společnosti zvážit následující faktory:

- dopady činností společnosti na životní prostředí a společnost a
- jak udržitelnost ovlivňuje podnikání společnosti.

Společnosti budou rovněž povinny zvažovat každé hledisko významnosti jednotlivě a zveřejňovat informace, které mohou být podstatné z obou, nebo pouze z jednoho z hledisek významnosti.

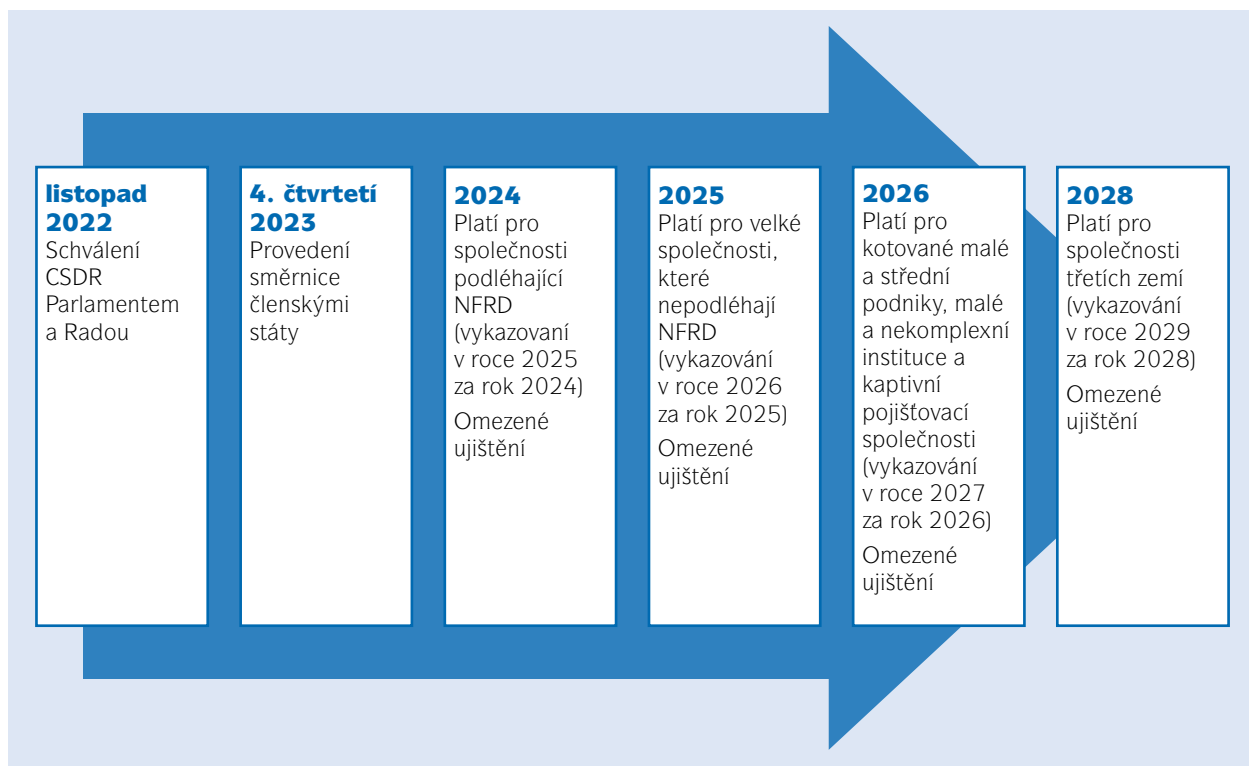
Malé a střední podniky (SME), které jsou subjekty veřejného zájmu, a malé a nekomplexní finanční instituce budou reportovat proporcionálně dle upravených standardů. Podobně společnosti mimo EU, které splní podmínky reportování o udržitelnosti, budou mít své specifické standardy.

V jakém formátu budou společnosti reportovat informace o udržitelnosti

Informace o udržitelnosti by měly být uvedeny v samostatné části výroční zprávy a spolu s ní zveřejněny. Společnost musí svou výroční zprávu, a tedy i zprávu o udržitelnosti, zdarma zpřístupnit na svých webových stránkách, a to v jednotném elektronickém formátu (ESEF). Společnosti budou muset také označit zprávy o udržitelnosti, včetně informací požadovaných článkem 8 taxonomie EU, aby bylo umožněno jejich načtení do jednotné Evropské databáze, tzv. European Single Access Point (ESAP) dle směrnice (EU) 2019/815. To umožní zpřístupnění těchto informací v jednom místě.



Časová osa CSRD



Externí ověření

CSRD požaduje, aby statutární auditor vyjádřil názor na reportované informace ohledně udržitelnosti, zejména proto, aby „pomohl zajistit propojenost a konzistenci finančních informací a informací o udržitelnosti“.

U všech zpráv o udržitelnosti vypracovaných dle CSRD požadavků je povinné ověření poskytující omezené ujištění (limited assurance) nezávislé třetí strany. Očekává se, že ověření poskytující přiměřené ujištění (reasonable assurance) se stane povinným poté, co Evropská komise posoudí jeho proveditelnost auditory a společnostmi (nejpozději od 1. října 2028). Evropská komise přijme auditorské standardy pro zakázku poskytující omezené ujištění (limited assurance) do 1. října 2026. Členské státy mohou mezitím uplatňovat vnitrostátní auditorské standardy, postupy nebo požadavky.

Očekává se, že předmětem ověřování bude:

- dodržování pravidel podávání zpráv CSRD dle článku 19a, včetně standardů o podávání zpráv přijatých podle článku 29b nebo článku 29c směrnice 2013/34/EU;
- proces, kterým společnost identifikovala informace potřebné k vykazování podle ESRS;
- dodržování požadavku na formát vykazovaných informací týkajících se udržitelnosti v souladu s článkem 29d směrnice 2013/34/EU (digitalizace).

V neposlední řadě se také bude ověřovat soulad s požadavky na podávání zpráv podle článku 8 nařízení EU o taxonomii (Nařízení EU 2020/852).

Statutární auditoři musí splňovat specifické požadavky na vzdělávání nad rámec stávajících požadavků směrnice o auditu 2006/43/EC, aby mohli provádět ověřovací zakázky týkající se zpráv o udržitelnosti.

Specifické požadavky zahrnují zejména:

- právní požadavky a reportovací standardy spojené s přípravou výročních a konsolidovaných zpráv o udržitelnosti,
- analýzu udržitelnosti,
- due diligence procesů týkajících se udržitelnosti,
- právní požadavky a auditorské standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti.

Statutární auditor musí absolvovat alespoň osm měsíců odborné praxe při provádění ověřování zpráv o udržitelnosti nebo jiných služeb souvisejících s udržitelností. CSRD obsahuje přechodná ustanovení pro stávající statutární auditory s osvědčením vydaným před 1. lednem 2024.

Markéta Horková

Markéta Horková působí na pozici seniorního manažera v EY Praha jako poradce pro oblast změn klimatu a udržitelnosti. Má více než 18 let zkušeností na mezinárodních kapitálových trzích a komplexní znalosti ESG problematiky a udržitelného financování. V současné době se věnuje především ESG regulatorice, jako je CSRD a EU taxonomie, a jejich implementaci do byznysových strategií.

Taxonomie EU pro nefinanční subjekty



Matěj Schánilec

Dne 12. července 2020 vstoupilo v platnost Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 – takzvaná taxonomie EU pro udržitelné aktivity (dále i jen „taxonomie“). Od této doby již byla mnohokrát doplněna a novelizována, naposledy v červenci letošního roku. Jedná se o jeden z páteřních legislativních aktů evropského rámce pro udržitelné financování, které má napomáhat v naplňování cílů stanovených evropským Green Dealem a směřovat soukromé subjekty na trajektorii Net Zero do roku 2050.

Upozorňujeme, že tento článek se nezabývá taxonomií, která je používána pro elektronické vykazování účetních závěrek v souladu s ESEF.

Co je tedy taxonomie EU?

