

Dotazy

1. Vyžaduje ISQC 1, aby auditoři praktikující jako OSVČ nechali zkontrolovat své vybrané spisy jiným auditorem?
2. Pokud ano, prosím o vysvětlení postupu ve vztahu k mlčenlivosti uložené auditorovi zákonem (§15 zákona o auditorech). Je třeba žádat o zproštění mlčenlivosti?
3. Je nutné, aby s „kontrolujícím“ auditorem byla uzavřena nějaká smlouva? Existuje nějaký vzor této smlouvy včetně úpravy mlčenlivosti?
4. Pokud toto bude za úplatu mezi auditory, bude tato činnost vstupovat do základu pro příspěvek KACR za určitý rok -pohyblivá část? Nebo vždy řešit pouze recipročně?

Stanovisko

Dotaz č. 1: Povinnost kontroly spisu

Kontrola dokumentace zakázky jiným auditorem je požadována v souladu se standardem ISQC 1 Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby (dále jen „ISQC 1“), v následujících případech (není-li uvedeno jinak, citovaná ustanovení jsou ustanovení ze standardu ISQC 1):

- a) v rámci *kontroly kvality zakázky* dle odst. 35 a následujících standardu ISQC 1 a
- b) v rámci *monitorování systému řízení kvality* dle odst. 48 a následujících standardu ISQC 1.

Kontrola kvality zakázky (odst. 35 a násl. standardu ISQC 1)

V souladu s odstavcem 35 standardu ISQC 1 je auditorská společnost (auditor) povinna stanovit zásady a postupy, v rámci kterých je pro určité zakázky vyžadována kontrola kvality zakázky. Tyto zásady a postupy musí:

- vyžadovat kontrolu kvality zakázky u všech auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek
- stanovit kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní zakázky s cílem určit, zda bude provedena kontrola kvality zakázky.

Tato kontrola kvality musí zahrnovat požadavky odstavců 37 a 38 standardu ISQC 1, mimo jiné kontrolu vybrané dokumentace zakázky týkající se významných úsudků a závěrů (u všech zakázek) a posouzení toho, zda dokumentace vybraná ke kontrole odpovídá práci provedené v souvislosti s učiněnými významnými úsudky a podporuje dosažené závěry (u auditů kótovaných účetních jednotek).

Kontrolu kvality zakázky smí provádět pouze osoba, která splňuje požadavky mj. odstavců 40 a A49, které vyžadují objektivitu (a tudíž nezávislost) kontrolující osoby.

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě auditora – OSVČ, pokud realizuje zakázky s povinností kontroly jejich kvality, je nutné, aby tuto kontrolu provedla vhodně kvalifikovaná externí osoba (viz odst. 12 písm. s), obvykle tedy jiný statutární auditor – OSVČ, či

zaměstnanec jiné auditorské společnosti, který je objektivní (a tudíž nezávislý). Tuto skutečnost popisuje také odst. A50.

Kontrola kvality musí být dokončena před datem zprávy nezávislého auditora či zprávy o jiné zakázce.

Monitorování systému řízení kvality (odst. 48 a násl. standardu ISQC 1)

V rámci monitorování systému řízení kvality se kontrola auditorského spisu vyžaduje dle odstavce 48 písm. a) (tzv. „inspekce“). K této kontrole dochází teprve následně po dokončení zakázky.

Podle zmíněného ustanovení inspekce musí být prováděna periodicky a vždy se musí týkat alespoň jedné zakázky odpovědného auditora uskutečněné v dané periodě. Výběr zakázek k inspekci a stanovení periody konkrétněji rozvádí odstavec A66 a je nutné ho upravit vlastní směrnici.

Inspekci smí provádět pouze osoba, která se nepodílela na zakázce ani na její kontrole kvality (viz odstavec 48 písm. c).

Z výše uvedeného vyplývá, že v případě auditora – OSVČ je nutné, aby tuto inspekci provedla vhodně kvalifikovaná externí osoba (viz odstavec 12 písm. s), obvykle tedy jiný statutární auditor – OSVČ, či zaměstnanec jiné auditorské společnosti, který je objektivní (a tudíž nezávislý). Tuto skutečnost popisuje také odstavec A68.