Taxonomie EU je klasifikační systém ekonomických aktivit, které jsou z pohledu EU považovány za udržitelné s ohledem na stanovené klimatické cíle. Taxonomie přináší jednotná pravidla pro určování, které aktivity vykonávané subjekty na evropském trhu lze považovat za udržitelné. Taxonomie přitom adoptuje globální evropské environmentální cíle stanovené zejména Pařížskou konferencí. Taxonomické aktivity jsou členěné do kategorií dle klimatických cílů, které svou realizací pomáhají naplňovat. Jde konkrétně o tyto oblasti:

- zmírňování změny klimatu,
- přizpůsobování se změně klimatu,
- udržitelné využívání a ochrana vodních a mořských zdrojů,
- přechod na oběhové hospodářství,
- prevence a omezování znečištění,



Ve zprávě o udržitelnosti jsem si přečetl uhlíkovou stopu vaší banky a rozhodl jsem se raději všechny své peníze u vás vybrat.

Kresba: Ivan Svoboda

- ochrana a obnova biologické rozmanitosti a ekosystémů.

Taxonomie poskytuje jednotné definice a kritéria pro udržitelné ekonomické aktivity. Velké množství subjektů v EU již dávno pochopilo potřebu poskytovat svým zákazníkům a partnerům informace týkající se nejen finančních dat společnosti. Již delší dobu tak sledujeme i na evropském trhu nárůst poskytovaných nefinančních informací, a to v rámci rozličného spektra ESG reportů, CSR reportů nebo jiných typů zpráv o udržitelnosti. Tím, že po dlouhou dobu byla na trhu značná poptávka po nefinančních informacích bez závazného legislativního rámce, začaly si různé společnosti udržitelnost vykládat ve svém vlastním kontextu. Jednotný jazyk a závazný klasifikační legislativní kontext umožní čtenářům spolehlivé pochopení míry udržitelnosti vykazujících společností. Zároveň umožňuje srovnání míry udržitelnosti mezi jednotlivými společnostmi na trhu. Závazné definice a jednotná vyhodnocující kritéria pomohou navíc předcházet zneužívání nejasností v pojmech, které v minulosti mohlo být využíváno například i ke greenwashingu.

Taxonomie není seznamem aktivit, do kterých by subjekty byly povinny investovat, ani nestanovuje žádné investiční restrikce. Taxonomie je čistě klasifikačním předpisem, který sice přináší určitému spektru společností nové reportingové povinnosti, ale zároveň nestanovuje žádné povinné investice nebo minimální hodnoty vykazovaných ukazatelů. Jedná se v zásadě o nástroj EU k přesměrování soukromých zdrojů k udržitelným aktivitám. Zcela zásadní dopad bude mít totiž v následujících letech taxonomie EU také na strukturu financování společností a jejich konkrétních aktivit. Taxonomie přináší již uvedenou reportingovou povinnost, přičemž stanovuje různé povinné ukazatele pro finanční instituce a různé pro nefinanční podniky. Velmi zjednodušeně řečeno (znalý čtenář promine) finanční instituce musí zveřejňovat podíl investovaného kapitálu do udržitelných aktivit. Tyto ukazatele reportují přímo Evropské centrální bance (ECB), u které se očekává, že bude do budoucna zvýhodňovat instituce s lepšími reportovanými ukazateli. Např. banky, které mají lepší ukazatel investovaného kapitálu do udržitelných aktivit, budou moci využívat u ECB lepší úrokové míry než banky s horšími ukazateli. Vzhledem k tomu, že finanční instituce odvozují své ukazatele do značné míry právě od ukazatelů nefinančních podniků, se kterými spolupracují, lze předpokládat, že i kupříkladu běžné banky budou upřednostňovat korporátní klienty s lepšími reportovanými ukazateli. Obdobně počítáme s tím, že budou finanční instituce více otevřené investicím do projektů, které budou v souladu s taxonomií EU.

Jak poznat udržitelnou aktivitu dle taxonomie EU?

Veškeré dosavadní povídání v tomto článku o taxonomii se točí kolem udržitelných aktivit. Jak udržitelné aktivity ale poznat? K identifikaci těchto aktivit, poslouží následující čtyřfázový test.

Čtyři kroky k udržitelným aktivitám:

- 1) Identifikace způsobilých aktivit – Prvním krokem je identifikace, zda daná aktivita je, nebo není na seznamu způsobilých aktivit v rámci taxonomie EU. Regulace poskytuje taxativní výčet aktivit, strukturovaných podle environmentálních cílů, které mají jednotlivé aktivity naplňovat. Popis tzv. způsobilé aktivity lze najít v rámci taxonomické regulace bez ohledu na to, zda splňuje další hodnotící kritéria.
- 2) Významné přispění – U způsobilých aktivit dále hodnotíme kritéria tzv. významného přispění. Tato kritéria jsou specificky stanovena pro každou způsobilou aktivitu. Jedná se o technické předpoklady, které hodnotí, zda je způsobilá aktivita vykonávána za takových podmínek a s takovou intenzitou, aby realizací této aktivity skutečně docházelo k naplňování daného environmentálního cíle.
- 3) Zásada „Významně nepoškozovat“ – Dalším krokem při vyhodnocování, zda je aktivita udržitelná (tedy „v souladu s taxonomií EU“), je splnění kritérií ze zásady „Významně nepoškozovat žádný další klimatický cíl“. V rámci naplňování těchto kritérií dochází k hodnocení, zda je způsobilá aktivita vykonávána za takových podmínek, že nedochází k poškozování zájmů artikulovaných v rámci ostatních environmentálních cílů. Velmi zjednodušeně řečeno, například že výstavbou a provozem větrných elektráren nedojde k poškození biodiverzity v místě instalace.
- 4) Soulad se zárukami minimálních lidských práv a svobod – Posledním krokem testu je kontrola, zda je daná aktivita vykonávána v souladu s minimálními zárukami lidských, právních a pracovních pravidel. Výkon v souladu s minimálními zárukami není třeba hodnotit po jednotlivých aktivitách, vyhodnocení tohoto bodu lze provést na úrovni celé společnosti či skupiny. Nejde přitom o pouhou kontrolu, zda jsou dodržovány minimální standardy lidských práv a svobod, ale o kontrolu toho, zda má společnost (či skupina) nastavené procesy směřující k prevenci a nápravným opatřením pro případ porušení těchto zásad. Toto procesní nastavení navíc není jen otázkou dané společnosti, ale také jejího celého hodnotového řetězce.

Na koho taxonomie EU dopadá?

Vymezení povinných subjektů stanovuje taxonomie EU odkazem na směrnici 2014/95/EU, směrnici o ne finančním reportingu („NFRD“). V současné době jsou povinné subjekty, tedy subjekty shodné s požadavky NFRD, společnosti nebo skupiny, které jsou subjektem

Hugo a Sally se baví o konfirmacích pro přezkoumání hospodaření

2. Obec odmítá poslat konfirmace

AS č. 52 požaduje, abychom při přezkoumání hospodaření identifikovali oblasti výskytu materiální chyby či nedostatku. Obec má dlouhodobý úvěr a říká, že k němu nemá žádnou zástavu. Rozhodli jsem se využít konfirmace pro ověření existence možných zástav. Vedení obce ale odmítá poslat bankovní konfirmace s tím, že nechce platit za něco, co je uvedeno na bankovních výpisech.

A zkusil jsi jim vysvětlit, proč a k čemu bankovní konfirmace potřebuješ?

Ano, řekl jsem, že v případě vztahů s finančními institucemi slouží konfirmace nejenom k ověření zůstatků na běžných bankovních účtech a úvěrech, ale i k ověření existence dalších smluvních vztahů s bankou, jako jsou např. deriváty, záruky a zástavy. Ale oni tvrdí, že žádné další smluvní vztahy s bankou nemají. Nevím, jak mám jejich tvrzení bez bankovní konfirmace ověřit.

Povinnou náležitostí závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření je i uvedení podílu zastaveného majetku na celkovém majetku obce a najít alternativní postup, jak si z jiného nezávislého zdroje ověřit, že žádné zástavy nemají, není v tomto případě vůbec jednoduché. Vždy budeš závislý na podkladech, které od obce získáš.

Myslím si, že pokud by mi chtěli něco tajit, tak mi dokumenty prostě nedají. Ale i když mi smlouvu s bankou poskytnou, nemusím mít jistotu, že je kompletní.

Pokud tedy vyhodnotíš, že pro ověření zástav k majetku obce nemůžeš bez bankovní konfirmace získat dostatečné a vhodné důkazní informace, bude se jednat o omezení rozsahu.

Takže budu povinen buď vyjádřit závěr s výhradou, vyjádření závěru odmítnout, nebo od zakázky přezkoumání hospodaření odstoupit?

Ano. Příklady vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání hospodaření podle ISAE 3000 najdeš v příloze č. 3 AS č. 52. Zároveň budeš muset do zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření uvést i vyjádření ohledně chyb a nedostatků podle zákona o přezkoumání. Příklady najdeš v AS č. 52 v příloze č. 4.

veřejného zájmu a zároveň mají průměrný počet zaměstnanců převyšující 500. Situace se ovšem radikálně mění s příchodem CSRD, směrnice, která nahrazuje NFRD, a povinné subjekty podle taxonomie tak budou shodně se subjekty povinnými dle CSRD. Společnosti či skupiny tedy budou reportovat dle CSRD povinně vždy taxonomii EU ruku v ruce s ESRS standardy.

Vykazování taxonomie u obchodních společností

Společnostem či skupinám, které se dostanou mezi povinné subjekty dle taxonomie EU, tak nezbyvá nic jiného než si osvojit zcela nový reportingový rámec. Přestože řadíme taxonomický reporting do skupiny vykazování udržitelnosti, ve skutečnosti leží jádro tohoto výkaznictví někde na pomezí mezi finančním a nefinančním výkaznictvím.

Povinné subjekty, které nejsou finančními institucemi, musejí dle taxonomie zveřejňovat tři ukazatele (tzv. KPI), které vyjadřují poměr udržitelných aktivit v portfoliu společnosti za využití právě finančních dat. Tato KPI jsou:

- udržitelný obrát, tedy podíl obrátu generovaný z udržitelných aktivit na celkovém obrátu společnosti/skupiny,
- udržitelné kapitálové výdaje, tedy podíl investic směřujících k udržitelným aktivitám na celkových investicích společnosti/skupiny,
- udržitelné provozní výdaje, tedy podíl provozních nákladů souvisejících s udržitelnými aktivitami na celkových provozních nákladech společnosti/skupiny.

Samotný výpočet je zcela banální, jde o jednoduché trojčlenky. Problémem ovšem bývá, jakým způsobem stanovit správná data pro výpočet. Situace se ještě více komplikuje zejména u ukazatele provozních výdajů. Provozní výdaje jsou totiž v rámci taxonomie EU určeny zcela odlišně od běžné percepce tohoto pojmu mezi odbornou veřejností. Samotné vymezení celkových provozních nákladů tak vyžaduje množství práce a vede k mnohdy obskurním debatám, jaké položky do kategorie provozních nákladů dle taxonomie EU spadají, a jaké ne.

Všechny KPI jsou dále doprovázeny množstvím povinně zveřejňovaných kontextových či doplňujících informací. Když k tomu přičteme ještě povinný formát tabulek pro zveřejnění informací, kterých v některých případech může být nepřehledné množství, jedná se ve výsledku o poměrně obsáhlou zprávu, jejíž příprava zabere i zkušeným taxonomům mnoho bezesných nocí.

Závěr aneb ďábel se skrývá v detailech

Taxonomii v současné době nalezneme (vč. dodatků z letošního léta) na více než osmi stech stránkách legislativního textu rozděleného mezi dvanáct souvisejících legislativních aktů. Kromě legislativních aktů stihla do dnešního dne Evropská komise zveřejnit také šest várek značně rozsáhlých vysvětlujících často kladených dotazů. Vzhledem k tomu, za jak krátkou dobu tato legislativní odyssea vznikla, samozřejmě nelze předpokládat, že by měl být celý sborník předpisů bez jakékoliv vady na krásu. Přestože osobně sledávám tuto iniciativu Evropské unie za nezbytnou pro udržitelný vývoj Evropy, nezbyvá také než zcela střízlivě přiznat, že nařízení a doplňující legislativa obsahují mnoho nekonzistencí, nepřesností a interpretačních nejasností. Přestože někde jde regulace do značné hloubky, jinde zanechává interpretační vakuum, které musí tvůrci reportů překonávat, a to bez zavedené nejlepší praxe. A jsou to právě drobné interpretační detaily, které způsobují v rámci zavádění tohoto reportingu největší obtíže.

Matěj Schánilec

Matěj Schánilec je manažerem v oddělení Poradenských služeb a ESG reportingu v PwC. Je specialistou na reporting podle taxonomie EU. Má za sebou bohaté zkušenosti z přípravy taxonomických reportů a je členem PwC Taxonomy, pracovní skupiny na regionální úrovni. Mimo taxonomie se podílí také na reportingových projektech dle GRI, TCFD či CSRD. Má za sebou také několik let zkušeností v auditu a s poradenstvím v oblasti IFRS, IFRS konsolidací a konverzí na IFRS účetní výkaznictví.



Ověřování zpráv o udržitelnosti



Petra Jirková
Bočáková

S cílem zajištění věrohodnosti zveřejňovaných informací o udržitelnosti a dosažení obdobné úrovně jistoty u vykazovaných finančních informací i informací o udržitelnosti zavádí Směrnice (EU) 2022/2464 o podávání zpráv podniků o udržitelnosti ze dne 14. prosince 2022 (dále jen „CSRD směrnice“) požadavek na ověření zpráv o udržitelnosti nezávislým auditorem¹, a to formou ověření poskytujícího omezenou jistotu v prvních letech s následným přechodem na ověření poskytující přiměřenou jistotu. V tuto chvíli neexistuje společně dohodnutý standard pro ověřování zpráv o udržitelnosti. Členské státy tak mohou do doby, než Evropská komise přijme standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti, uplatňovat vnitrostátní ověřovací standardy, jako je např. standard ISAE 3000, který se v současné době používá k dobrovolnému ověřování zpráv o udržitelnosti dle existujících mezinárodně uznávaných metodik výkaznictví (např. Global Reporting Initiative – GRI). S ohledem na rostoucí význam zveřejňovaných informací o udržitelnosti zveřejnila v dubnu 2021 Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (dále jen „IAASB“) na svých webových stránkách pomůcku týkající se využití ISAE 3000 (revidované znění) pro ověřování zpráv o udržitelnosti.

Kandidátem na vhodný standard, který by Evropská komise mohla přijmout jako společně dohodnutý standard pro ověřování zpráv o udržitelnosti s omezenou nebo přiměřenou jistotou, je standard ISSA 5000 (International Standard on Sustainability Assurance), jehož návrh byl letos v červnu schválen IAASB k veřejné konzultaci. Konzultace je otevřena od začátku srpna do začátku prosince 2023.

Pro ověřování dílčích informací o udržitelnosti mohou být použity i jiné profesní standardy, např. standard ISAE 3410 pro ověření výkazů emisí skleníkových plynů. V tomto článku se zaměřím na některá specifika ověřování zpráv o udržitelnosti dle ISAE 3000.

Ověřování informací o udržitelnosti je objektivním procesem podpořeným úsudkem a odbornými znalostmi auditora a vyžaduje zdravou dávku skepse, kontextu, analytického myšlení a přístup k širokému spektru zkušených specialistů. Odbornost v předmětu, který auditor ověřuje (ať už jsou to emise skleníkových plynů, rozdíly v odměňování žen a mužů nebo třeba struktury řízení), je nezbytná pro identifikaci,

posouzení a reakci na relevantní rizika, včetně ověření datových souborů, posouzení jejich přesnosti a zajištění toho, že ve zprávě o udržitelnosti nebylo opomenuto nic podstatného. To předpokládá dostatečně robustní odborné znalosti o používaných standardech vykazování, ať již zmiňované Global Reporting Initiative (GRI), či v červenci schválené Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (European Sustainability Reporting Standards, ESRS), aby mohl uživatel získat jistotu, že zveřejněné informace skutečně splňují specifická kritéria. A toto vše musí auditor zajistit v kontextu regulovaného profesního etického rámce, který posiluje nezávislost, integritu a objektivitu auditorů.