Dotaz č. 2: Zákonná mlčenlivost při kontrolách kvality zakázky

Auditor je povinen zachovávat mlčenlivost v souladu s požadavky zákona o auditorech a etického kodexu KA ČR. Právní úprava mlčenlivosti obsažená v zákoně o auditorech nepočítá s možností poskytování informací kvalifikovaným externím osobám provádějícím kontrolu kvality zakázky. Zákon v zásadě vychází z toho, že s informacemi účetní jednotky budou mimo auditora seznámeny pouze dále uvedené osoby: (i) zaměstnanci auditora a (ii) společníci a členové orgánů auditorské společnosti.

Pokud tedy bude auditor pro dodržení standardu ISQC 1 potřebovat provést kontrolu kvality zakázky (zejména v případě auditu kótované účetní jednotky), a to kvalifikovanou externí osobou (tj. příslušný auditor nebude mít k dispozici takového zaměstnance auditora a/nebo společníka či člena orgánů auditorské společnosti, s dostatečnými a přiměřenými zkušenostmi a schopností objektivně vyhodnotit významná rozhodnutí týmu provádějícího zakázku a závěry, ke kterým tým dospěl při formulování zprávy, který však není a nikdy nebyl součástí týmu provádějícího příslušnou zakázku), pak tento auditor bude pro dodržení standardu ISQC 1 potřebovat být zbaven mlčenlivosti. Podle zákona o auditorech může být zbaven mlčenlivosti pouze účetní jednotkou nebo Komorou auditorů České republiky. Na druhou z uvedených možností pochopitelně nelze v praxi jakkoliv spoléhat, proto lze doporučit již při uzavírání příslušné smlouvy o auditorských službách myslet na otázku zbavení mlčenlivosti auditora pro účely dodržení standardu ISQC 1 provedením případné kontroly kvality zakázky kvalifikovanou externí osobou.

Pokud příslušné ustanovení o zbavení mlčenlivosti není uvedeno v doposud účinných smlouvách s kótovanými účetními jednotkami (resp. v ostatních případech kde má být

provedena kontrola kvality zakázky), pokud zde lze navíc očekávat, že kontrola kvality zakázky bude prováděna externí osobou, pak lze doporučit bezodkladné uzavření příslušného dodatku o zbavení mlčenlivosti, protože v době kontroly kvality zakázky již příslušná účetní jednotka nemusí být ochotna takovýto souhlas poskytnout (například proto, že nebude mít zájem na tom, aby kdokoliv zpětně případně zpochybňoval kvalitu auditu jejího účetnictví). Čímž by se příslušný auditor dostal do obtížně řešitelné situace, kdy nesmí porušit zákonem danou povinnost mlčenlivosti a tím pádem by obtížně hledal cesty, jak dodržet standard ISQC 1 (např. zaměstnat vhodnou osobu s dostatečnými zkušenostmi a schopnostmi).

V případě pochybností je vždy vhodné vyžádat si právní konzultaci.

Dotaz č. 3: Smlouva

Vzhledem k tomu, že při kontrole kvality kontrolující osoba má přístup k důvěrným informacím a také k tomu, že kontrola je vysoce odborná činnost s řadou parametrů a možných výstupů (viz např. odst.A65 ISQC 1), je vhodné, aby k provedení kontroly byla uzavřena písemná smlouva. Žádný závazný či nezávazný vzor smlouvy nebyl KA ČR vydán.

Dotaz č. 4: Vztah k výši pohyblivého příspěvku

Podle našeho názoru výše uvedené kontroly většinou nesplňují definici auditorské činnosti uvedené v §2 písm. b) zákona o auditorech. Tudíž v souladu s § 2 odst. 9 Příspěvkového řádu KA ČR odměny za provedení výše uvedených kontrol nevstupují do základu pro výpočet pohyblivého příspěvku, ledaže by splňovaly definici auditorské činnosti.