V případě zprávy o udržitelnosti dle požadavků CSRD směrnice se auditor bude muset vyjádřit k:

- souladu zveřejněné zprávy o udržitelnosti s ESRS standardy,
- postupu účetní jednotky při určování informací vykazovaných podle ESRS standardů,
- dodržení požadavku na značkování zpráv o udržitelnosti a
- tomu, zda zpráva účetní jednotky splňuje požadavky na podávání zpráv stanovené v článku 8 nařízení (EU) 2020/852 (tzv. EU taxonomie).

Specifika ověřování zpráv o udržitelnosti

V porovnání s účetními závěrkami se zprávy o udržitelnosti vyznačují řadou specifických charakteristik, které mají dopad na nastavení strategie ověření, rozsah prací, které auditor provede, a na jeho závěr (výrok). Například:

- Zveřejněné kvantitativní informace nelze obecně odvodit z žádného systému podvojného účetnictví.
- Velké množství zveřejněných kvantitativních informací není vyjádřeno v peněžních jednotkách nebo dokonce ani ve společné měrné jednotce (např. výkonnostní ukazatele emisí skleníkových plynů jsou měřeny v ekvivalentech CO₂, výkonnostní ukazatele spokojenosti zákazníků mohou být měřeny na základě průzkumů spokojenosti zákazníků, počtu jejich stížností nebo třeba počtu vracejících se zákazníků v daném období).
- Zprávy o udržitelnosti často obsahují informace orientované do budoucnosti, které budou předmětem větší míry nejistoty.
- Kvalitativní informace jsou pro uživatele často stejně relevantní a důležité jako kvantitativní informace.

¹ Termín odborník používaný standardem ISAE 3000 byl v tomto článku záměrně nahrazen termínem auditor v souladu s terminologií používanou CSRD směrnicí a s očekávanou transpozicí CSRD směrnice do českého práva, kde se v souladu s předběžnými informacemi od Ministerstva financí ČR předpokládá, že ověřování zpráv o udržitelnosti dle CSRD budou moci provádět pouze auditoři, kteří jsou členy Komory auditorů České republiky a mají odpovídající vzdělání a zkušenosti v oblasti ESG.

- Zprávy o udržitelnosti jsou určeny pro širší a často méně homogenní skupinu uživatelů s potenciálně širšími očekáváními a informačními potřebami.
- Systém vnitřní kontroly pro řízení rizik a sběr dat nemusí být dostupný pro všechny oblasti předmětu zakázky.
- Koncept konsolidace či agregace relevantních informací ve zprávě o udržitelnosti může být odlišný od konceptu kontroly, jak je definován pro účely účetního výkaznictví (např. vykazování informací v rámci dodavatelského řetězce).
- V rámci organizační struktury účetní jednotky budou vlastníci zodpovědní za zveřejnění jednotlivých informací o udržitelnosti typicky mimo proces účetního výkaznictví.

Identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem

Proces identifikace a vyhodnocení rizik se u těchto zakázek obecně neliší od procesu identifikace a vyhodnocení rizik u auditu účetních závěrek. Jiná však budou možná rizika, která by měl auditor vzít v úvahu pro jednotlivé předmětné informace, jejich různorodost a množství (ať už na úrovni informace o udržitelnosti jako celku, nebo pro jednotlivé významné požadavky na zveřejňování informací) a odlišnost od obvyklých rizik významné nesprávnosti u auditu účetních závěrek. Možnými relevantními riziky mohou být například:

- neschopnost přesně identifikovat všechny zdroje emisí skleníkových plynů,
- riziko podvodu, například v souvislosti s obchodováním s emisemi,
- identifikace toků odpadu, jeho opětovného použití a recyklace může být neúplná,
- recyklace nebo prodej odpadních materiálů jako suroviny mohou být nesprávně vykazány,
- přesnost vodoměrů závisí na pravidelné kalibraci a údržbě,



- úplnost hlášení incidentů může záviset na včasném dobrovolném hlášení zaměstnanců a dodavatelů organizací,
- počty zaměstnanců mohou být vykazovány nekonzistentně, např. počet osob nebo ekvivalent plného pracovního úvazku, stav průměrný nebo ke konci vykazovaného období,
- informace mohou být sestaveny nebo vypočteny nesprávně z důvodu neznalosti nebo nepochopení nových standardů vykazování.

Na rozdíl od auditu účetní závěrky neexistují v případě zakázek na ověření zpráv o udržitelnosti žádná předpokládaná rizika významné (materiální) nesprávnosti v důsledku podvodu (např. předpoklad, že existují rizika podvodu při vykazování výnosů a obcházení kontrol vedením). Nicméně stejně jako v případě auditu účetní závěrky vyžaduje vyhodnocení rizika podvodu zapojení seniorních členů auditního týmu, aby jednak porozuměli rizikovým faktorům podvodu, identifikovali riziko podvodu (na úrovni předmětu zakázky a na úrovni jednotlivých tvrzení) a aby nastavili vhodnou reakci na identifikovaná rizika. Je třeba zvážit například tyto faktory:

- za sestavení zpráv o udržitelnosti je často odpovědná vybraná skupina jednotlivců s omezenou mírou dohledu ze strany vedení,
- proces sestavení zpráv o udržitelnosti nemusí podléhat vyspělému kontrolnímu prostředí nebo kontrolním činnostem,
- podmínky nebo události, které by mohly vést k riziku významné nesprávnosti (ať už v důsledku podvodu, nebo chyby), mohou být auditorům účetní závěrky méně známé kvůli povaze a variabilitě předmětu zakázky ověření zpráv o udržitelnosti.

Stanovení materiality (významnosti) v kontextu zpráv o udržitelnosti

Přestože je význam a použití materiality u zakázek ověřování zpráv o udržitelnosti shodný s pojetím materiality u auditu účetních závěrek, liší se způsob, jakým je materialita aplikována.

Zatímco v případě auditu účetní závěrky je materialita stanovena pro účetní závěrku jako celek a jako výchozí bod se často používá procento aplikované na vybranou veličinu (např. zisk po zdanění, celkové výnosy), zprávy o udržitelnosti obsahují množství různorodých nesourodých informací, jako jsou emise skleníkových plynů, spotřeba vody, zranění a úmrtí zaměstnanců, které budou pravděpodobně relevantní pro různé skupiny uživatelů. V takovém případě nebude vhodné stanovit jednu číselnou veličinu jako celkovou materialitu pro zprávu o udržitelnosti jako celek. Místo toho bude muset auditor stanovit řadu různých materialit pro různé předmětné informace (např. počet pracovních úrazů za rok, množství spotřebované energie na m², množství vyprodukovaného nebezpečného odpadu v tunách, množství vyprodukovaných emisí skleníkových plynů).

V případě některých předmětných informací zpráv o udržitelnosti mohou být kvalitativní faktory materiality stejně důležité nebo dokonce důležitější než kvantitativní faktory (např. v souvislosti se zveřejňováním ukazatelů zdraví a bezpečnosti je obvykle jedno úmrtí považováno za významné bez ohledu na velikost a povahu ostatních zveřejnění týkajících se ukazatelů zdraví a bezpečnosti).

Pokrytí kvalitativních informací

Kritéria vztahující se ke kvalitativním informacím se svou povahou liší od kritérií souvisejících s kvantitativními informacemi a míra detailu vyžadovaná platnou legislativou (např. ESRS standardy) nemusí být dostatečně podrobně popsána, aby umožnila přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení kvalitativních informací, což ovlivní schopnost auditora získat přesvědčivé důkazní informace. Příklady typických situací, které mohou nastat:

- Testy věcné správnosti nemusí být dostatečné k získání důkazních informací o kvalitativních informacích, protože nemusí poskytnout informace o úplnosti zveřejněných informací nebo o tom, zda jsou zveřejněné informace dostatečně vyvážené.
- Zveřejněné informace mohou být získávány z interních zdrojů, například formou neformální komunikace a dostatečné podpůrné informace nemusí být k dispozici.
- Vedení účetní jednotky může dát větší důraz a upřednostnit sestavení a přípravu kvantitativních informací před kvalitativními, což může vést k většímu tlaku na auditora, s ohledem na včasnou identifikaci případných rizik, nastavení strategie ověření apod.

Pokud auditor identifikuje nesprávnosti u kvalitativních informací (např. zveřejnění informací, které nesplňují kritéria nebo které zakrývají nebo zkreslují informace požadované kritérii, zveřejnění informací, které nejsou podloženy vhodnými důkazními informacemi, zveřejnění nejednoznačných nebo nejasných prohlášení), musí je posoudit a vyhodnotit z pohledu jejich dopadu na zprávu (výrok) auditora. A to zejména v kontextu toho, jaký mají dopad na předmět zakázky, zda se nejedná o porušení právních předpisů nebo zda má nesprávnost dopad na zainteresované strany účetní jednotky (i nesprávnosti ovlivňující malou skupinu zainteresovaných stran mohou mít významný dopad).

Pokrytí informací orientovaných do budoucnosti

Zprávy o udržitelnosti mohou obsahovat různé formy informací orientovaných do budoucnosti, jako jsou například:

- informace u budoucích podmínkách nebo výsledcích, včetně prognóz a projekcí (např. účetní jednotka zveřejní prognózu emisí skleníkových plynů nebo

Hugo a Sally se baví o konfirmacích pro přezkoumání hospodaření

3. Jak otestovat příjmy obce

Daňové příjmy obce tvoří 65 % z celkových příjmů rozpočtu, jde tedy o materiální část příjmů obce. Vedení obce říká, že jsou zvyklí si s finančním a celním úřadem sami odsouhlasovat zůstatky daňových příjmů k 31. prosinci. Tyto úřady s auditorem komunikovat nebudou, neukládá jim to žádný právní předpis. Písemnou odpověď nám předají. Můžeme tuto konfirmaci využít?

Ano, ale dej si pozor, protože taková konfirmace nesplňuje požadavky mezinárodního auditorského standardu ISA 505. Musíš tedy vyhodnotit a zdokumentovat, že nemáš pochybnosti o její spolehlivosti. Spolehlivost informace je ovlivněna jejím zdrojem a povahou a závisí na okolnostech, za kterých byla získána. Pokud budeš potvrzení považovat za spolehlivé, můžeš ho použít jako důkazní informaci pro ověření té části daňových příjmů, která byla potvrzena.

A co se zbývající částí daňových příjmů, která nebyla potvrzena?

Pro zbývající část daňových příjmů, do které patří například místní poplatky či daně, poplatky a jiná plnění v oblasti hazardních her, navrheš a provedeš testy věcné správnosti.

A Sally, bylo by možné získat obdobné písemné potvrzení i pro ověření přijatých transferů, které jsou další materiální částí příjmů rozpočtu obce?

Bohužel ne. Většinou jde o transfery poskytnuté ze státního rozpočtu. To znamená, že jde o finanční prostředky poskytnuté jednotlivými ministerstvy či státními fondy a tyto státní organizace žádná písemná potvrzení pro obec nevystaví, proto budeš muset přijaté transfery otestovat jinak.

Takže pro přijaté transfery navrhu a provedu testy věcné správnosti.

Ano. Ale nezapomeň, že u přezkoumání hospodaření nejde jen o ověření zůstatků příjmů, musíš je ověřit i podle hledisek uvedených v paragrafu 3 zákona o přezkoumání.

odpadu na základě historických výsledků, ale s přihlédnutím k novým výrobním metodám, jejichž zavedení vedení účetní jednotky předpokládá),

- informace o budoucích rizicích a příležitostech nebo
- informace týkající se záměrů účetní jednotky nebo budoucí strategie (např. účetní jednotka zveřejní svou připravenost vypořádat se s negativním dopadem změny klimatu z důvodu zvýšení průměrné globální teploty o jeden stupeň Celsia v porovnání s připraveností založenou na zvýšení o dva stupně Celsia).

Informace zaměřené do budoucnosti budou předmětem větší míry nejistoty a lze pro ně očekávat méně objektivní důkazní informace. Pro auditora bude tedy obtížnější získat stejnou míru ujištění jako v případě historických informací.

Předmětné informace předpovídající budoucí podmínky nebo výsledky se týkají událostí a akcí, které ještě nenastaly a nemusí nastat nebo které se staly, ale stále se vyvíjejí nepředvídatelným způsobem. Cílem auditora není „předpovídat budoucnost“ a vyjadřovat závěr ohledně toho, zda budou dosaženy nebo realizovány předpokládané, projektované nebo predikované výsledky. V případě informací zaměřených do budoucnosti auditor pouze poskytne ověření toho, zda byly tyto informace vypracovány v souladu s použitelnými standardy.

Shrnutí

Ověřování zpráv o udržitelnosti je relativně mladým a vyvíjejícím se oborem. Co se komplexnosti týká, nezádá si s auditem účetních závěrek a není dobré jej podceňovat. V praxi stále existuje rozmanitost a nekonzistence, pokud jde o informace, které jsou předmětem ujištění, a požadovanou úroveň ujištění. Minimálně na evropské

úrovni se však blýská na lepší časy a pevně věřím, že připravovaný standard ISSA 5000 přinese potřebnou míru standardizace a harmonizace do procesu ověřování zpráv o udržitelnosti.

Petra Jirková Bočáková

Ing. Petra Jirková Bočáková, FCCA, je ředitelkou v oddělení auditu ve společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. Během své auditorské praxe získala rozsáhlé zkušenosti s vedením komplexních zakázek z různých odvětví a v současné době vede tým zabývající se ověřováním zpráv o udržitelnosti. V letech 2010–2012 pracovala v londýnské kanceláři, kde vedla auditorské týmy na mezinárodních projektech pro globální energetické a těžařské korporace. Podílela se rovněž na ověřování nefinančních informací a na daňových a poradenských zakázkách. Je členkou Výkonného výboru, Výboru pro regulaci a rozvoj profesí a Výboru pro veřejný sektor a vede podvýbor ESG KA ČR. Je kvalifikovanou členkou britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA).



Komora auditorů ČR připravuje systém kvalifikace auditorů pro ověřování zpráv o udržitelnosti

V současné době se Komora auditorů ČR velmi intenzivně věnuje oblasti auditu nefinančního reportingu. Připravuje systém školení a zkoušek, který zabezpečí kvalifikaci stávajících i nových auditorů pro ověřování zpráv o udržitelnosti.

V prosinci 2023 bude k dispozici e-learningový kurz zaměřený na evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (European Sustainability Reporting Standards, ESRS). Probíhá také příprava školení na ISAE 3000, který se pro ověřování nefinančních informací používá. Komora připravuje rovněž zkoušku potřebnou pro ověřování zpráv

o udržitelnosti, kterou budou moci auditoři skládat v průběhu roku 2024.

Nyní mohou auditoři ke vzdělávání zdarma využít videokurz zaměřený na problematiku ESG. Je k dispozici na webu KA ČR v sekci Metodika – Metodické pomůcky – ESG pod názvem *Školení ESG*. Na stejném místě najdete i odkaz na české znění finálních ESRS standardů a související legislativy.

Petra Jirková Bočáková

předsedkyně Podvýboru pro ESG KA ČR

Právní východiska vypracování zprávy o odměňování a postup jejího ověření auditorem

Zpráva o odměňování představuje specifický typ nefinanční informace, se kterým se v auditorské praxi můžeme setkat. V tomto článku nejprve shrneme právní východiska, na základě kterých se zpráva o odměňování vypracovává, dále pak zmíníme formu ověření auditorem a na závěr nastíníme auditorské postupy, které je vhodné pro ověření provést.

Právní východiska pro vypracování zprávy o odměňování

Klíčovým právním předpisem pro vyhotovení politiky odměňování a posléze vypracování a následné ověření zprávy o odměňování je zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPKT“). Tento zákon nejprve v § 121j vymezuje odkazem na § 118 odst. 1 písm. a) ZPKT okruh emitentů, na které se pravidla vztahují. Specificky se jedná o emitenty se sídlem v České republice (nebo pokud si zvolí Českou republiku za referenční stát), jejichž akcie (případně obdobné cenné papíry představující podíl na tomto emitentovi) byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu. V § 121k až § 121n ZPKT jsou uvedena pravidla pro vypracování a schvalování politiky odměňování, v § 121o ZPKT jsou upravena pravidla pro vyhotovení, schválení a uveřejnění zprávy o odměňování, § 121p ZPKT upravuje obsah této zprávy a § 121q ZPKT zavádí povinnost jejího ověření auditorem.

Výchozím bodem je pro emitenta vyhotovení politiky odměňování. Tato politika má být srozumitelná, podporovat obchodní strategii emitenta, jeho dlouhodobé zájmy i udržitelnost a objasňovat, jakým způsobem tak činí (§ 121i odst. 1 ZPKT). Okruh osob, na které se vztahuje, je upravený v § 121m odst. 1 ZPKT a jedná se typicky o členy představenstva, dozorčí rady, případně správní rady. Rozsah informací o odměňování, které by měla politika odměňování upravovat, je uveden v § 121l odst. 2 ZPKT. Jedná se především o popis všech pevných a pohyblivých složek odměn, jiných bonusů a výhod, u pohyblivých složek pak s uvedením kritérií stanovení. Kromě obsahové stránky je klíčové naplnění podmínek pro schválení politiky odměňování dle § 121k ZPKT. Pokud není politika odměňování předložena a schválena podle těchto pravidel, je dle § 121k odst. 1 ZPKT výkon funkce členů představenstva nebo členů správní rady bezplatný, což by mělo na další činnost společnosti zásadní dopad. Po jejím

schválení má emitent povinnost politiku odměňování uveřejnit.

Zpráva o odměňování je následně vypracována na základě pravidel uvedených v politice odměňování a dále na základě informací, které osoby určené v § 121m odst. 1 ZPKT o svých odměnách poskytly. Přesný výčet těchto informací je uvedený v § 121p odst. 1 ZPKT. Vypracovanou zprávu o odměňování pak představenstvo nebo správní rada předkládá ke schválení valné hromadě současně se schválením účetní závěrky za účetní období, za které se vypracovává zpráva o odměňování. Po schválení valnou hromadou musí být zpráva o odměňování emitentem bezplatně uveřejněna.

Ověření zprávy o odměňování auditorem

Na základě § 121q ZPKT auditor ověří, zda zpráva o odměňování obsahuje informace podle § 121p odst. 1 ZPKT. Toto ověření je provedeno před tím, než je zpráva o ověřování předložena valné hromadě ke schválení. Jak je z tohoto požadavku patrné, ZPKT nevyžaduje ověření věcné správnosti uvedených informací, ověřuje se pouze, že předepsané informace zpráva o odměňování obsahuje. K naplnění požadavku na ověření se jeví jako nejvhodnější využití mezinárodního auditorského standardu ISAE 3000 – *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*¹. Ve znění zprávy je pak uvedena skutečnost, že předmětem ověření je uvedení informací požadovaných ZPKT, nikoliv ověření jejich věcné správnosti.

Smluvně je na základě dohody mezi emitentem a auditorem možno rozšířit rozsah ověření a provést například i ověření věcné správnosti. Následně by pak měl být tento upravený rozsah zohledněný i ve zprávě auditora.

Rozsah auditorských postupů a vyhodnocení jejich výsledků

Míra ujištění, kterou auditor v souladu se standardem ISAE 3000 poskytuje, odpovídá závěru, zda nebyly zjištěny skutečnosti svědčící o tom, že zpráva o odměňování neobsahuje ve všech významných ohledech informace požadované v § 121p odst. 1 ZPKT. Auditor by měl rovněž posoudit, zda nejsou informace uvedené ve zprávě o odměňování v nesouladu s informacemi, které auditor získal během auditu účetní závěrky.

Informace, které auditor získal již během auditu účetní závěrky a budou relevantní rovněž pro ověření

¹ Ilustrativní příklad zprávy auditora v souladu s ISAE 3000 pro účely zprávy o odměňování lze nalézt na stránkách KA ČR v sekci Metodika.

zprávy o odměňování, budou typicky představovat:

- zápisy z jednání valné hromady, představenstva / správní rady a dozorčí rady, případně výboru pro audit, které se vztahují k politice odměňování a ke zprávě o odměňování, ať k věcnému obsahu, nebo jejich schválení;

Hugo a Sally se baví o konfirmacích pro přezkoumání hospodaření

4. Odpověď na žádost o konfirmaci

Sally, u jednoho dodavatele jsem zjistil významný nesoulad mezi konfirmací a zůstatkem v účetnictví obce. Obec totiž neeviduje jednu významnou fakturu.

Stav závazků a nakládání s nimi je jedním z předmětů přezkoumání, proto by obec měla tento nesoulad vysvětlit a zjistit, na čí straně chyba vznikla. Výsledek bude mít vliv na tvůj další postup.

Rozumím. Pokud bude chyba na straně obce, pak bych měl na tuto nesprávnost upozornit a požádat obec o její opravu.

Ano. A pokud bude chyba na potvrzující straně, měl bys všechno řádně vysvětlit a zdokumentovat ve spisu auditora.

A druhý problém je, že nám nepřišly některé odpovědi na konfirmační žádosti na pohledávky a podle vyjádření obce nám pravděpodobně nepřijdou. Obec má omezené možnosti, jak odpovědi od protistrany získat. Co s tím?

Pokud odpověď na konfirmační žádost neobdržíš, pak musíš u těchto položek provést alternativní postupy. Co navrhuješ?

U pohledávek, ke kterým nám nepřišly odpovědi, udělám test následných plateb. To znamená, že se podívám, zda byla pohledávka dlužníkem po konci roku uhrazena.

Přesně tak. Nezapomeň ale, že i u pohledávek a závazků a nakládání s nimi platí, že nejde pouze o ověření jejich zůstatků. I tento předmět přezkoumání se musí ověřovat podle hledisek uvedených v paragrafu 3 zákona o přezkoumání.

-SmM-

- informace o vnitřním kontrolním prostředí týkající se oblasti odměňování;
- informace o mzdových nákladech a ostatních bonusích a odměnách pro dané účetní období.

Mezi další postupy, které bude vhodné pro ověření zprávy o odměňování provést, můžeme zahrnout:

- identifikaci osob dle §121m odst. 1 ZPKT, u nichž existuje požadavek na zahrnutí informací do zprávy o odměňování;
- posouzení, zda zpráva o odměňování obsahuje všechny informace požadované v §121p odst. 1 ZPKT ke každé výše identifikované osobě;
- dokumentaci a postupy týkající se přípravy a schválení politiky odměňování, pokud tato informace již nebyla získána v rámci auditu účetní závěrky.

V případě zjištění nesouladu ve zprávě o odměňování vzhledem k požadavkům ZPKT nebo informacím získaným v rámci auditu účetní závěrky auditor postupuje obvyklým způsobem, tzn. vyhodnotí významnost tohoto nesouladu a poté jej případně projedná s osobami pověřenými správou a řízením (včetně výboru pro audit) a zváží dopad nesouladu na zprávu auditora ke zprávě o odměňování.

Součástí ověření není posouzení dodržení zákonných termínů uveřejnění zprávy o odměňování nebo politiky odměňování, ani posouzení, jakým způsobem byly zapracovány změny požadované valnou hromadou v případě, kdy valná hromada tyto dokumenty v předchozím období neschválila. V tomto případě auditor postupuje podle standardu ISA 250 – *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*.

Závěr

Na závěr je vhodné připomenout, že zpráva o odměňování, související politika odměňování, jejich věcný obsah, postupy schvalování a uveřejňování se řídí aktuálním zněním ZPKT navazujícím na příslušné evropské předpisy. Je tedy třeba pravidelně monitorovat změny, které v této oblasti probíhají, a řádně je zapracovat do postupů pro provedení ověření zprávy o odměňování.

Lenka Bízová

Mgr. Lenka Bízová je senior manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na audit v oblasti finančních institucí, především bank, pojišťoven a investičních společností podle IFRS i českých účetních standardů. Vystudovala ekonomii se zaměřením na finance a bankovníctví na Institutu ekonomických studií Fakulty sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je také statutární auditorkou.

Test: Nefinanční reporting

Vyberte odpověď, která je z nabízených variant podle vašeho názoru nejspřávnější.



1. **Originální ISA 720 neobsahuje požadavek posouzení souladu výroční zprávy s:**
 - a) účetní závěrkou,
 - b) poznatky auditora z auditu,
 - c) právními předpisy.
2. **Pokud auditor zjistí významnou nesprávnost ve výroční zprávě, která zůstala neopravena:**
 - a) bude modifikovat své vyjádření k výroční zprávě,
 - b) zahrne tuto skutečnost do výroku k účetní závěrce,
 - c) nebude dělat nic, protože v účetní závěrce žádná významná nesprávnost není.
3. **Provádí v rámci standardní zakázky auditor speciální ověřování zprávy o vztazích?**
 - a) ano, auditorské standardy vyžadují speciální ověřování zprávy o vztazích,
 - b) ne, nicméně posuzuje informace v ní obsažené podobně jako další „ostatní informace“,
 - c) ne, nijak se zprávou o vztazích nezabývá.
4. **V dubnu 2021 zveřejnila Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy („IAASB“) na svých webových stránkách pomůcku pro využití následujícího standardu k ověřování zpráv o udržitelnosti:**
 - a) ISAE 3402,
 - b) ISAE 3000,
 - c) ISA 800.
5. **Mezi významná rizika při ověřování vykazování udržitelnosti obvykle nepatří:**
 - a) riziko podvodu, například v souvislosti s obchodováním s emisemi,
 - b) neschopnost přesně identifikovat všechny zdroje emisí skleníkových plynů,
 - c) riziko fluktuace zisku.
6. **Směrnice CSRD bude platit pro velké účetní jednotky registrované v EU pro účetní období začínající:**
 - a) 1. ledna 2024 a později,
 - b) 1. ledna 2025 a později,
 - c) 1. ledna 2026 a později.
7. **Zprávy o udržitelnosti budou dle směrnice CSRD podléhat:**
 - a) ověření auditorem – v první fázi ve formě omezeného ujištění,
 - b) ověření auditorem – v první fázi ve formě přiměřeného ujištění,
 - c) forenznímu přezkoumání.
8. **Mezi oblasti taxonomických aktivit dle taxonomie EU nepatří:**
 - a) udržitelné využívání a ochrana vodních a mořských zdrojů,
 - b) zmírňování změny klimatu,
 - c) přizpůsobování se růstu znečištění.
9. **Povinné subjekty pro vykazování taxonomie EU jsou:**
 - a) subjekty povinně vykazující dle CSRD,
 - b) subjekty povinně vykazující dle IFRS,
 - c) pouze subjekty veřejného zájmu.
10. **Zprávu o odměňování finálně schvaluje:**
 - a) představenstvo,
 - b) valná hromada,
 - c) dozorčí rada.

Test připravil Petr Vácha

Řešení: 1c, 2a, 2a, 3b, 4b, 5c, 6b, 7a, 8c, 9a, 10b



Chápu, že získání některých nefinančních informací může být finančně velmi nákladné, a proto jsem si s sebou vzal dostatečnou zálohu v hotovosti.

Kresba: Ivan Svoboda

KOMORA AUDITORŮ ČR

KONCEPT NOVÉHO ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ

ON-LINE ŠKOLENÍ

27. ŘÍJNA 2023

9:00–14:00 HODIN



LEKTOR

LADISLAV MEJZLÍK

PREZIDENT KA ČR

A PRODĚKAN FFÚ

VŠE V PRAZE

Více informací a přihlašování
na www.kacr.cz

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Upozorňujeme, že stanoviska Komory auditorů ČR (KA ČR) jsou založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v těchto stanoviscích, pokud bude existovat časová prodleva mezi jejich poskytnutím a praktickým využitím. KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaných názorů. Při zpracování stanovisek vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.

Rozesílání konfirmací z e-mailu klienta

Dotaz

Jak vykládat odst. 7 písm. d) mezinárodního auditorského standardu ISA 505 *Externí konfirmace* o podržení si kontroly nad externími konfirmačními žádostmi?

7. Auditor je při použití postupů souvisejících s externími konfirmacemi povinen podržet si kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, včetně:

(a) určení informací, které mají být potvrzeny nebo vyžádány, (viz odstavec A1)

(b) výběru vhodné potvrzující strany, (viz odstavec A2)

(c) navrhování konfirmačních žádostí, včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány a obsahují informace nezbytné k tomu, aby odpovědi byly zaslány přímo auditorovi, a (viz odstavce A3 – A6)

(d) rozeslání žádostí, včetně případných doplňujících žádostí, potvrzující straně. (viz odstavec A7)

Je v souladu s požadavky ISA 505, když auditor konfirmaci připraví, ale ta je odeslána e-mailem klientem a auditor je v kopii tohoto emailu?

Odpověď

Domníváme se, že v případě, kdy auditor připraví konfirmaci, která je následně odeslána e-mailem klientem a auditor je pouze v kopii tohoto emailu, nenaplní auditor požadavky odst. 7 písm. c) a d) ISA 505.

Odstavec 7 písm. c) ISA 505 požaduje, aby si auditor podržel kontrolu nad externími konfirmacemi včetně navrhování konfirmačních žádostí a včetně rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány. Odstavec A6 pak uvádí, že rozhodnutí, zda jsou žádosti náležitě adresovány, zahrnuje testování platnosti některých nebo všech adres na konfirmačních žádostech před jejich rozesláním. V případě, že konfirmaci odešle klient, auditor nemůže provést testování platnosti e-mailových adres před odesláním konfirmace, a nesplní tak postup uvedený v odstavci A6.

Odst. 7 písm. d) ISA 505 požaduje, aby si auditor podržel kontrolu nad externími konfirmacemi včetně rozeslání žádostí, a to včetně případných doplňujících žádostí potvrzující straně. Podle našeho názoru tento požadavek jednoznačně ukládá auditorovi povinnost konfirmace rozeslat. Tento náš výklad je podpořen i zněním odstavce

A7 v aplikační části ISA 505, který uvádí, že auditor může poslat dodatečnou konfirmační žádost, pokud nebyla předchozí žádost obdržena v přiměřeném čase.

V případě, že konfirmace rozesílá e-mailem klient a auditor je pouze v kopii těchto e-mailů, vystavuje se riziku, že:

- se nedozví, že e-mail nebylo možné doručit (např. z důvodu nesprávné či neexistující adresy),
- nezjistí, že s adresami bylo před odesláním manipulováno,
- nemusí obdržet všechny odpovědi adresátů, pokud byly třetí stranou adresovány zpět klientovi a nikoliv auditorovi (a to z jakéhokoliv důvodu),
- s odpověďmi adresátů může být manipulováno, pokud by odpovědi byly adresovány klientovi a následně přeposílány auditorovi (a to z jakéhokoliv důvodu).

Poslání žádosti o konfirmaci jak auditorem, tak i klientem může z praktického hlediska napomoci vyšší návratnosti odpovědí na konfirmační dopisy, protože adresáti nemusí chtít reagovat na e-mail odeslaný osobou, se kterou nemají žádný obchodní vztah. V případě, že auditor obdrží odpověď jak na konfirmaci odeslanou klientem, tak konfirmaci, kterou odeslal on sám, musí v souladu s požadavkem odst. 11 mezinárodního auditorského standardu ISA 500 – *Důkazní informace* provést jejich porovnání, aby si ověřil, že mezi nimi není nesoulad, protože i nesouladné informace jsou pro auditora důkazní informace.

Pro doplnění upozorňujeme na skutečnost, že Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) se v rámci kontroly kvality auditu pravidelně zaměřuje na problematiku externích konfirmací a souladu provedených auditních postupů s ISA 505. Jedním ze zjištění RVDA vyplývajících ze *Zprávy o činnosti za rok 2022* je skutečnost, že v některých případech bylo prokázáno, že konfirmační žádosti nebyly navrženy auditorem, nebyly auditorem odeslány a odpovědi na ně byly přijaté pracovníky auditované společnosti. RVDA ve své zprávě uvádí, že v těchto případech se auditor nebyl schopen ujistit, že s konfirmacemi nebylo manipulováno, a zároveň nebyl schopen dodržet požadavky ISA 505.

Automatizované nástroje a techniky v auditu – dokumentace

Úvod

Fungování firem v dnešní době není myslitelné bez digitálních technologií. Informace často vznikají a jsou zpracovávány a uchovávány v digitální podobě. Zároveň i rozsah relevantních informací masivně narůstá. Audit v takovém prostředí může vyžadovat použití specifických nástrojů či technik umožňujících s digitalizovanými informacemi pracovat. To může pro auditora představovat jak výzvu, tak i příležitost provést procedury, které by při ryze manuálním postupu nepřípadaly v úvahu.

Typickým příkladem takové techniky je datová analýza. Existují však další technologické nástroje postavené například na umělé inteligenci, robotice či dronech, které mohou při auditu nalézt uplatnění. Pro všechny takové přístupy lze použít souhrnný pojem „automatizované nástroje a techniky“ (Automated Tools and Techniques, dále též „ATT“).

IAASB vedle samotných auditorských standardů zveřejňuje i různé podpůrné materiály. Mezi nimi existuje několik materiálů týkajících se použití ATT při provádění auditu. Na základě jednoho z nich vyšel již v časopise Auditor č. 2/2021 článek Využití analýzy dat při analytických procedurách aneb jak se neztratit v detailu (autorka: Martina Křížová Chrámeková). V tomto čísle časopisu Auditor představujeme základní myšlenky obsažené v dalším materiálu IAASB, tentokrát na téma dokumentace auditu při použití ATT. V příštích číslech časopisu Auditor obdobným způsobem představíme obsah ostatních materiálů IAASB na téma ATT.

Dokumentace auditu při použití ATT

Požadavky na dokumentaci auditu jsou primárně obsaženy v mezinárodním auditorském standardu ISA 230 *Dokumentace auditu*. Tento standard nerozlišuje, zda-li nástroje a techniky použité při auditu byly manuální či automatizované. Avšak naplnění těchto požadavků v případě použití automatizovaných nástrojů a technik může být odlišné oproti manuálním.

Výsledek procedury

Jedním z požadavků standardu je zdokumentovat výsledky provedené procedury. Typickou manuální technikou může být test pomocí vzorku. Příslušná dokumentace v takovém případě bude zahrnovat výsledky testů jednotlivých položek vzorku. Pokud však namísto vzorku byla použita datová analýza, její výsledky mohou mít více podob (například zobrazení pomocí grafů nebo soupisy různých „neobvyklostí“, které byly následně prozkoumány). Množství relevantních výsledků takové datové analýzy může být tudíž rozsáhlejší, než bývá obvyklé u prostého vzorku.

Dalším typickým rysem při použití datových analýz a jiných automatizovaných nástrojů je jejich iterativnost. To znamená, že typická analýza probíhá v několika kolech, jejichž cílem je buď upřesnit výsledná zjištění, anebo vytěžit z jedné sady dat několik různých zjištění. ISA 230 na jedné straně uvádějí, že není třeba dokumentovat pracovní verze dokumentace nepředstavující konečný výsledek. Na druhé straně požadují zdokumentovat všechny relevantní výsledky. Rozhodování o tom, které výsledky datové analýzy je třeba zdokumentovat a které ne, může být složitější než v případě použití jednoduché (jednoučelové) manuální techniky.

Významné záležitosti a úsudky

Dalším požadavkem je zdokumentovat identifikované významné záležitosti. Samotná dokumentace významné záležitosti bude stejná bez ohledu na to, jakou technikou byla identifikována. Nicméně je pravděpodobné, že automatizovaná technika povede k identifikaci jiných záležitostí, než by byly záležitosti identifikované manuálně.

Podobné odlišnosti mohou nastat i v otázce dokumentace významných úsudků použitých auditorem. To lze ilustrovat například na testování fyzické existence zásob. Pokud je takový test prováděn manuálně (fyzickým přepočtem pracovníkem auditora), není pravděpodobně nutné dokumentovat, jak byl tento pracovník „vyškolen“ v otázce počítání příslušných položek, neboť takové počítání obvykle nevyžaduje významný profesní úsudek. Auditor však může pro počítání zásob využít dalekově řízeného dronu, který pořídí fotografie, které budou následně analyzovány technologií



rozpoznávání jednotlivých objektů pomocí umělé inteligence. V takovém případě bude nutné detailněji popsat proces použitý operátorem dronu (jak zajistil pohyb dronu, aby pořízené snímky poskytly vhodný a kompletní obrázek zásob) a jak byla posouzena vhodnost použité technologie umělé inteligence na rozpoznávání obrazu. Míra profesního úsudku při použití takovéto technologie bude pravděpodobně výrazně vyšší, a proto musí být patřičně zdokumentována.

Podoba, obsah a rozsah dokumentace

Požadavek na podobu, obsah a rozsah dokumentace může v případě použití automatizovaného nástroje též nabývat specifickou podobu. Například u datové analýzy bude třeba zdokumentovat název a popis zvoleného nástroje, použitá data a jejich zdroj, proces extrakce a zpracování dat, jejich validace a odsouhlasení, případné použité filtry či roztřídění, procedury provedené na analyzovaných datech a jejich výsledky. Viz dále uvedený příklad.

A nesmí být opomenuta ani dokumentace použitého automatizovaného nástroje jako takového. Může být použit nástroj, který daná auditorská firma

používá opakovaně a byl schválen na úrovni firmy jako takové. V takovém případě nemusí být dokumentace použitého nástroje obsažena v jednotlivých spisech auditora, nýbrž bude obsažena v dokumentaci firmy (v oblasti používaných technologií) dle standardu ISQM 1. Pokud byl však použit určitý nástroj specificky pro potřeby jedné zakázky, musí být příslušná dokumentace o vhodnosti použití tohoto nástroje součástí spisu příslušné zakázky.

Závěr

Použitím automatizovaných nástrojů a technik může auditor získat mnohem kvalitnější důkazní informace oproti běžným manuálním technikám. Použití takových nástrojů a technik však může (zejména při jejich prvním použití) být náročnější a vyžadovat větší míru vedení zkušeným pracovníkem, ať už při samotném provádění takových procedur, nebo při jejich dokumentaci.

Tento článek byl připraven na základě materiálu IAASB s názvem „Audit Documentation When Using Automated Tools and Techniques“, jehož plné znění v anglickém jazyce je dostupné na stránkách www.iaasb.org¹.

Příklad: Dokumentace analýzy provedené pro malou síť prodejen elektromateriálu

Analýza tržeb

Použitý nástroj: Power BI Desktop, verze 2.118.621.0 64-bit (červen 2023)

Popis procedury: Analýza tržeb dle jednotlivých obchodů, skupin zboží, analyzováno po měsících, týdnech a jednotlivých dnech. Vizualizace pomocí kombinace grafů.

Použitá data: Databáze jednotlivých prodejních transakcí zachycených v interním informačním systému TRŽBY. Data obdržena pomocí přímého stažení v oddělení IT (proces stažení proveden za přítomnosti auditora). Data získána ve formátu XLSX, součet tržeb v prodejních cenách bez DPH odsouhlasen na převahu.

Třídění a filtry: žádné, zpracována celá databáze

Provedené analýzy:

- Analýza 1 – Vývoj a porovnání tržeb jednotlivých obchodů po měsících, porovnání mezi obchody a identifikace neobvyklých výkyvů
- Analýza 2 – Vývoj a porovnání tržeb dle skupin zboží po měsících, identifikace neobvyklých výkyvů
- Analýza 3 – Porovnání tržeb v jednotlivých dnech s průměrem daného dne za celý rok (např. tržby v pondělí 5. 3. porovnány s průměrem pondělních tržeb za celý rok) a identifikace neobvyklých výkyvů.
- Analýza 4 – Analýza průměrné hodnoty jednotlivých nákupů (mezi obchody, mezi měsíci) a identifikace neobvyklých výkyvů
- Analýza 5 – Identifikace největších jednotlivých prodejních transakcí
- Analýza 6 – Storna a jiné záporné částky či úpravy nepředstavující prodejní transakce

Výsledky – nezjištěny žádné neobvyklé výkyvy, resp. zjištěné výkyvy byly uspokojivě vysvětleny.

Vizualizace provedených analýz a související komentáře jsou obsaženy v pracovních dokumentech {XXX}.

Michal Štěpán

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

¹ https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/FINAL-Non-Authoritative-Support-Material_Audit-Documentation-When-Using-Automated-Tools-And-Techniques.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČR HLEDÁ

**kontrolora
kvality
auditorské
činnosti**

**Více informací na
www.kacr.cz/nabidka-zamestnani.**

AUDITOR č. 7/2023

ročník XXX

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,
předseda
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,
místopředseda
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
Ing. Jan Molín, Ph.D.
doc. Ing. David Procházka, Ph.D.
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). 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

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR