

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Kulatý stůl ICAEW na téma kontrola kvality a součinnost v legislativě	3
Pozvánka a přihlašování na mimořádný sněm v listopadu	3
11. ročník mezinárodního workshopu „Účetní výkaznictví v Evropě“	5

TÉMA ČÍSLA – VYUŽITÍ EXPERTA V AUDITORSKÉ PRAXI

Editorial (Petr Vácha)	6
Využití experta v auditorské praxi (Petr Vácha).....	7
Využití daňového experta při auditu účetní závěrky (Anna Bezděková)	9
Auditorské postupy ve vazbě na ocenění (Hana Mužátková)	12
Využití forenzních metod při auditu účetní závěrky (Tomáš Kafka, Marek Dandár)	15
Spolupráce auditora s expertem na IT rizika (Lenka Velehradská, Radek Koudela).....	19
Rozhovor s Milošem Maříkem Kvalita znalecké činnosti v ČR	24
Rozhovor s Jaroslavem Šantrůčkem Práce odhadce je vysoce odborná a zdaleka nekončí předáním znaleckého posudku	26
Test: Využití experta v auditorské praxi	29

NA POMOC

Ověřování výroční zprávy od 1. ledna 2016 (Jiří Pelák)	30
--	----

e-příloha Auditor 8/2015

- **Téma čísla – Využití experta v auditorské praxi**
- **Právo**

Toto číslo vyšlo **30. 10. 2015**
Uzávěrka pro příjem podkladů pro další číslo je **2. 11. 2015**

Novinky v účetních předpisech od roku 2016



Petr Vácha

tví KA ČR a vyjádřil jsem naději na hlubší dialog s Ministerstvem financí ČR při přípravě účetních předpisů.

Nedlouho po mém minulém úvodníku spustilo Ministerstvo financí počátkem roku 2014 práce na transformaci směrnice 2013/34/EU do účetního práva České republiky a dialog s profesními organizacemi byl opravdu velmi intenzivní, za což patří regulátorovi českého účetnictví poděkování. Transformace směrnice nebyla vůbec jednoduchá a zavádění nových kategorií účetních jednotek a skupin podniků se neobešlo bez řady navazujících úprav. Práce vyústily v novelu zákona o účetnictví, která bude účinná od 1. ledna 2016. Začátkem října 2015 byly také vydány novely vyhlášek č. 500, 501 a 502, které se k novele zákona o účetnictví vztahují.

Změn je celá řada a účetní a auditoři si budou muset jako vždy nové předpisy pečlivě nastudovat a aplikovat je v praxi. Dovolte mi se na tomto místě zmínit alespoň o některých z těchto změn.

Do § 1a zákona o účetnictví se přesunula ze zákona o auditorech definice subjektů veřejného zájmu a tato definice byla zároveň upravena. Zde je vhodné upozornit auditory na právě připravovanou novelu zákona o auditorech, která

Ve svém úvodníku před více než dvěma lety jsem popisoval dění na poli Národní účetní rady a aktivity Výboru pro účetní výkaznic-

v budoucnu v návaznosti na nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu mimo jiné zpřísní poskytování neauditorských služeb subjektům veřejného zájmu.

Dále došlo v návaznosti na evropskou směrnici k vymezení kategorií účetních jednotek a skupin účetních jednotek. Kritéria jsou dána výší aktiv, úhrnem ročního čistého obrátu a průměrným počtem zaměstnanců. V návaznosti na kategorii je odvozen způsob a rozsah sestavování účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. Každá účetní jednotka by si proto měla dát pozor na to, do jaké kategorie patří. Například střední a velké účetní jednotky budou povinně sestavovat výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu a naopak malé a mikro účetní jednotky nemusí zveřejňovat své výkazy zisku a ztráty.

V souvislosti s novou kategorizací účetních jednotek a skupin dle směrnice došlo zároveň ke změně požadavků na sestavování konsolidovaných účetních závěrek. Malá skupina účetních jednotek (která sestává z konsolidující účetní jednotky a konsolidovaných účetních jednotek a která na konsolidovaném základě nepřekračuje k rozvahovému dni alespoň dvě z následujících hodnot – aktiva celkem 100 mil. Kč, čistý obrát 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50) nemusí připravovat konsolidovanou účetní závěrku, pokud některá účetní



jednotka ve skupině není subjektem veřejného zájmu. To ovšem neplatí pro vyšší kategorie skupin (s určitými výjimkami). Tím došlo ke snížení hranice pro nutnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, takže skupiny účetních jednotek, jichž se to týká, by se na tento požadavek měly urychleně připravit.

Do zákona se vrátilo jednoduché účetnictví, jež mohou vést zejména spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve a náboženské společnosti nebo honební společenstva, pokud nejsou plátcí DPH a jejich příjmy nebo majetek nepřesáhnou 3 miliony Kč. Vedení daňové

evidence není touto změnou v žádném ohledu dotčeno.

V rámci připomínkování vyhlášek se dále podařilo provést úpravu způsobu vykazování změny stavu výrobních zásob, kdy tato položka bude mnohem logičtěji než doposud klasifikována v rámci nákladů, a nikoliv jako výnos.

Dále je ještě vhodné upozornit na novou povinnost sestavovat zprávu o platbách orgánům správy členskému státu Evropské unie nebo třetí země v případě některých účetních jednotek vymezených zákonem.

V souvislosti s pracemi na připomínkování zákona o účetnictví a vyhlášek patří mé velké

poděkování členům výborů pro účetní výkaznictví a veřejný sektor a pracovníkům z oddělení metodiky KA ČR, bez jejichž intenzivního zapojení během celého, zhruba rok a půl trvajícího procesu, by nebylo možné vznést užitečné připomínky k nové legislativě, z nichž řada byla do legislativy nakonec zohledněna.

Přeji všem dobrou přípravu na nové účetní předpisy v příštím roce, hodně zajímavých účetních diskuzí a předem i šťastný a optimistický vstup do roku 2016.

Petr Vácha

předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 4. a 5. října 2015 v Táboře, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu byla především příprava a schválení materiálů pro mimořádný listopadový sněm. Část jednání výkonného výboru byla společná s kárnou a dozorčí komisí, kde byly projednány aktuální informace z agendy obou komisí, kontrola plnění vzdělávání auditorů a připravovaná novela zákona o auditorech (ZoA) související s novou evropskou legislativou.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- návrh pracovního scénáře mimořádného sněmu KA ČR,
- návrh členů pracovních orgánů sněmu,
- návrh textu usnesení mimořádného sněmu,

- dokumenty ke zprávě o hospodaření za rok 2014,
- navržené znění revidovaného standardu ISA 720 a související aplikační doložky,
- termíny zasedání prezidia, výkonného výboru a redakční rady časopisu Auditor na rok 2016,
- obsah komerční přílohy Auditorské služby, která vyjde v deníku Hospodářské noviny v listopadu 2015.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil žádost Policie ČR o zproštění mlčenlivosti auditora a auditorské společnosti,
- a schválil „manuál“ postupu vůči auditorům dlouhodobě neplnícím povinnosti KPV,
- a schválil navržený postup pro možné zapojení KA ČR do projektu ICAEW v oblasti kontroly kvality,
- a schválil program mimořádného sněmu auditorů,
- a schválil zprávu o hospodaření a plnění rozpočtu v roce 2015,

- a schválil návrh rozpočtu na rok 2016 včetně důvodové zprávy

a vzal na vědomí:

- termíny kurzů před auditorskou zkouškou a termíny zkoušek v roce 2016,
- informaci o připomínkách KA ČR k připravovaným novelám prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví,
- informaci o vypořádání připomínek RVDA k návrhům vnitřních předpisů,
- pololetní zprávu dozorčí komise (za první pololetí 2015),
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–září 2015,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních cestách a zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Pozvánka a přihlašování na mimořádný sněm v listopadu

Výkonný výbor Komory auditorů ČR svolal na pondělí 23. listopadu mimořádný sněm auditorů, který se bude konat v hotelu Olšanka v Praze 3. Sněm bude schvalovat úpravy vnitřních předpisů v návaznosti na novelu zákona o auditorech. Informace o sněmu s navrženým programem byla zveřejněna v předchozím čísle časopisu a na internetových stránkách Komory v sekci Aktuality.

Materiály pro jednání sněmu spolu s pozvánkou jsou v uzavřené části internetových stránek komory pro členy. Písemná pozvánka na sněm spolu s programem již byla auditorům zaslána v minulých dnech poštou, aby ji v souladu s § 4 odst. 7 Statutu obdrželi nejpozději do 30 dnů před konáním sněmu.

Na sněm se mohou auditoři, stejně jako v loňském roce, přihlašovat on-line přes webové stránky Komory (neplatí pro plné moci) do 8. listopadu. Přihlášku lze do uvedeného termínu zaslat také poštou nebo e-mailem. Ke stejnému datu mohou auditoři zaslat případné připomínky ke sněmovním dokumentům.

-SK-

Dokumenty pro jednání XXIV., mimořádného sněmu auditorů Komory auditorů České republiky

Obsah

1. Návrhy změn vnitřních předpisů Komory auditorů ČR	
Statut	2
Jednotliví řád	12
Volební řád	15
Zkušební řád	18
Příspěvkový řád	24
Dispoziční řád	27
Kárný řád	35
Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů	46
Smlouvice pro odbornou praxi asistentů auditorů	49
Informační řád	55
Etický kodex	61
2. Návrhy změn auditorských standardů a aplikacních dodatků	
Aplikační dodatky ke standardu ISA 700	71
Standard ISA 720 (revidovaný) a související aplikační dodatky	75
3. Výsledky hospodaření v roce 2014	
Zpráva o hospodaření a plnění rozpočtu v roce 2014	95
Účetní závěrka roku 2014 a příloha	96
Zpráva auditora	102
4. Příběžné výsledky hospodaření v roce 2015	103
5. Návrh rozpočtu pro rok 2016 a důvodová zpráva	
Návrh rozpočtu Komory auditorů ČR pro rok 2016	105
Důvodová zpráva k návrhu rozpočtu na rok 2016	106

© Komora auditorů České republiky
Praha, říjen 2015

Kulatý stůl ICAEW na téma kontrola kvality a součinnost v legislativě

Na půdě Vysoké školy ekonomické v Praze se konal 2. října 2015 kulatý stůl, jehož se účastnili zástupci vrcholných orgánů auditorských profesních organizací a orgánů veřejného dohledu z Bulharska, Česka, Maďarska, Moldávie, Rumunska, Řecka, Slovenska a Turecka.

Jednání řídil Martin Manuzi, regionální ředitel Institutu autorizovaných účetních znců Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW) pro Evropu.

Prezident Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) Jiří Nekovář se ve svém vystoupení věnoval situaci v ČR při provádění kontroly kvality auditorské činnosti s ohledem na přechod některých povinností a pravomocí na orgány dohledu. Důsledkem implementace evropské legislativy dojde k přenesení části kontroly kvality v podmínkách ČR z Komory auditorů ČR na RVDA, jedná se o auditory subjektů veřejného zájmu. Zde se zmínil o problematice vymezení subjektů veřejného zájmu (SVZ), a to jak v evropské





směrnici, tak následně v zákoně o účetnictví v podmínkách ČR. Podle něj dojde ke snížení počtu SVZ a tím i ke snížení počtu auditorů provádějících audit SVZ. Z toho pro RVDA vyplývá zásadní úkol vybudovat malý profesionální útvar složený z odborně zdatných pracovníků.

Prezidentka KA ČR Irena Liškařová stručně nastínila změny, které čekají na auditorskou profesi v ČR obecně a zvláště pak v oblasti kontroly kvality.

Po úvodních slovech českých představitelů se slova ujal Martin Manuzi, který se zaměřil na hlavní téma kulatého stolu – spolupráce ICAEW se zúčastněnými zeměmi v oblasti kontroly kvality auditorské činnosti. Účastníky seznámil s činností a historií institutu, založeného v roce 1880. V současnosti má ICAEW zhruba 150 tisíc členů ve 120 zemích světa. Jedním z cílů činnosti ICAEW je zvýšení kvality auditorské činnosti v zemích střední, východní i jihovýchodní Evropy a zlepšení kontroly auditorské činnosti.

V této souvislosti se od roku 2013 do letošního roku uskutečnilo několik setkání zástupců profesních organizací, které se konaly v různých zemích, poslední 11. září 2015 v Londýně. Na nich se diskutovalo především možnost užší spolupráce do budoucna, a to hlavně formou školení či workshopů týkajících se provádění kontroly kvality. Školení by měla být určena pro kontrolory kvality auditorských

komor, kde by se zahrnula i spolupráce s kontrolory z dohledového orgánu.

Prezident Federace evropských účetních (FEE) Petr Kříž hovořil o novém systému kontroly kvality auditorské činnosti, především o přesunu této kontroly co se týče auditorů SVZ na orgány dohledu. Za zcela klíčovou označil problematiku možností financování tohoto nového útvaru, který se tvoří v našich podmínkách na RVDA. Dále se zabýval ve svém příspěvku problematikou zpracování zpráv o průhlednosti auditorů (auditorskými firmami) a prací výborů pro audit.

Následovala vystoupení dalších účastníků setkání a diskuze o další spolupráci pod vedením odborníků z ICAEW. Diskutovalo se také o dopadu nové legislativy EU na auditorskou profesi a její rozvoj – definice subjektů veřejného zájmu, povinná rotace auditorů a další oblasti.

Na závěr byly zástupci Rumunska a Bulharska prezentovány plány spolupráce zúčastněných zemí v oblasti kontroly kvality na roky 2016 a 2017 zejména v oblasti financování, organizace a odborného obsahu workshopů.

Rudolf Heřmanský
oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

11. ročník mezinárodního workshopu „Účetní výkaznictví v Evropě“

Ve dnech 3. a 4. září 2015 se v Paříži konal již jedenáctý ročník mezinárodního workshopu Účetní výkaznictví v Evropě (*European Financial Reporting, EUFIN*), jehož hostitelem byla ESEC Business School a SKEMA Business School v Paříži. Hlavní myšlenkou každoročního workshopu je prezentace a diskuze aktuálních otázek z oblasti účetnictví a účetního výkaznictví v evropském kontextu, ač letos byl znát přesah prezentovaných příspěvků i za hranice Evropy.

Odborný program workshopu byl složen z úvodního plenárního zasedání, tří větších panelových diskuzí a z 53 příspěvků (v roce 2014 to bylo 38 příspěvků), které byly rozčleněny do několika sekcí, jako jsou: použití IFRS, zveřejňování informací v účetních závěrkách, účetní výkaznictví ve střední a východní Evropě, integrované výkaznictví, účetnictví veřejného sektoru, vzdělávání a účetní profese nebo audit. Konferenci, ač evropskou, na úvod zahájil americký profesor Jerold Zimmerman (Simon Business School, University of Rochester), který se ve své přednášce zaměřil na roli účetnictví v současném světě on-line prostředí, v němž technologické společnosti založené na znalostech a lidech nahrazují tradiční společnosti se silným kapitálem. V důsledku tohoto trendu se účetnictví podle jeho názoru vrací zpět k původním východiskům a cílům, na základě kterých vzniklo. První den byly ještě dvě panelové diskuze, z nichž jedna se věnovala

analýze využití účetních informací profesionálními investory, přičemž na pozadí jejího vzniku byla studie, kterou zpracovali profesori z University of Bristol a Humboldt University s podporou EFRAG. A druhá panelová diskuze se zabývala harmonizací evropských účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS).

Panelové diskuze pokračovaly druhý den konferencí tématem věnovaným budoucím výzvám evropského účetního výkaznictví. V panelu vystoupili za tvůrce účetních standardů Phillipe Danjou, člen IASB, za regulátora účetního výkaznictví Roxana Damianov, zástupce ESMA, a za finanční analytiku Jacques de Greling, zástupce EFFAS. Panel moderoval David Cairns, který doplňoval skupinu názorem akademické obce.

Českou republiku zastupovali na konferenci Marcela Žárová z VŠE v Praze se svým příspěvkem „Požadavky na odloženou daň v českých účetních předpisech a prezentace odložené daně v účetních závěrkách společností registrovaných na Burze cenných papírů Praha“ a Martin Dvořák s Liborem Vaškem, oba také z VŠE v Praze, kteří prezentovali příspěvek „Analýza celosvětového použití IFRS ve smyslu naplnění globálního standardu účetního výkaznictví“.

Libor Vašek, Marcela Žárová

katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze



Editorial

Auditoři jsou odborníky na účetnictví a audit a často mají velmi dobré povědomí i o ostatních oblastech, které s auditem souvisejí, jakou jsou například daně, právo, finanční řízení, IT, oceňování, ale nemusí být nutně odborníky i v těchto oblastech. V dnešním komplexním a globalizovaném světě se navíc vše zrychluje a stává složitějším, a auditor se často musí během své práce vypořádat s něčím, co ještě před deseti či patnácti lety neřešil. Navíc nároky na audit vzrůstají a s tím i očekávání, že auditor bude reagovat, ať už přímo v rámci svých auditorských procedur nebo alespoň nepřímo v rámci zamyšlení nad možnými oblastmi ke zlepšení a doporučení vedení, na celou řadu aspektů, které jsou s účetním výkaznictvím nějakým způsobem propojeny. Auditor proto v současné době stále mnohem častěji při provádění auditu potřebuje pomoc od jiného odborníka při získávání dostatečných a vhodných důkazních informací.

Do jisté míry dochází k tomu, že při auditu velkých či kótovaných společností je takových expertních oblastí tolik, že se auditor v rámci své auditorské role dokonce stává jakýmsi „expertem na experty“, neboť je nucen využívat řadu expertů na různé oblasti, ty musí koordinovat a zároveň musí revidovat jejich výstup svým „expertním“ pohledem jako odborníka na audit účetní závěrky, na auditorská rizika a na dopad těchto oblastí na finanční údaje společnosti (a z mé zkušenosti je auditor často po letech praxe s různými expertními výstupy schopen v nich odhalit i neočekávané chyby). Toto číslo časopisu Auditor je proto věnováno využití experta v auditorské praxi.

Obecným východiskům této problematiky se věnují dále v obecném úvodním článku k tématu čísla, po němž následují články zaměřené na některé konkrétní oblasti využití expertů v rámci auditu.

V dalším příspěvku se Anna Bezděková, členka výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, věnuje využití experta v daňové oblasti. Ačkoliv jsou mnozí z auditorů rovněž daňovými poradci a mohlo by se zdát, že si s daňovými riziky u klienta vystačí sami, množství složitých problémů i zde narůstá a pozornost finančních úřadů na přeshraniční rizika, jako je například problematika převodních cen či manažerských poplatků, je stále detailnější. Článek Anny je psán spíše optikou auditorských firem, ale jsou v něm zajímavé podněty i pro auditory-OSVČ.

Hana Mužátková, členka Kárné komise KA ČR, ve svém článku rozebírá problematiku využití experta na oblast oceňování. To je příslušný lakmusový papírek auditorova vztahu k expertovi. Často se v minulosti nesprávně tradovalo, že pokud auditor nebo společnost dostane zprávu o ocenění od znalce či oceňovacího experta, je výsledek daný a nelze s ním nic dělat. Hana ve svém článku trefně nastiňuje, že auditor má nejen povinnost na takovém vstupu provést určité auditorské postupy, ale musí být rovněž schopen určit, s jakou finanční informací v účetní závěrce lze ocenění porovnat a s jakou nikoliv. Tato oblast je obecně velmi náchylná na riziko auditorova nadměrného spoléhání se na výstup třetí strany či na nesprávnou interpretaci výsledků.

V dalším článku dostávají slovo Tomáš Kafka a Marek Dandár,

odborníci s dlouholetými zkušenostmi v oblasti forenzních šetření. Tito autoři popisují, proč je důležité se při auditu zabývat riziky podvodů a jak může forenzní expert v této oblasti auditorovi pomoci.

Posledním článkem k tématu je pak společné pojednání Lenky Velehradské, členky výboru pro účetní výkaznictví KA ČR, a Radka Koudely, odborníka na IT rizika, o spolupráci auditora a experta v oblasti IT. Je nutné podotknout, že v dnešní době je zejména v některých odvětvích (např. finanční instituce) spolupráce s IT expertem významnou součástí auditu, a auditorské postupy v oblasti mapování významných procesů a testování vnitřního kontrolního systému si lze bez experta na IT rizika již jen těžko představit.

Téma čísla uzavírají rozhovory s prof. Milošem Maříkem, který se významným způsobem podílel na formování profese znalců v oblasti oceňování v uplynulých dvaceti letech, a s Jaroslavem Šantrůčkem, prezidentem České komory odhadců majetku.

Je vhodné podotknout, že oblasti zmíněné v jednotlivých článcích v tomto čísle jsou pouze některými z oblastí využití auditorova experta, a nejsou tedy plným výčtem. Auditor musí při svém auditu pozorně zkoumat, kdy nastala situace, v níž něco potřebuje konzultovat s expertem, a neměl by se takového postupu bát ani se mu vyhýbat.

Petr Vácha

editor tohoto čísla časopisu

Využití experta v auditorské praxi



Petr Vácha

Využitím práce auditorova experta se zabývá Mezinárodní auditorský standard (ISA) 620, kde je v odstavci 3 tato základní teze:

„Auditor má výhradní odpovědnost za vyjádřený výrok a tuto odpovědnost nikterak neomezuje skutečnost, že auditor využil práce auditorova experta. Pokud ovšem dojde auditor, který využije práce auditorova experta v souladu s tímto standardem, k závěru, že práce daného experta je pro jeho účely vhodná, může považovat zjištění či závěry tohoto experta z jeho oboru za vhodné důkazní informace.“

Jak je zmíněno, odpovědnost za výrok auditora leží stále na samotném auditorovi a konzultace s expertem z něj tuto odpovědnost nijak nesnímá. Na druhé straně náhled experta může být pro auditora jednou z důkazních informací a může mu pomoci formulovat jeho názor na danou oblast. Angažování experta tedy není na jedné straně všelékem, nicméně na druhé straně ani není radno je podceňovat.

V jakých oblastech může auditor potřebovat pomoc od experta? Mohou to být například:

- zkoumání oceňování složitých finančních nástrojů, pozemků a budov, strojního vybavení, klenotů, uměleckých děl, starožitností, nehmotných aktiv nebo aktiv nabytých a závazků převzatých v rámci podnikových kombinací,
- zkoumání modelů na snížení hodnoty aktiv,
- testování pojistně-matematických výpočtů závazků spojených s pojistnými smlouvami nebo s plány zaměstnaneckých požitků,
- zkoumání odhadů zásob nerostných surovin,
- zkoumání správnosti oceňování ekologických závazků a sanačních nákladů,
- pomoc při výkladech smluv či specifických právních předpisů,
- analýzy složitých nebo neobvyklých záležitostí spojených s dodržováním daňových zákonů a předpisů,
- auditorské postupy vztahující se ke kontrolnímu prostředí, které je výrazně založeno na obecných a aplikačních IT kontrolách,
- návrh auditorských postupů vedoucích ke snížení rizika významné nesprávnosti v případě podezření na podvodné jednání,
- využití expertů na IT či datové analýzy v případě práce s nadměrnými objemy dat například při testování účetních zápisů v hlavní knize ve velké společnosti či skupině.

Součástí auditu podle ISA 620 tedy je:

- posoudit, zda využít práci auditorova experta;
- v případě využití práce auditorova experta určit, zda a nakolik je tato práce pro účely auditu vhodná a využitelná.

Povaha, načasování a rozsah postupů auditora se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech. Při určování povahy, načasování a rozsahu těchto postupů je auditor povinen přihlídnout mimo jiné k následujícím skutečnostem:

- povaha skutečností, k níž se práce daného experta vztahuje,
- rizika významné (materiální) nesprávnosti u skutečností, k níž se práce experta vztahuje,
- důležitost práce experta v souvislosti s auditem,
- auditorova znalost předchozí práce provedené expertem a zkušenosti s ní,
- zda se na daného experta vztahují pravidla a postupy z oblasti řízení kvality, která platí v auditorské společnosti nebo u daného auditora.

Zde je třeba zmínit, že by si auditor neměl plést auditorova experta (ISA 620) s expertem vedení účetní jednotky (ISA 500). Expertem vedení účetní jednotky je jednotlivec nebo organizace se znalostmi a zkušenostmi z oboru jiného než účetnictví či audit, jejichž práce využije účetní jednotka při sestavování účetní závěrky. Naopak auditorův expert je jednotlivec nebo organizace, který má expertní znalosti v oblasti jiné než audit či účetnictví a jehož využije auditor při svém auditu účetní závěrky s cílem získat důkazní informace k dané komplexní oblasti. Oba pojmy by se neměly plést. To, že účetní jednotka využije při sestavování účetní závěrky svého experta, neznamená, že na tu samou oblast nemusí auditor využít svého experta. A naopak, pokud auditor využije svého experta na danou oblast, neznamená to, že účetní jednotce stačí nějaký neexpertní odhad.

Auditorskou procedurou, kterou by měl auditor začít v případě rozhodnutí, že je třeba využít práci



A teď nám pane inženýre vyprávějte, prosím, nějaký dobrodružný příběh ze znalecké činnosti v auditorské praxi.

Kresba: Ivan Svoboda

experta pro účely auditu, je vyhodnocení, zda má expert pro tyto účely potřebné schopnosti a zda je objektivní a způsobilý. Tato procedura se týká vyhodnocení experta interního i externího. Interním expertem se přitom rozumí jedinec či tým, který je partnerem nebo zaměstnancem auditorovy společnosti nebo společnosti v síti včetně zaměstnance v krátkodobém pracovním poměru. Externím expertem se rozumí jedinec nebo tým mimo auditorovu společnost nebo síť.

Pokud auditor kladně posoudí objektivnost, způsobilost a zkušenosti experta v dané oblasti, přistoupí obvykle k uzavření dohody s tímto expertem. V rámci dohody mezi auditorem a expertem je klíčové, aby byly alespoň definovány následující parametry spolupráce:

- povaha, rozsah a cíl expertovy práce,
- role a povinnosti auditora a experta,
- povaha, načasování a rozsah komunikace mezi auditorem a daným expertem, včetně podoby zprávy, kterou má expert předložit, a
- nutnost dodržování důvěrnosti informací auditorovým expertem.

Je zřejmé, že i v případě podrobné definice parametrů zůstává klíčová pravidelná komunikace auditora s jeho expertem. Expert se často může dotazovat na relevanci zkoumaných skutečností k auditu, auditor zase může chtít včas posoudit expertovy předběžné závěry či může docházet v závislosti na průběhu zkoumání k úpravám rozsahu expertovy práce.

Jak jsem již uvedl, rozhodně neplatí, že auditor dostane výstup od svého experta a na ten se bez dalších procedur spolehne. Auditor je povinen vhodnost práce experta posoudit. Někdo si může říci, že nedává smysl posuzovat práci někoho, kdo má

v daném oboru daleko větší zkušenosti a odbornost než auditor, ale to není o tom, že bych se jako auditor snažil odborníka na IT, forenzní šetření nebo oceňování „přečtyřit“. Je to spíše o tom, že auditor má jako odborník na audit účetní závěrky dané účetní jednotky často širší přehled nejen o aktivech, závazcích a hospodaření účetní jednotky, ale i o jejím podnikání, kontrolních mechanismech, minulých událostech a lidských zdrojích, a dokáže tak často expertovy předpoklady a výstupy posoudit jednak nezávisle, ale také si je dokáže spojit s ostatními důkazními informacemi, které nabyt během auditu roku běžného a těch minulých. Kupodivu jsem se ve své praxi setkal vícekrát s tím, jak auditor vnesl během posuzování výstupu experta a souvisejícího dotazování do hry další aspekty uvažování, které nakonec expertní výstup změnilo či posunulo. Auditor by proto měl alespoň posoudit vhodnost práce auditorova experta ve vztahu k:

- relevantnosti a přiměřenosti zjištění a závěrů daného experta a jejich konzistentnosti,
- s ostatními důkazními informacemi,
- relevantnosti a přiměřenosti předpokladů a metod vzhledem k okolnostem, jestliže expertova práce zahrnuje využití významných předpokladů a metod,
- relevantnosti, úplnosti a správnosti zdrojových dat, jestliže expertova práce zahrnuje využití zdrojových dat, která jsou z pohledu expertovy práce významná.

Často se v praxi stane, že se auditor po posouzení expertovy práce dohodne na dalších pracích nebo výsledek expertovy práce vyústí v dodatečné auditorské postupy.

Závěrem

Využití práce experta auditorem se v dnešní době stává běžnou součástí auditu účetní závěrky a často přináší kvalitnější důkazní informace pro auditorovu práci. V případě, že auditor vyhodnotí, že je nutné využít experta, musí vybrat experta vhodného, objektivního a se zkušenostmi v dané oblasti a spolupráci s ním dobře naplánovat. Expertovy postupy a výstupy musí rovněž řádně posoudit, neboť zahrnutí experta nijak nesnižuje auditorovu odpovědnost za výrok auditora.

Petr Vácha

Ing. Petr Vácha, FCCA je partnerem ve společnosti EY a ředitelem pro odbornou kvalitu pro oblast střední a východní Evropy. Zaměřuje se na podniky v odvětví výroby, obchodu a telekomunikací. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a získal další certifikace při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants) a CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Je statutárním auditorem, členem Výkonného výboru KA ČR a předsedou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.



Využití daňového experta při auditu účetní závěrky



Anna
Bezděková

Lze jasně určit, kdy si přizvat daňového experta k auditu účetní závěrky? Obávám se, že toto může být hned první úskalí spolupráce s expertem na daně. Oblast daní je sama o sobě tak široká, že si těžko jako auditori můžeme plně uvědomit, jaká možná významná rizika jsou s účetní závěrkou spojena. Samozřejmě, že každý auditor ví, jaké změny se odehrávají

v daňové oblasti, jaká jsou asi ta nejpálčivější aktuální témata, která trápí obchodní společnosti (kontrolní hlášení, nová příloha k dani z příjmů apod.), ale dábel se skrývá v detailu, a o tom již auditor takové povědomí nemívá. Znamená to tedy, že experta na daně potřebujeme u každého auditu účetní závěrky? Ne nezbytně.

O tom, jestli přizvat experta na daně, bychom měli začít uvažovat včas, tedy již v plánovací fázi auditu. Můžeme například experta přizvat na úvodní plánovací schůzku, kde v týmu procházíme naši znalost společnosti a stanovujeme významná rizika účetní závěrky. Toto je správná chvíle na to probrat s expertem, jaká rizika vnímá on, ze svého pohledu, zvážit je a relevantní zapracovat do plánu auditu. Jistěže mohou nastat i opačné situace, kdy až v průběhu auditu zjistíme, že existuje určitá složitá oblast daní, a proto se rozhodneme přizvat experta.

Asi nejčastěji používáme experty z oblasti daně z příjmů. Požadujeme po nich, aby provedli revizi odhadu daňového nákladu a případně, aby nám pomohli, v mezích principu významnosti, ověřit správnost zůstatku závazku a nákladu z titulu daně z příjmů. To neznamená, že by auditor měl plošně využívat své daňové kolegy, jakmile uvidí v účetní závěrce významnou pozici ve vztahu k daním z příjmů. Auditor nicméně většinou rozumí základním aspektům daňové kalkulace a dokáže otestovat rozčlenění nákladů na daňové a nedaňové a v rámci svého auditu provádí řadu postupů ve vztahu k účetnímu zisku před zdaněním, který vstupuje do daňového přiznání na prvním místě. Vzhledem k tomu přistupuje v řadě případů k angažování experta až ve složitých daňových situacích, které mohou mít významný vliv na účetní závěrku a které svým rozsahem či hloubkou zaměření vyžadují specifické znalosti.

Auditor nemůže sestavovat kalkulaci daně z příjmů za společnost, ale musí ji nejprve od společnosti obdržet a pak ji posoudit. V řadě případů je však auditor rovněž kvalifikovaným daňovým poradcem a může mít rozsáhlé zkušenosti se zakázkami z oblasti daňového poradenství. Jeho posouzení kalkulace daně z příjmů

nebo jiných oblastí tak může být dostatečné i bez zapojení jiného experta.

Jak se zachovat, pokud má společnost vlastního daňového poradce?

Společnosti často mívají vlastní daňové poradce, kteří jim kalkulaci a přiznání k dani z příjmů připravují. Je pak možné, aby se auditor daní z příjmů vůbec nezabýval a spolehl se na poradce – experta společnosti? Nikoliv. Nestačí, aby si auditor do svého spisu zdokumentoval, že kalkulaci, resp. přiznání připravil ten a ten poradce, a protože se jedná o významnou firmu, tak je to v pořádku a netřeba se tomu více věnovat. Může se totiž stát, že zadání pro poradce nebylo dostatečné k tomu, aby pokrylo riziko, které jsme si jako auditori včlenili do našeho auditního plánu.

Pokud bychom přesto chtěli použít výstup takového poradce, je třeba zjistit více informací o zadání, rozsahu a cíli práce poradce a také o podkladech, které mu byly k jeho práci předloženy (např. byla to stejná obrátová předvaha, resp. výkazy, se kterými jsme při auditu pracovali my?). Auditor by se měl také ujistit o tom, kdo a zda vůbec interně ve společnosti zkontroloval práci experta a jaký byl smluvní vztah s expertem. Smlouva je důležitá právě proto, že nám pomůže pochopit přesný rozsah práce poradce a jeho odpovědnost. Ačkoliv se jedná o citlivé informace, bylo by vhodné, zejména pokud se auditor chce skutečně spolehat na práci tohoto experta, smlouvu získat a prostudovat.

V jakých praktických situacích experta použít?

Když tedy nebudeme plošně využívat experty pro účely ověření kalkulace daně z příjmů, kdy bychom měli zpozornět a přivolat si experta na pomoc? Obecně lze říci, že tehdy, když v dané oblasti existuje daňové riziko, toto riziko může být významné a daná daňová oblast vyžaduje hlubší znalosti, než mám já jako auditor, či vyžaduje expertizu někoho, kdo má s danou daňovou problematikou větší zkušenosti. Pokud bychom ale měli uvést nějaké praktické příklady, kdy se pomoc daňového experta hodí, může to být třeba v těchto situacích:

- **Daňové ztráty (revize jejich realizovatelnosti)**

Pokud má společnost významné daňové ztráty, měli bychom posoudit jejich realizovatelnost především s ohledem na účtování odložené daňové pohledávky z těchto daňových ztrát, či pokud už společnost začala uplatňovat minulé daňové ztráty, tak posoudit, jestli je toto uplatnění v daňovém přiznání správně provedeno. Vstup do kalkulace odložené daně



si jako auditoři můžeme částečně ověřit sami, když posoudíme budoucí hospodářské plány společnosti a zvážíme jejich splnění v budoucnosti. Toto stejné děláme například při vyhodnocování možného znehodnocení dlouhodobého majetku. Daňový expert nám nicméně může pomoci s posouzením, jestli daňové ztráty lze v budoucnosti uplatnit s ohledem na podmínky uplatnění či různé zdroje příjmů.

- **Odpočet na výzkum a vývoj**

Pokud společnost uplatňuje v příznání k dani z příjmů odpočet na výzkum a vývoj a tento odpočet je významný, je opět dobré přizvat experta, který dokáže posoudit, ani ne tak správné vykázání odpočtu v příznání, ale výpočet tohoto odpočtu a podklady, které k němu vedly.

- **Daňový náklad kolísá (nebo se mění efektivní sazba daně)**

Pokud meziročně (nebo za období více let) kolísá daňový náklad nebo kolísá efektivní daňová sazba (tedy poměr součtu nákladu na splatnou daň z příjmů a nákladu na odloženou daň k zisku před zdaněním), mělo by to opět vést ke zvážení, zda nepřizvat experta a nenechat ho podrobněji zrevidovat kalkulaci splatné daně a provázání na kalkulaci odložené daně s cílem zjistit, co způsobuje kolísání efektivní sazby daně.

- **Nálezy z kontrol finančního úřadu**

Rozhodně se vyplatí nepřehlížet ani právě probíhající kontroly finančního úřadu. V takových případech

by měl auditor zvážit, zda se spokojí pouze s dotazováním ve společnosti na průběh kontroly, nechá si předložit průběžnou komunikaci s finančním úřadem či zda přizve i svého daňového experta k posouzení možného dopadu kontroly na účetní závěrku.

- **Významné transakce se společnostmi ve skupině a nezpracovaná studie na převodní ceny**

Toto je určitě oblast, jejíž význam roste a dopad na účetní závěrku může být vskutku velký. V případě, kdy se ale jedná o oblast převodních cen, je žádoucí, aby i expert, kterého si přizveme k ověření, byl expertem na tuto oblast.

- **Rozsáhlé daňové poradenství od poradce společnosti**

Zpozornět bychom měli i tehdy, pokud daňový poradce radí společnosti v daňových otázkách častěji, než je obvyklé. Třeba si díky tomu, že se zeptáme na přesnější povahu služeb daňového poradce, uvědomíme určité riziko s dopadem na účetní závěrku, které jsme předtím nevnímali. Nebo zjistíme, že daňový poradce radí společnosti v otázkách, které mohou být poněkud agresivnější povahy a mohou vést k vyšším auditorským rizikům v daňové oblasti a souvisejících oblastech.

- **Investiční pobídky**

Pokud společnost čerpá investiční pobídky, je hlavním auditním rizikem to, že nejsou splněny podmínky pro jejich čerpání. Proto je třeba této oblasti porozumět, zjistit jak si sama společnost eviduje plnění podmínek a opět potenciálně po zvážení složitosti přizvat experta, který provede revizi plnění podmínek.

- **Prodej obchodního závodu, přeměna obchodní korporace**

Větší změny ve společnosti s sebou určitě také nesou mnohá daňová rizika. V takových případech je určitě dobré vzniklou změnu probrat i s daňovým expertem, přinejmenším proto, aby si auditor uvědomil, jaká ona daňová rizika mohou být, a mohl si je při auditu lépe pohlídat.

- **DPH**

Pod tuto oblast bych zahrнула nejen DPH, ale i všechny ostatní nepřímé daně nebo clo. Toto sice asi nebývají nejčastější oblasti, kdy auditor konzultuje s daňovým expertem, ale v případě složitějších problémů nemusí základní auditorské testy ve vztahu k DPH postačovat.

Jak správně nastavit spolupráci?

Poté co jsme v předchozím textu probrali možné indikátory toho, kdy je potřeba zvážit přizvání daňového experta, a popsali, že nestačí přizvat libovolného daňového poradce, ale je třeba zkoumat, zda je dotyčný odborníkem na danou oblast, pojďme se nyní věnovat nastavení spolupráce. Když už se tedy rozhodneme

využít práci daňového experta, je třeba mu dobře stanovit povahu, rozsah a cíl jeho práce. Jako auditoři jsme všichni zkušení v komunikaci a organizaci práce, a tak netřeba zdůrazňovat, že je lepší se s expertem sejit předem a dostatečně si s ním vyjasnit, co od něj přesně požadujeme, než mu dát jen vágní zadání:

„Zreviduj mi, prosím, (tuto) část kalkulace daně z příjmu, kterou Ti posílám v příloze“, což může vést k tomu, že expert nepůjde do dostatečné hloubky v oblasti, která nás přiměla k tomu, abychom si ho vůbec přizvali. Nicméně, nakonec je třeba, aby zadání bylo formalizované, a to bez ohledu na to, jestli použijeme experta z naší společnosti nebo externího.

V rámci nastavení spolupráce bych ráda zmínila i další praktické aspekty. Je vhodné se domluvit, kdo bude v kontaktu se zástupci společnosti, jestli jim oznámíme, že spolu s námi na auditu pracuje i náš daňový expert, který je bude kontaktovat a pošle jim seznam požadavků, aby mohl začít pracovat, nebo jestli zůstanete jedinou kontaktní osobou a budete požadavky a dotazy experta tlumočit. Obě cesty jsou možné a hned vás napadne, jaká úskalí s sebou obě varianty nesou. Ještě mi dovoluňte na tomto místě varovat před možným nepochopením ze strany společnosti. Je totiž možné, že zástupci společnosti si špatně vyloží důvod využití experta např. k revizi kalkulace daně z příjmů a budou sami sebe ujišťovat, že kalkulaci přeci viděl váš expert, a tudíž po vydání zprávy auditora budou mít za to, že mohou v klidu podat příznání, protože kalkulace je naprosto správná. Myslím, že je vhodné zástupce společnosti před tímto varovat, vysvětlit jim, že expert pro nás pracuje s určitou významností, možná skutečně řeší jen jednu nebo dvě oblasti daňové problematiky a že jeho činnost není v žádném případě substitucí práce vlastního daňového poradce společnosti.

Ještě bych se ráda dotkla významnosti. Je vhodné vašeho experta dopředu upozornit na to, jaká je auditorova významnost, ale nezůstat jen u ní. Sdělte mu, i kolik je vaše prováděcí významnost, kolik je rozdíl mezi významností a prováděcí významností a jak velké jsou naopak chyby, které nemohou mít významný dopad na audit. Pokud tak totiž neučiníte, je možné, že daňový expert, který nemusí rozumět principům naší významnosti, nesprávně pochopí vyžadovanou hloubku zkoumání a nebude se věnovat rozsahu své práce s patřičnou důkladností nebo naopak bude oblast analyzovat v detailu, který pro audit účetní závěrky není potřebný.

Co by mělo být výstupem spolupráce s expertem?

Pokud tedy má být nastavení spolupráce s expertem formalizováno, měl by být zdokumentovaný a založený i výstup práce experta. Pokud už si experta přizveme, aby nám pomohl pokrýt určité riziko, chápeme, že pouze s ústním vyjádřením typu „je to v pořádku“

a zdokumentováním tohoto v auditorském spisu si nevystačíme. A s pouhým založením výstupu od experta taky ne. I nadále je to totiž auditor, kdo nese zodpovědnost za výrok, a není možné se odvolávat na zodpovědnost experta, kterého jsme přizvali. Proto je potřeba, aby výstup experta byl dostatečně zrevidován auditorem nebo členem týmu auditora, který má dostatečnou zkušenost a erudici pochopit:

- zda byl dodržen rozsah dohodnuté práce,
- zda expert zvažil aspekty, které mu společnost nebo auditor předložil,
- zda je závěr experta srozumitelný,
- zda řádně uvádí svá zjištění, která jsou potom dále přenesena do další fáze auditu.

Opět je ale praktické závěry s expertem projít také ústně, zvláště pokud pro nás nejsou zcela srozumitelné nebo pokud máme ještě po přečtení nějaké otázky.

Závěrem

V daňové oblasti zvažte, zda potřebujete experta. Rozhodně není nutné experta mít na všech zakázkách. Rozhodnutí, zda daňového experta využít, by mělo být učiněno po zralé úvaze a pro složité a rizikové oblasti s potenciálním významným dopadem na účetní závěrku je v řadě případů velmi vhodné. Pokud už experta přizvete, dbejte na předání detailního zadání, zrevidujte výstup a nezapomínejte, že jste to zase jen vy, kdo nese odpovědnost za výrok auditora.

Anna Bezděková

Ing. Anna Bezděková je senior manažerkou v oddělení auditorských služeb ve společnosti Deloitte Česká republika. Je autorizovaným účetním znalcem ve Velké Británii (FCCA) a rovněž statutární auditorkou registrovanou v Komoře auditorů České republiky. Pro společnost Deloitte pracuje od roku 2003 a její hlavní specializací jsou audity obchodní společnosti.



Auditorské postupy ve vazbě na ocenění



Hana
Mužátková

V úvodním článku „Využití experta v auditorské praxi“ jsme se seznámili s oblastmi, kde auditor může v rámci své auditorské práce potřebovat pomoc experta. Nyní se blíže podíváme na to, kde se auditor ve své praxi může setkat s expertem na ocenění a jaké auditorské postupy by měl provést, pokud se ke své práci rozhodne využít závěry experta na ocenění.

Oblasti, kde auditor může využít experta na ocenění, jsou například tyto:

- přeměny obchodních společností a družstev, v případech stanovených zákonem,
- podniková kombinace dle IFRS 3,
- přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu pro účely IFRS dle standardu IAS 40,
- identifikace, zda majetek dané společnosti je znehodnocen či nikoliv,
- ocenění finančních nástrojů.

V tomto článku se budu dále zabývat auditorskými postupy ve vazbě na přecenění nemovitostí dle standardu IAS 40 a identifikací, zda majetek dané společnosti je znehodnocen či nikoliv. Nicméně auditorské procedury, které zmíním, mohou být s příslušnými úpravami aplikovatelné i na jiné oblasti využití práce experta, nejsou tedy omezeny pouze na experta z oblasti ocenění.

Důležité pro efektivní provedení souvisejících auditorských procedur týkajících se ocenění je včasná identifikace skutečnosti, zda na straně klienta bude využívána činnost experta pro účely účtování o některých položkách a následně včasná komunikace s vlastním expertem a vymezení rozsahu postupů prováděných vlastním expertem a procedur prováděných auditorem tak, aby některé postupy nebyly opomenuty či nebyly prováděny vícekrát, než je nutné. Je tedy vhodné pozvat vlastního experta již na plánovací



schůzku týkající se auditu dané společnosti a poté průběžně diskutovat výstupy a očekávání na obou stranách, na straně auditora i auditorova experta.

V případě ocenění nemovitostí pro účely IFRS dle standardu IAS 40 při oceňování reálnou hodnotou společnost většinou najme externího experta (tj. experta vedení), znalce z oboru oceňování s kvalifikací RICS (Royal Institution of Chartered Surveyors), aby pro ni vypracoval znalecký posudek, který pro ni bude podkladem pro zaúčtování reálné hodnoty nemovitosti.

V případě identifikace, zda majetek dané společnosti je znehodnocen či nikoliv, společnost buď vypracuje ocenění pro účely případného znehodnocení interně či s využitím experta vedení.

Auditor, pokud není znalcem z oboru oceňování, nemusí mít dostatečné znalosti pro posouzení, zda ocenění pro účely IAS 40 či některé části testu na znehodnocení nejsou významně (materiálně) nesprávné, a často osloví vlastního experta, který mu s tímto posouzením pomůže.

Postup, který je společný pro obě zmíněné oblasti, je posouzení metody a předpokladů použitých při ocenění připraveném vedením společnosti či expertem vedení. S tímto posouzením ve většině případů auditorovi pomůže vlastní expert se znalostí používaných metod a jejich vhodnosti pro vybrané ocenění. Vlastní expert však často nebude schopen posoudit některé předpoklady pouze ze znalosti trhu, a auditor bude muset provést další dodatečné postupy.

V případě přecenění nemovitostí na reálnou hodnotu se tyto dodatečné postupy mohou týkat zejména:

- ověření, zda předpoklady použité expertem jsou konzistentní se strategickými plány společnosti a předpoklady použitými v ostatních manažerských analýzách. Pro tento účel se auditorovi nabízejí následující postupy: diskuze s managementem společnosti, obdržení zápisů z jednání managementu a jejich vyhodnocení;
- ověření existence nemovitosti a zda je nemovitost vlastněna danou společností. Pro tento účel se auditorovi nabízejí následující postupy: návštěva samotné nemovitosti, vyhledání na internetu, obdržení výpisu z registru nemovitostí;
- ověření celkové plochy oceňované nemovitosti. Pro tento účel se auditorovi nabízejí kromě již výše uvedených následující postupy: obdržení seznamu uzavřených nájemních smluv a jejich testování na vybraném vzorku;
- ověření aktuální míry obsazenosti oceňované nemovitosti. Zde se nabízejí následující postupy: nezávislý přepočítání této míry na základě celkové plochy nemovitosti a seznamu uzavřených nájemních smluv a jejich testování na vybraném vzorku;

- ověření smluvních podmínek jako např. délky pronájmu, sazby za metr čtvereční pronajaté plochy. Pro tento účel si auditor může například vyžádat seznam uzavřených nájemních smluv a následně ověřit na vybraném vzorku, že parametry týkající se délky pronájmu, velikosti pronajaté plochy a sazby za metr čtvereční pronajaté plochy jsou stejné v seznamu uzavřených smluv a v samotných nájemních smlouvách.

Uvedené dodatečné postupy prováděné auditorem jsou pouze ukázkou možných postupů. Záleží na úsudku auditora, které z uvedených postupů zvolí a na jakém vzorku bude provádět testování tak, aby v kombinaci s výstupem vlastního experta byl schopen učinit závěr, že ocenění nemovitosti není významně (materiálně) nesprávné.

Vždy je níméně nutné uplatnit základní princip, a to porovnávat pouze porovnatelné. V případě ocenění nemovitostí reálnou hodnotou toto nebývá příliš komplikované, i když v některých případech je nutné se zamyslet nad tím, zda ocenění zohledňuje daňové vlivy či nikoliv. Mnohem více komplikované je to v případě identifikace případného znehodnocení majetku.

Právě z tohoto důvodu si na následujícím příkladu (z prostředí IFRS) ukážeme, že je velice důležité, aby byl auditor rovněž schopen určit, s jakou finanční informací v účetní závěrce lze ocenění porovnat a s jakou nikoliv. Tento příklad je z oblasti testování znehodnocení majetku. Obecně platí, že pokud jsou položky zahrnuté do účetní hodnoty peněžotvorné jednotky (PTJ, Cash Generating Unit – CGU) pro účely srovnání se zpětněziskatelnou částkou, jejich peněžní toky musí být zahrnuté do peněžních toků použitých pro výpočet zpětněziskatelné částky.

Oblasti, které je potřeba zejména zkoumat, pokud auditor a jeho expert prověřují model hodnoty z užívání (Value in Use – VIU), resp. model propočtu realizovatelné hodnoty, a porovnávají výsledky z tohoto modelu s účetní hodnotou PTJ, jsou například:

- pracovní kapitál,
- dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek,
- daně a odložené daně,
- rezervy související s PTJ.

Pracovní kapitál (pohledávky z obchodních vztahů, zásoby, náklady příštích období, závazky z obchodních vztahů) by měl být zahrnut do účetní hodnoty PTJ pro potřeby srovnání jenom v případě, že související peněžní toky jsou rovněž zahrnuté do výpočtu zpětněziskatelné hodnoty.

Pokud například výpočet hodnoty z užívání vychází ze zisku před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací (EBITDA) za jednotlivé roky v modelu a dále zahrnuje změnu čistého pracovního kapitálu, je toto velice dobrou indikací toho, že peněžní toky z provozního kapitálu jsou zahrnuté do výpočtu zpětněziskatelné částky

(pokud je hodnota z užívání jejím základem) a měly by být zahrnuté též do účetní hodnoty PTJ pro porovnání s modelem.

Avšak v případě, kdy změna provozního kapitálu není zahrnuta ve výpočtu zpětněziskatelné hodnoty, měla by společnost a auditorské týmy zvážit, jak vhodně zahrnout účetní hodnotu pracovního kapitálu a související peněžní toky do výpočtu, protože nezahrnutí změn provozního kapitálu předpokládá, že pracovní kapitál zůstane stabilní i v následujících obdobích, což může být ve většině případů nevhodný a nerealistický předpoklad.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a goodwill jsou v rozsahu působnosti IAS 36 a měly by být zahrnuté do účetní hodnoty PTJ pro porovnání, protože jsou též inherentně součástí výpočtu zpětněziskatelné částky.

Dlouhodobý finanční majetek by naopak ve většině případů neměl být zahrnut do účetní hodnoty PTJ pro porovnání se zpětněziskatelnou částkou, protože související peněžní toky nebývají součástí výpočtu VIU nebo diskontovaných peněžních toků (DCF) z pohledu trhu.

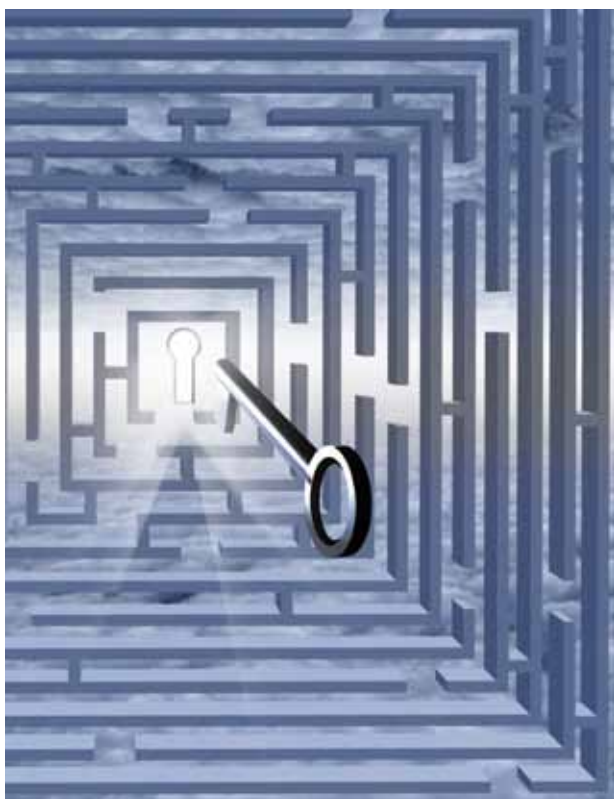
Odložené daňové pohledávky a závazky by též měly být často vyloučeny z účetní hodnoty PTJ pro potřeby porovnání, protože diskontní sazba, která se používá ve výpočtu VIU, by měla být sazbou před zdaněním. Na druhou stranu některé účetní jednotky mohou připravit výpočet VIU s využitím sazby po zdanění. V tomto případě je třeba provést takové úpravy, které povedou k porovnatelnému výsledku (což není jednoduché, protože například odložené daně pro účetní účely nejsou diskontovány, zatímco VIU model s diskontováním běžně pracuje).

Rezervy by měly být zahrnuté do účetní hodnoty PTJ pro porovnání opět pouze v případě, že jsou zahrnuté v propočtu zpětněziskatelné částky. Chceme-li



Dělám ještě znalce v oboru oceňování, ale tahle práce mě více uspokojuje.

Kresba: Ivan Svoboda



tedy provést smysluplné porovnání mezi účetní hodnotou PTJ a zpětněziskatelnou částkou, je účetní hodnota rezervy často odečtena pro účely porovnání, protože často není zahrnuta ani ve zpětněziskatelné částce.

Podobné zamyšlení je potřeba provést i nad ostatními položkami účetní rozvahy PTJ a vyhodnotit, zda porovnání účetních hodnoty a zpětněziskatelné částky pro účely určení snížení hodnoty je smysluplné a konsistentní. Na uvedených příkladech jsme si ukázali, že v mnoha případech samotnému porovnání účetní hodnoty PTJ a zpětněziskatelné částky bude předcházet řada úprav tak, aby princip porovnatelnosti byl naplněn. Na druhé straně je však třeba dbát na to, aby i položky nezahrnuté ve zpětněziskatelné částce a tedy vyloučené z porovnání byly předmětem zkoumání jejich potenciálního znehodnocení.

Jak již bylo uvedeno, auditor pro vlastní posouzení závěrů vedení nebo experta vedení v oblastech ocenění a oceňovacích kalkulací často využije práci vlastního experta a nedílnou součástí jeho auditorských postupů pak bude samotné vyhodnocení závěrů vlastního experta, které mohou být klasifikovány do následujících čtyř kategorií:

- metodologie použitá expertem je rozumná a významné předpoklady použité v ocenění jsou v očekávaném rozmezí, nicméně neprováděli jsme nezávislý přepočítání ocenění (v tomto případě však musí auditor zvážit, zda tento závěr je pro daný účel dostatečný či bude nutné provést ještě dodatečně nezávislý přepočítání ocenění);

- metodologie použitá expertem je rozumná a významné předpoklady použité v ocenění jsou v očekávaném rozmezí a provedli jsme nezávislý přepočítání ocenění, který neidentifikoval, že by závěr přijatý managementem byl významně (materiálně) nesprávný;
- metodologie použitá expertem a/nebo významné předpoklady použité v ocenění ukazují, že závěr přijatý managementem společnosti nemusí být významně (materiálně) správný, nicméně další provedené analýzy tuto skutečnost neprokázaly;
- metodologie použitá expertem a/nebo významné předpoklady použité v ocenění ukazují, že závěr přijatý managementem společnosti nemusí být významně (materiálně) správný a též další provedené analýzy naznačují, že závěr přijatý managementem společnosti by mohl být významně (materiálně) nesprávný.

Pokud v závěru auditorův expert dospěje k pochybnostem o ocenění provedené vedením nebo jeho expertem, je nutné tento závěr detailně prodiskutovat a následně zvážit dopad na prováděné auditorské postupy a na jejich rozsah. Dále je též třeba zvážit dopad na vyhodnocení interního kontrolního prostředí společnosti, protože důvodem nesouladu mohou být i problémy ve vnitřním kontrolním systému, a ty by mohly vést k potenciálním chybám i v ostatních oblastech účetní závěrky.

Závěrem

V případech, kdy jsou některé oblasti účetní závěrky závislé na výsledcích oceňování, auditor často vyhodnotí, že je vhodné využít svého experta na ocenění, protože zkoumání ocenění může být mimo auditorovu zkušenost. V tom případě je důležité, aby auditorův expert měl zkušenosti v dané oblasti a jeho práce byla dostatečně dopředu naplánována. Nejde totiž pouze o kontrolu výpočtu ocenění, ale často je potřeba prověřit významné vstupy do ocenění a zároveň porovnat výsledky ocenění s účetními hodnotami, které danému ocenění odpovídají. Mezi auditorem a jeho expertem na ocenění se proto předpokládá intenzivní komunikace tak, aby byl expert použit na vhodný rozsah zkoumání a zároveň aby byl auditor schopen výsledky jeho práce správně interpretovat.

Hana Mužátková

***Ing. Hana Mužátková** je senior manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na maloobchod a podnikání v oblasti nemovitostí. V rámci EY je dále členkou skupiny pro řízení kvality v oblasti střední a východní Evropy. Vystudovala VŠE v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je statutární auditorkou a členkou Kárné komise Komory auditorů ČR.*

Využití forenzních metod při auditu účetní závěrky



Tomáš Kafka

Podvodům a korupci se auditované společnosti v České republice těžko vyhnou. To naznačují letošní výsledky mezinárodního průzkumu EY, mapující postoje manažerů významných společností k podvodům a korupci v regionu EMEIA (Evropa, Blízký východ, Indie, Afrika).



Marek Dandár

Dle tohoto průzkumu se tři z deseti dotázaných Čechů domnívají, že společnosti často nadhodnocují své hospodářské výsledky, více než polovina považuje zkreslování finančních výsledků za ospravedlnitelné a 61 % českých respondentů vnímá korupci jako rozšířený jev. Tím jsme se zařadili mezi takové země, jako je Rusko, Egypt či Nigérie, které dosáhly podobných výsledků.

Hlavní závěry průzkumu o podvodech a korupci v ČR



Zdroj: Mezinárodní průzkum EY o podvodech a korupci v regionu EMEIA 2015

Současné trendy v oblasti korupce a podvodů nemůže auditor při provádění auditu ignorovat, musí na ně adekvátně reagovat a přizpůsobovat jim svoje auditní procedury. To auditorovi nařizuje mezinárodní auditorský standard ISA 240, který stanovuje postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu



účetní závěrky. Tento standard mimo jiné definuje odpovědnost auditora za odhalení významných nesprávností způsobených podvodem a ukládá auditorovi provádět audit s profesním skepticismem a se zohledněním rizika podvodu.

Co je to podvod?

Úvodem je nutné upozornit na odlišný pohled na podvod. Viděno českou optikou je podvod definován velmi úzce, například v trestním zákoníku. Pokud budeme na podvod nahlížet optikou mezinárodní, podvod (anglicky *fraud*) zahrnuje korupci, zpronevěru či zkreslování účetní závěrky.

Dle standardu ISA 240 a ostatních auditorských standardů obecně není úkolem auditora hledat podvody. Dle ISA 240 se však má auditor ujistit, že v rizikových oblastech nedochází k podvodům s významným dopadem na účetní závěrku. Proto by součástí auditu měly být postupy zaměřené na vyhodnocení rizika podvodů i jejich identifikaci. Pro tyto účely je nutné, aby auditor věděl, co vlastně podvod je a jaký je rozdíl mezi podvodem a chybou, se kterou se auditor v rámci auditu účetní závěrky setkává častěji. Podvod definuje mezinárodní auditorský standard ISA 240 jako úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran, při němž se použije klamání nebo klamavé jednání, za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.

Hlavní rozdíl mezi podvodem a chybou je skutečnost, že podvod je jednání úmyslné a jeho původce zakrývá skutečnou podstatu.

Dle ISA 240 jsou pro auditora relevantní dva typy podvodů:

- Podvodné účetní výkaznictví, jehož cílem je oklamat uživatele účetních informací, zfalšovat účetní zápisy či podklady nebo vědomě uvést nesprávné údaje v účetní závěrce typicky prostřednictvím nadhodnocení aktiv a tržeb či podhodnocení pasiv a nákladů.
- Zpronevěry majetku prostřednictvím krádeže hotovosti, fyzického majetku, podvodných plateb či zpronevěrou příjmů.

Z výše uvedeného vyplývá, že standard ISA 240 neuvádí mezi relevantní typy podvodů korupci. Nicméně korupce může být příčinou nebo průvodním jevem relevantních podvodů.

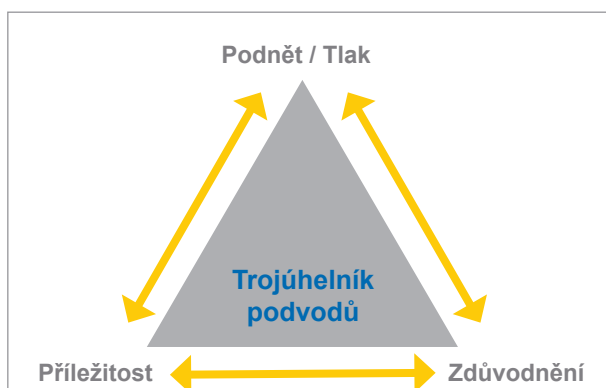
Jako příklad lze uvést tvorbu tzv. černých fondů určených na úplatky. Tyto fondy mohou vznikat prostřednictvím fiktivních transakcí, které zahrnují záúčtování a proplacení přijatých faktur za plnění, které nebylo ve skutečnosti provedeno.



V důsledku korupce může dojít například k pořízení aktiv za přemrštěné ceny nebo např. v nižším než uváděném množství a kvalitě, což může způsobit nadhodnocení aktiv.

Co podvod způsobuje?

Pro plánování auditorských postupů dotýkajících se rizika podvodu by měl mít auditor nejen představu, jak podvod vypadá, ale i co ho způsobuje. Okolnostmi, které mohou vést ke vzniku podvodného jednání, se zabývá teorie trojúhelníku podvodů. Tato teorie charakterizuje tři faktory, které se vyskytují u každého podvodného jednání. Těmito faktory jsou motiv/tlak, příležitost a zdůvodnění. Existence všech tří faktorů představuje riziko podvodného jednání, a toto riziko stoupá s jejich intenzitou.



Zdroj: Donald R. Cressey, Other People's Money

Nejčastější faktory podvodného jednání

Motiv / tlak

- Nereálné požadavky a očekávání investorů
- Složitá osobní finanční situace např. v důsledku rozličných závislostí
- Snaha o pomstu ze strany zhrzeného zaměstnance

Příležitost

- Nedostatečný vnitřní kontrolní systém
- Slabá kontrola ze strany vedení společnosti
- Změny procesů a kontrol ve společnosti
- Tolerance okolí

Zdůvodnění

- Nízká loajalita k zaměstnavateli
- Vnímané nespravedlivé zacházení
- Špatná firemní kultura

Jak při zjištění podvodu postupovat?

Pokud se auditor při provádění auditu účetní závěrky setká s podvodem, musí na něj dle standardu ISA 240 adekvátně reagovat. Je potřeba zdůraznit, že cílem auditora není podvod prošetřit, ale především posoudit dopad podvodu na účetní výkazy a auditorskou zprávu a posoudit spolehlivost vnitřního kontrolního systému a důvěryhodnost vedení společnosti. Odpovědnost za odhalování a prošetřování podvodů, za jejich nápravu a prevenci nese vedení společnosti.

V mnoha případech může být pro auditora obtížné posoudit rozsah podvodu a jeho dopad na účetní výkazy. Na první pohled nemusí být auditorovi zřejmé, zda zjištěný podvod představuje pouze ojedinělý případ podvodu s nevýznamným dopadem nebo zda se jedná pouze o špičku ledovce, který může představovat komplexní a významný podvod.

Zjištěný podvod auditor může posoudit pomocí zapojení experta na forenzní šetření, který se může podílet na posouzení dopadu podvodu na účetní závěrku společnosti. Využití takového experta mimo jiné řeší i mezinárodní auditorský standard ISA 620 – Využití práce auditorova experta.

Zjištěný podvod může společnost vyšetřit formou interního vyšetřování nebo může zapojit externí společnost zaměřující se na vyšetřování podvodů.

Klíčovou otázkou pro auditora, zejména při aplikaci profesního skepticismu, je, zda a do jaké míry se na výstupy z provedeného vyšetřování (interního či externího) může spolehnout. Není samozřejmostí, že interní či externí vyšetřovatel obdržel přesné a úplné zadání, které navíc zohledňuje potřeby auditora. Není samozřejmostí, že vyšetřovatel je dostatečně zkušený a kompetentní, používá správné forenzní metody a je nezávislý a objektivní, zejména pokud je do podvodu zapojen někdo z vedení auditované společnosti.

Teprve až si je auditor jist, že má o podvodu přesné a úplné informace, může se zabývat dalšími důležitými

mi otázkami, které zásadně ovlivňují postupy a závěry auditu:

- Lze se spolehnout na vnitřní kontrolní systém?
- Lze důvěřovat managementu a jeho vyjádřením?

Expert na forenzní šetření

Kdo je expert na forenzní šetření? Především je to odborník na vyšetřování a odhalování podvodů, který disponuje specifickými dovednostmi a zkušenostmi umožňujícími rozpoznat indikátory podvodného jednání, exaktními metodami stanovit jeho rozsah, příčinu, souvislosti a slabiny vnitřního kontrolního systému a posoudit důvěryhodnost vedení společnosti. Jako jedno z možných potvrzení náležité kvalifikace experta může sloužit mezinárodně uznávaný certifikát – Certifikovaný vyšetřovatel podvodů (CFE), vydaný Asociací certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (ACFE), který osvědčuje odbornost experta na forenzní šetření v následujících oblastech:

- prevence podvodů a obrana proti nim,
- podvodné finanční transakce,
- vyšetřování podvodů,
- právní aspekty podvodů.

Expert by měl být vzdělán v oblastech vyšetřování podvodů, účetnictví, ekonomiky či práva. Měl by také mít schopnost vstoupit do role podvodníka, aby snáze pochopil podstatu, motiv a způsob spáchání podvodného jednání a dopad tohoto jednání na účetní výkazy společnosti. Musí umět předložit možné hypotézy, jak mohl být podvod proveden, a následně navrhnout vhodný způsob jejich prověření. Expert by měl být také na základě svých praktických zkušeností schopen posoudit vhodnost nastavení existujících kontrolních mechanismů, sloužících k prevenci a odhalování podvodů.

Jaký je rozdíl mezi statutárním auditorem a expertem na forenzní šetření?

Cílem statutárního auditora je ověřit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Na druhé straně cílem experta na forenzní šetření je potvrdit, případně vyvrátit podezření na podvodné jednání, zjistit kdo se podvodného jednání zúčastnil a v jakém rozsahu, a posoudit roli vedení společnosti v podvodném jednání. Pokud se podezření potvrdí, je úkolem experta zajistit důkazy podvodného jednání a případně vyčíslit škodu, která společnosti vznikla.

Přínos spolupráce s expertem na forenzní šetření?

Auditor má v rámci auditu vyhodnotit riziko podvodu, k čemuž je podstatně méně kvalifikován než expert na forenzní šetření, a aplikovat adekvátní auditní postupy k identifikaci případných podvodů v rizikových oblastech. V obou činnostech může auditor

využít specifických znalostí a schopností experta k tomu, aby společně s auditorem kvalifikovaně posoudil rizika podvodu, navrhl vhodné auditní postupy a v případě odhaleného podvodu pomohl auditorovi porozumět rozsahu a dopadu podvodu na účetní výkazy společnosti. Od auditora se dále v těchto případech očekává, že posoudí integritu a důvěryhodnost vedení společnosti a s tím související spolehlivost prohlášení vedení společnosti k auditu, které slouží jako důkazní informace auditora. Auditor především posoudí, zda se vedení společnosti nezúčastnilo podvodného jednání a jakým způsobem vedení společnosti přistoupilo k vyšetřování podvodu, případně jaká nápravná opatření v souvislosti se zjištěným podvodem ve společnosti zavedlo. V případě že auditor zpochybní integritu vedení společnosti, musí změnit svůj auditní přístup k auditu účetní závěrky nebo zvážit schopnost dále pokračovat v auditu. V této souvislosti může být zapojen expert, aby přezkoumal spolehlivost informací obdržených auditorem od vedení společnosti.

Spolupráce auditora s expertem na forenzní šetření může probíhat i formou expertem prováděných pravidelných postupů, kterými může auditor minimalizovat riziko přehlédnutí indikátorů podvodného jednání. Může se jednat o systémové zapojení experta do auditních postupů, které může pomoci identifikovat rizika podvodů dříve a omezit tak škodu, která společnosti v důsledku podvodu může vzniknout.

V rámci spolupráce může expert auditorovi pomoci vytipovat podezřelé účetní transakce prostřednictvím forenzních datových analýz zaměřených na detekci podvodů. Tyto transakce následně auditor prověří v rámci svých standardních auditních procedur.

V neposlední řadě může zapojení experta na forenzní šetření dát signál vedení společnosti a jejich zaměstnancům, že podvodné jednání není oblast mimo zájem auditora a demonstrovat tak přidanou hodnotu pro vedení společnosti. Zapojení experta v rámci auditového týmu dále může, i přesto, že není cílem auditu



účetní závěrky odhalovat podvody, působit i jako preventivní nástroj k omezení podvodného jednání.

Příklad spolupráce z praxe

Auditní tým v rámci svých procedur zjistil podezřelé transakce s dodavateli klienta. Auditor pozval experta na forenzní šetření, aby tyto transakce prověřil. Expert prostřednictvím forenzních metod mimo jiné odhalil následující:

- mezi významnými dodavateli byla i společnost zaměřující se na dodávky, které nikterak nesouvisely s podnikáním klienta,
- možný střet zájmu některých členů vedení klienta vzhledem k vlastnickému podílu u dodavatele,
- vybrané transakce mezi společnostmi spřízněnými s vedením byly bez řádného schválení.

Zjištění experta auditor následně sdělil statutárnímu orgánu klienta a s jeho souhlasem i mateřské společnosti klienta, která zadala důkladné prošetření daných nálezu externí společnosti. Toto prošetření vyústilo v úpravu účetních výkazů, provedení nápravných kroků v oblasti personální a nastavení vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

Závěrem

Primárním cílem auditora účetní závěrky není odhalovat podvody, nýbrž vyjádřit se k tomu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace a výsledků hospodaření účetní jednotky. Na druhou stranu řada podvodů může mít vliv na účetní závěrku

a auditor tedy rizika podvodů a podvod ignorovat nemůže. Proto je přizvání experta na forenzní šetření v případě nálezu indikátorů podvodu či podvodu samotného vhodné. Očekávání klienta a uživatelů jsou rovněž často taková, že auditor, který není schopen identifikovat či upozornit na rizika významných podvodů, bude velice pravděpodobně čelit minimálně zklamání, ztrátě reputace a nepříjemným otázkám ze strany uživatelů účetní závěrky.

Tomáš Kafka
Marek Dandár

Mgr. Tomáš Kafka je partnerem oddělení investigativních služeb a řešení sporů společnosti EY v České republice. Od roku 2000 se podílel na finančních auditech, prověrkách due diligence a vyšetřování podvodů pro širokou škálu klientů. Od roku 2006 se věnuje výhradně vyšetřování podvodů a řešení sporů. Vystudoval ekonomii na Institutu ekonomických studií při Fakultě sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze a je certifikovaným účetním znalcem (ACCA). Má rozsáhlé mezinárodní zkušenosti s vyšetřováním podvodů, zaváděním komplexních programů prevence podvodného jednání a protikorupčními audity během práce na projektech a jejich vedení v České republice a ve střední a východní Evropě.

Ing. Marek Dandár je senior manažerem ve společnosti EY v oddělení Investigativních služeb a řešení sporů. Zaměřuje se na vyšetřování nekalého či podvodného jednání a korupčních praktik ve společnostech z řady sektorů včetně zdravotnictví, automobilového či výrobního sektoru. Vystudoval VŠE v Praze a je certifikovaným vyšetřovatelem podvodů při ACFE (Association of Certified Fraud Examiners).



Spolupráce auditora s expertem na IT rizika



Lenka
Velehradská

Dávno pryč jsou doby, kdy bylo IT chápáno jako podpůrná funkce zajišťující, aby zaměstnanci mohli v klidu pracovat s počítačem. Dnes jsou informační systémy klíčové pro naprostou většinu společností. A to nejenom pro ty, které podnikají přímo v oblasti IT.

Ve firmách se během auditů setkáváme s různými typy systémů či aplikací, od velkých ERP balíčků, core produkčních systémů, účetních systémů, podpůrných evidencí, aplikací plnících jeden konkrétní účel, různých pomocných „udělátek“ v Excelu, Accessu atd. Tyto systémy mohou být zakoupené jako balíkový SW, vyvinuté na míru, mohou být vyvinuty interními zaměstnanci nebo parametri-



Radek Koudela

zovány a implementovány externí společností a ještě k tomu běžící na různých platformách. Integrace těchto systémů a jejich vzájemná spolupráce se může lišit, stejně tak jako zaměstnanci, kteří se systémy pracují nebo je spravují.

Pro nás auditory jsou samozřejmě klíčové systémy nebo moduly pro účetnictví a pro manažerský reporting. Pro ně je typické, že jde o systémy většinou až na konci řetězce a vstupují do nich data z ostatních systémů či modulů. Čím více jsou jednotlivé agendy integrovány do jednoho balíku pracujícího nad jednotnou databází, tím lépe. V běžné praxi se ale spíše setkáváme s pravým opakem.

V obou případech je proto vhodné zapojení experta na informační systémy (IS) a IT rizika, abychom s dostatečnou odborností porozuměli celému IT prostředí a jeho řízení, IT systémům, jejich architektuře, datovým tokům, způsobům zpracovávání a ukládání transakcí a dat, a zabezpečení systémů.

Nutno dodat, že pokud se bavíme o IT prověrce pro potřeby auditu, nejedná se o plnohodnotný IT audit dle obecně uznávaných standardů (COBIT, NIST, ISO/IEC 27001) nebo regulatorních požadavků, ale rozsah testů vzniká po dohodě s auditorem, který provádí audit dle mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Jak dohoda o spolupráci mezi auditorem a IT specialistou vzniká? Co může být jejím obsahem a výstupem?

Spolupráce auditora s expertem na IT při plánování

Letní měsíce jsou pro nás auditory nejen měsíce dovolených a „okurkové sezóny“, ale také měsíce plánování. Každý rok v srpnu a září při plánování auditní

sezóny proběhne dotazování ze strany našich IT expertů (Information Risk Management – IRM), zda a v jakém rozsahu je budeme potřebovat.

Hlavními indikátory pro požadované zapojení IT specialistů jsou obvykle:

- komplexita IT systémů (mnoho systémů, složitá vazby),
- neefektivní kontroly v oblasti IT v minulých letech,
- významná změna IT systémů (např. migrace na nový systém) nebo jiné nastavení IT procesu s automatickou komponentou,
- zvýšený výskyt dalších rizikových indikátorů, jako jsou např. nedostatečné kapacity IT oddělení, absence bezpečnostního monitoringu, nízká formalizace IT procesů.



Porozumění IT/IS

Ať již sami jako auditoři anebo spíše s pomocí IT experta musíme na samém začátku porozumět IT prostředí účetní jednotky. Naší snahou je v této fázi vyznat se v IT architektuře společnosti, určit, jak je spolehlivý informační systém, jehož součástí je účetní systém, klíčový pro auditora.

Abychom správně stanovili auditní přístup k významným položkám rozvahy a výsledovky, musíme porozumět tomu, jaké místo má účetní systém v IT architektuře. Jedná se o jeden systém, několik propojených systémů nebo o několik satelitních systémů a aplikací?

Samozřejmostí tedy je zmapování používaných informačních systémů, datových toků, na jakém operačním systému a databázi dané systémy běží a v jaké lokalitě, datovém centru nebo na jakém serveru jsou fyzicky umístěny.



To vše musíme zvážit před rozhodnutím, jak dále audit provádět. Jen porozumění ale nestačí.

Obecné IT kontroly (IT General Controls – ITGC)

ITGC můžeme definovat jako kontroly vztahující se k více informačním systémům, procesům a datům zajišťujícím řádné fungování informačních systémů. Obecné IT kontroly jsou také důležité pro efektivitu tzv. aplikačních kontrol. Na obecné IT kontroly jsou zpravidla navázané další kontroly, které auditor testuje a jejichž rozsah se značně liší v závislosti na efektivnosti obecných IT kontrol.

Nesmíme se proto spokojit jen s konstatováním a zdokumentováním efektivity či neefektivity, ale musíme vzít v potaz, zda jsou implementované určité kompenzační kontroly, a také se pokusit určit konkrétní dopad neúčinných IT kontrol. V některých případech můžeme dopad těchto neúčinných kontrol určit poměrně snadno. Například odhalíme, že měl některý zaměstnanec nadměrná přístupová práva, například porušující principy oddělení neslučitelných pravomocí, nebo administrátorská oprávnění, které by však mít neměl. V takové situaci lze reagovat a zpětně dohledat z logů, zda se konkrétní zaměstnanec skutečně pod daným účtem přihlásil a provedl nějaké činnosti, které by provádět neměl.

Obecně vzato je však často velmi těžké určit konkrétní dopad neúčinných IT kontrol na účetní závěrku jako takovou. Například to, že není adekvátně schválena bezpečnostní politika, jsou volně nastavená pravidla pro tvorbu a používání hesel, chybí monitoring nebo nástroje na zaznamenávání incidentů, účetní závěrku jako takovou sotva ovlivní. Nicméně o jejich nefungování můžeme oficiálně informovat management v dopisu vedení společnosti. Neúčinné IT kontroly významně zvyšují pravděpodobnost výskytu nějaké

události, která může negativně ovlivnit chod společnosti.

Jako nejdůležitější oblast v rámci testování obecných IT kontrol vnímáme zejména řízení přístupů, zabezpečení dat (šifrování, prevence úniku dat), změnové řízení a testování aplikací a v neposlední řadě zálohování dat.

IT architektura a její vliv na přístup k auditu

Pro ilustraci bychom zvolili oblast testování výnosů. V jedné společnosti používají např. integrovaný SAP. Ve druhé mají pro evidenci výnosů speciální systém, který je zcela mimo účetnictví (např. vodohospodářství, prodejci jízdného). K přenosu dat mezi účetnictvím a speciálním systémem dochází dávkově, např. jednou v měsíci.

SAP je obvykle nastaven tak, že nelze vystavit fakturu odběrateli, pokud není v systému zavedena smlouva nebo objednávka a výrobek vyskladněn (existuje výdejka a dodací listy). V takovém případě probíhá i velmi jednoduše párování přijatých plateb s fakturou. Vše je propojeno přes unikátní číslo a jednoduše dohledatelné. Řada z operací probíhá automaticky a je provázána do hlavní knihy.

Ve druhém případě, kdy dochází k přenosu dat v dávkách jedním číslem na účet výnosů a pohledávek, nastává vhodná chvíle pro IT experty, kteří dokážou stanovit, zda jsou dávky dat generované správně a jejich přenos bezchybný.

Archivace účetních záznamů a ochrana dat

Jednou ze základních zákonných povinností všech účetních jednotek je uschovávat účetní záznamy, účetní doklady aj. po dobu pěti let. V současnosti se nejedná o archivy plné písemností, ale v čím dál větším měřítku o archivy elektronických dokumentů. Důležité je proto ujistit se, že technika je na správném místě, dostatečně zabezpečená a s dostatečnou kapacitou.

V současné době si žádná společnost nemůže dovolit přijít o svá data (alespoň za delší časové období), proto musí všechny společnosti data řádně zálohovat, aby mohlo dojít k jejich obnově v případě potřeby. Pro potřeby následného dokazování činností a rekonstrukce událostí v informačním systému a také kvůli regulačním požadavkům by měly být zálohovány také auditní logy. IT infrastruktura a její parametry nejsou rozhodující jen pro archivaci, ale také pro ochranu dat. Data jsou předmětem obchodního tajemství, a jen nastavení ochranných prvků dokáže zabránit neautorizovaným zásahům či úpravám dat.

Jako auditor to často sám ověřit nedokážu. Co IRM expert? Ten musí adekvátně ověřit, že data ukládaná v databázích jsou přesná a kompletní, že v průběhu jejich životního cyklu nedochází k jejich neautorizovaným úpravám a během datových přenosů nedochází ke ztrátě integrity dat. Předmětem kontroly IT auditorů je tedy i celkové nastavení bezpečnosti systémů, ochrana dat

před přímým přístupem z vnější nezabezpečené sítě, použití šifrovacích mechanismů a kontroly integrity implementované přímo v informačním systému.

Od fyzické bezpečnosti k přístupu k datům

Auditními testy často ověřujeme, že účetní doklady byly zaúčtovány do správného období, na správné účty hlavní knihy a ve správné částce. Neméně důležité je ujistit se, že uživatelská oprávnění k účtování těchto účetních dokladů mají správné osoby. Není vhodné, aby docházelo k situaci, kdy stejná osoba spravuje (aktualizuje) data o dodavatelích, účtuje dodavatelské faktury a zároveň má oprávnění k provedení plateb faktury. Praxe již nám několikrát ukázala, že konfliktní role mohou být jednoduše zneužity například úhradě na jiný než dodavatelský účet.

V tuto chvíli přichází na řadu právě IRM expert. Jak takové testování přístupů a konfliktních rolí vypadá?

V rámci auditu IRM expert obvykle testuje, že přístupová práva do informačních systémů mají oprávnění uživatelé – speciálně se zaměřuje na rizikové skupiny uživatelů, jako jsou administrátoři a třetí strany (např. dodavatelé IS). Neprovádí audit celého autorizčního konceptu (tj. systém rolí a oprávnění, jednotlivých činností v IS, navázaných na pracovní pozice a konkrétní uživatele v souladu s pravidly neslučitelných pravomocí – Segregation of Duties), to by zpravidla vydalo na samostatný projekt nebo detailně zaměřený IT audit. Nicméně často provádí ověření v rámci aplikačních kontrol, prověření nastavení určitého podnikového procesu (například nákupního procesu) a s tím souvisejícího nastavení přístupových oprávnění v tomto procesu. Zkoumá, kdo má oprávnění spouštět určité (z auditorského pohledu kritické) transakce, kdo má oprávnění schvalovat faktury, uvolňovat platby atd. Zajímá se, zda jsou tyto přístupy oprávněné z hlediska pracovní náplně a potenciálního konfliktu s jinými rollemi a činnostmi.

Kombinace znalosti o IT architektuře, činnosti společnosti a vnitřních kontrolách pomáhá při dalším rozhodování, a to jak otestovat provozní spolehlivost kontrol v rámci předběžného auditu, pokud auditor tuto strategii zvolí.

Aplikační kontroly

V úvodu článku jsme psali o obecných IT kontrolách. Druhým typem kontrol jednotlivých částí informačního systému jsou tzv. aplikační kontroly. Ty jsou specifické pro konkrétní aplikaci nebo podnikový proces. Cílem aplikačních kontrol je zajištění oprávněnosti, kompletnosti a přesnosti záznamů a validity vstupních dat.

Příkladem aplikačních kontrol jsou:

- nastavení tolerančních limitů a párování účetních dokladů dle těchto tolerančních limitů,
- zpracování objednávek v závislosti na nastavení kreditních limitů,

- generování a výpočet poplatků,
- schvalování úvěrů v systému.

Klíčové pro správné otestování aplikačních kontrol je pochopení a popsání celého podnikového procesu, detailní popis kde a jak data vznikají a následné popsání vstupních kontrol, kontrol zpracování dat, datových toků a možností manuálních zásahů.

V naší auditní metodologii je jedním z prvních rozcestníků pro rozhodnutí, jak otestovat provozní spolehlivost, pochopení, zda má vytipovaná kontrola IT komponentu nebo je zcela manuální. Pokud je manuální, otestujeme například u výnosů vzorek 40 položek, jedná-li se o kontrolu, která je častější než denní. V případě, že je kontrola prováděná pomocí automatizované IT komponenty, pak stačí otestovat položku jen jednu, ale v tom případě ji obvykle testujeme ve spolupráci s IRM specialistou. Z hlediska velikosti testovaného vzorku se jedná o významnou úsporu času. Proto je časově méně náročné a efektivnější testovat procesy, které jsou nastaveny automatizovaně a jsou vykonávány prostřednictvím informačních systémů než procesy s velkým množstvím manuálních zásahů, kde je velký prostor pro chybu i úmyslnou modifikaci dat.

E-commerce podnikání

Testování aplikačních kontrol v dynamicky se rozvíjícím e-commerce podnikání nebo tam, kde je podnikový proces velmi automatizovaný od A do Z, je ještě trochu jiné. Jedná se například o nejrůznější e-shopy nebo dopravce s prodejem jízdenek na webu. V jejich případě je naprostá většina prodejů prováděna zákazníky on-line přes webové rozhraní, jednotlivé prodejce a data tedy putují rovnou z e-shopu do databáze produkčního systému firmy a odtud do účetnictví. Nad těmito daty mohou být rovněž nastavena určitá pravidla pro slevy, akční ceny, bonusy, věrnostní programy atd.



Vyhotovil jsem vám na ni znalecký posudek s oceňováním i projektem fúze.

Kresba: Ivan Svoboda

Pro testování výnosů tedy potřebujeme zjistit, zda a jak je nastavení systému ošetřeno.

Na řadu tedy opět přichází spolupráce s IRM experty, kteří dle situace mohou použít různé postupy pro otestování správného designu a implementace kontrolního prostředí.

Integrované IT systémy

U řady společností může být testování provozní spolehlivosti kontrol ale úplně jiné. Skupiny, které působí v mnoha zemích či globálně, jsou často velmi centralizované. IT architektura je nastavena a řízena jednotně. Buď přímo mateřskou společností anebo specializovanou společností ve skupině. V tom případě obvykle lokální management nemá právo ani informace o tom, jak IT architektura funguje, ale přebírá ji uživatelsky. Je uživatelem jak IT prostředí, tak v něm předdefinovaných procesů, workflow a kontrolních prvků.

Jako auditor některé z dceřiných společností (auditor složky) se pak spoléháme na výstupy skupinového auditora, který bezesporu pro otestování používá IRM tým.

V těchto případech často spolupracujeme s naší pobočkou v zemi, odkud je IT řízeno a spravováno. Vyžádáme si od nich relevantní dokumentaci, která je pak součástí našeho auditního spisu. Musíme ověřit, zda se závěry jejich testování a prováděné testy skutečně vztahují na námi auditovanou účetní jednotku a zda v nastavení systému nejsou specifika, která by bylo nutné dodatečně otestovat lokálně.

Stává se ale také čím dál častěji, že jsme jako auditor v roli skupinového auditora. Pak jsme to my, kdo testujeme jak ITGC, tak kontrolní prostředí vybraných procesů mateřské či specializované společnosti, která má dohled nad IT nastavením skupiny.

Spolupráce při finálním auditu

Poté co, jsme si otestovali kontrolní prostředí, začínáme plánovat finální audit – vybírat vhodné analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů.

Spolehlivost sestav pro testy detailních údajů

Při provádění auditních testů, vzorkování atd. jsme velmi často závislí na podkladech od klienta, např. sestavách generovaných z účetního systému.

I v tuto chvíli přichází v úvahu spolupráce s IT specialistou. Jak si můžeme ověřit, že sestavy obdržené jsou spolehlivé – úplné, přesné a relevantní?

V tomto případě opět nastává kontrola procesu generování dat, kontrola zadání vstupních parametrů, ověření kontrol integrity dat a ověření dat na výstupu (porovnání vstupních a výstupních dat).

Například lze provést sesouhlasení detailních sestav z provozního systému na účetnictví, kde jsou data již zpravidla agregována. Další možnost je podívat se do monitorovacích nástrojů, které mohou

být nad příslušnými databázemi a zjistit, zda nedošlo k neoprávněné modifikaci dat.

Je ovšem třeba mít na paměti, že zejména posledně jmenované testování je zpravidla velmi časově náročné. A přístup k auditnímu testování je závislý na zdrojích (peníze, čas, lidé), které na konkrétní audit máme. A zde se opět vracíme k důrazu na správné plánování a zapojení specialistů dle skutečných rizik.

Budoucnost datových analýz v auditu

To, že v datech, která účetní jednotka produkuje, je skrytý obrovský potenciál, je evidentní. Setkáváme se stále častěji s tím, že jsou využívány v analýzách pro potřeby zefektivnění podnikání, při marketingových kampaních, ale také v auditu pro identifikaci rizik ve zkoumaných procesech a v odhalení anomálií v datech poskytnutých auditorům.

Zatímco klasický auditní přístup je založen na výběru vzorků, které testujeme, použití postupů a nástrojů pro analýzu dat nám dává možnost provádět určité testy nad kompletní populací dat a tím pádem odhalit skutečnosti, které bychom jinak neodhalili. Můžeme například upozornit klienta na určité skutečnosti, které vidíme jako potenciálně rizikové nebo neefektivní. Zkrátka tím získáme hlubší vhled do podnikání klienta a zároveň tak zvýšíme přidanou hodnotu auditu. Datová analýza je opět další příležitostí pro spolupráci s IT specialisty a jejich zapojení do auditního týmu.

Specifické testy

V určitých případech pak IRM tým provádí testy detailních údajů přepočtem namísto auditního týmu. Lze uvést příklad, kdy kolegové provedou analytické testy věcné správnosti a přepočet zůstatku dohadných položek aktivních za vodné a stočné, který je výsledkem algoritmického propočtu na datové základně, která má přes několik desítek tisíc řádek.

Doporučení pro vedení společnosti

Spolupráce mezi IT expertem a auditorem tak obvykle končí až v úplném závěru auditu, při formulaci doporučení pro vedení společnosti. Z výsledků práce od plánování přes testování kontrol až po testy věcné správnosti lze identifikovat několik slabších míst.

S jakými tématy IRM experti například mohou přispět auditorům do doporučení vedení společnosti?

Konkrétní zjištění se samozřejmě liší klient od klienta, lze však jmenovat některé oblasti – typická zjištění, na která klienta nejčastěji upozorňujeme:

- neúčinné nastavení a odebírání přístupových oprávnění,
- nadměrné administrátorské přístupy (případně neadekvátně zabezpečené administrátorské účty) a nedostatečné kontroly přístupů třetích stran,
- používání sdílených (generických) uživatelských účtů,

- nesoulad s definovanou bezpečnostní politikou společnosti,
- nedostatečné zabezpečení (nebo vybavení) serverovny,
- nastavení přístupových práv v rozporu s principy oddělení neslučitelných pravomocí,
- nedostatečná zastupitelnost klíčových IT zaměstnanců – závislost na úzkém počtu zaměstnanců,
- nedostatečný bezpečnostní monitoring,
- nedostatečné oddělení vývoje a provozu informačních systémů, nedostatečné nebo neadekvátně dokumentované testování informačních systémů,
- chybějící automatizace podnikových procesů – množství manuálních zásahů a riziko manuální zásahu do dat běžnými uživateli, absence automatizovaného workflow.

Závěrem

Zapojení specialistů se znalostí IS/IT do auditního týmu vnímáme stále častěji jako významnou pomoc pro efektivně provedený audit v době, kdy IT u většiny účetních jednotek je alfa a omega jejich fungování.

Lenka Velehradská
Radek Koudela

Ing. Lenka Velehradská je senior manažerkou ve společnosti KPMG Česká republika Audit, s.r.o., kde se zaměřuje na audit podniků v odvětví stavebnictví, neziskového sektoru, start-upů a vedení auditů konsolidovaných skupin. V KPMG je členkou skupiny Technical Audit Group. Vystudovala podnikovou ekonomiku na Hospodářské fakultě Technické univerzity v Liberci a získala certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je členkou Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.

Ing. Radek Koudela je associate manažerem ve společnosti KPMG Česká republika Audit, s.r.o., kde vede tým specialistů IRM (Information Risk Management) a dále je zodpovědný za IT audit a poradenské projekty v oddělení Risk Consultingu. Zaměřuje se především na IT audit (jak interní tak externí), IT risk management, informační bezpečnost, business continuity management a datové analýzy pro podniky ve finančním i komerčním sektoru. Vystudoval informační management na Fakultě informatiky a statistiky Vysoké školy ekonomické v Praze. Je členem profesní asociace ISACA a držitelem certifikací CISA (Certified Information Systems Auditor) a CRISC (Certified in Risk and Information Systems Control).

inzerce

NOVINKA

Účetní a daňové transakce

v návaznosti na zákon o korporacích

1. vydání
Pěva Čouková

490 Kč
Brožovaná / 408 stran



Objednávejte na www.ucetni-portal.cz/knihy/eshop/



Rozhovor s Milošem Maříkem, vedoucím katedry financí a oceňování podniku Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a ředitelem Institutu oceňování majetku VŠE v Praze

Kvalita znalecké činnosti v ČR

Znalecké činnosti se věnujete dlouhodobě a jste u široké veřejnosti znám jako průkopník budování znalecké profese a vzdělávání znalců v ČR po roce 1989. Jak jste se Vy osobně dostal k profesi znalce a znalecké činnosti?

Již koncem 80. let jsem v Německu narazil na knihu, která obsahovala zajímavou kapitolu o oceňování podniku. Téma mě zaujalo a po roce 1989 se mi podařilo jej prosadit do výuky na tehdejší Fakultě obchodní. Tuto výuku jsem později přenesl na Fakultu financí a účetnictví, kde se později podařilo prosadit vedlejší a za nějaký čas i hlavní specializaci na oceňování podniku. Vždy jsem se snažil o úzkou návaznost na praxi, a proto jsem brzy zjistil, že úroveň znaleckých posudků v oblasti oceňování není v praxi dobrá, ačkoli závěry těchto posudků měly mnohdy zásadní dopad do života mnoha lidí. Díky pochopení tehdejšího vedení Vysoké školy ekonomické v Praze se v roce 1994 podařilo v rámci VŠE v Praze založit institut, který by se věnoval přípravě soudních znalců a odhadců v hlavních oborech, tzn. především oceňování nemovitostí a oceňování podniku, a který by zároveň byl znaleckým ústavem. V souvislosti s mými aktivitami v Institutu oceňování majetku jsem sám získal oprávnění znalce s důrazem na obor oceňování podniku, kterému se dodnes věnuji jak ve znalecké, tak výzkumné a publikační činnosti.

Institut oceňování majetku VŠE v Praze, který vedete, se věnuje vzdělávání pro znalce. Jaký je Váš názor na vzdělávání znalců, jejich kvalifikaci, či certifikaci a kde vidíte hlavní možnosti zkvalitnění v této oblasti do budoucna?

Rezerv bude samozřejmě více. Hlavní rezervu vidím v tom, že reálná praxe ve velké části případů neklade velké nároky na odbornou úroveň znaleckých posudků. Pokud tedy v rámci kurzů klademe značné nároky na odborné, a tím myslím zejména ekonomické, znalosti, protože ty tvoří jádro kvalifikace znalců, pak se frekventanti našich kurzů zřejmě často domnívají, že požadavky na ně kladené jsou zbytečně vysoké. Chybí tedy přiměřené vědomí toho, že slovo „znalec“ je odvozeno od slova „znáti“ a že by tedy mělo jít o skutečné odborníky s hlubší znalostí dané věci. Části znalců s tímto pohledem na věc tedy chybí potřeba hlubšího odborného zázemí pro jejich znaleckou činnost. Hlavní možnost zkvalitnění přípravy znalců pak vidím v tom, že reálná praxe bude klást přiměřeně vysoké nároky



Prof. Ing. Miloš Mařík, CSc. je vedoucím katedry financí a oceňování podniku Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, zakladatelem a ředitelem Institutu oceňování majetku VŠE v Praze, ředitelem Certifikačního ústavu VŠE v Praze pro

certifikaci znalců a odhadců pro oceňování majetku. Jeho hlavní odborné zaměření se již řadu let soustřeďuje především na oceňování podniku. Usiluje o propracování teorie a metodiky oceňování podniku a působí i jako soudní znalec pro oceňování podniku. Je garantem hlavní specializace Finance a oceňování podniku a vedlejší specializace Oceňování podniku a jeho majetku, členem redakčních rad odborných časopisů a vědeckých rad vysokých škol.

na znaleckou činnost. Tento tlak nelze většinou čekat od klientů, protože ty zpravidla zajímá pouze výsledek. Požadavek průběžné kontroly toho, jak znalci o svoji odbornost pečují, v současné době splňuje personální certifikace znalců a odhadců majetku. Uživatelé znaleckých posudků v ČR ale zatím požadují certifikované znalce jen výjimečně, takže od certifikace se nějaký širší vliv zatím očekávat nedá. Proto se domnívám, že Ministerstvo spravedlnosti by mělo vytvořit systém kontroly odborné úrovně znaleckých posudků a mělo by pozastavovat činnost těm znalcům, jejichž posudky odborné požadavky nespĺňují.

Kvalitu profese znalců ovlivňují, podle mého názoru, také profesní standardy. Jak daleko jsou překlady Mezinárodních oceňovacích standardů a míra jejich používání v praxi?

S tím lze jen souhlasit. Pokud je mi však známo, tak žádný komplexní český překlad Mezinárodních oceňovacích standardů neexistuje. Některá odborná sdružení znalců a odhadců se pokoušela vypracovat na základě Mezinárodních oceňovacích standardů, nebo spíše Evropských oceňovacích standardů, které jsou

však podobné, systém doporučení pro znalce. Podle mého názoru však do širší praxe proniklo pouze vědomí, že nějaké zahraniční standardy existují a že především obsahují různé definice hodnoty, jako je například definice tržní hodnoty. Problém je ale v tom, že náš oceňovací zákon zná pouze cenu obvyklou, což není zdaleka totéž. Znalci tedy mají spíše problém i to málo z Mezinárodních oceňovacích standardů, na co se ve svých posudcích odvolávají, skloubit s požadavky našich zákonů.

Myslíte, že by bylo dobré doplnit Mezinárodní oceňovací standardy i o specifické české oceňovací standardy pro konkrétní oblasti oceňování?

Jednoznačně ano. Mezinárodní a Evropské oceňovací standardy jsou velmi obecné, takže pro zvýšení úrovně našich oceňovacích znaleckých posudků zase tak velkou podporu neposkytují. Proto již řadu let usiluji o sestavení a zavedení českých oceňovacích standardů, které by podle mých představ byly konkrétnější, nastavily by znaleckým posudkům dostatečnou kvalitativní latku, ale zároveň by v rámci vymezených mantinelů znalcům ponechaly určitý prostor, protože oceňování, zejména tržní, bude vždy do určité míry tvůrčí činnost. První verze těchto standardů byly již uveřejněny.

Kdo by se podle Vás měl v ČR překlady a přípravou znaleckých standardů zabývat?

Oceňování majetku je do značné míry v gesci Ministerstva financí. Domnívám se, že nový oceňovací zákon, který je připravován, by měl vytvořit širší právní rámec pro podporu oceňovacích standardů v ČR. Je také třeba zajistit, aby se do tohoto standardu prioritně nepromítaly podnikatelské zájmy členů obce oceňovatelů majetku. Proto si myslím, že nejlepším garantem by měla být veřejná vysoká škola, která by přitom spolupracovala s Ministerstvem financí, Ministerstvem spravedlnosti a zástupci znaleckých organizací. V současné době proto zakládáme při VŠE v Praze Národní radu pro oceňování, která by byla garantována Fakultou financí a účetnictví a splňovala by výše uvedené charakteristiky.

Vím, že se často řeší kvalita práce znalců, včetně případných postihů nekvalitní práce znalců. Jaká je vaše představa o možnostech kontroly nebo dohledu nad činností znalců a způsobech jejich provádění?

Tyto problémy se skutečně občas řeší. Řešení se však většinou nezdá být příliš efektivní. Mám za to, že dopady na současnou znaleckou veřejnost jsou dosti omezené. Pro zlepšení kontroly znaleckých posudků je podle mého názoru potřeba splnit následující předpoklady: V první řadě musí existovat alespoň pro část oblastí oceňovací standardy, které by především stanovily, co vše posudek musí obsahovat a jaké zásady

musí splňovat, aby byl znaleckým posudkem. Dále je nutné, aby nový zákon o znalcích stanovil, kdo by měl znalecké posudky kontrolovat. Podle mého názoru by to měly být současné poradní sbory na krajských soudech, vybrané certifikační ústavy, které již fungují, ale zatím spíše jen pro potřeby bank, a pak samotné Ministerstvo spravedlnosti. V první fázi by se kontroly měly týkat jednak posudků, na které jsou podány stížnosti, a jednak by měly být prováděny namátkové kontroly.

Jaké další problémy ve znalecké činnosti vidíte?

Za podstatný problém považuji nedostatečné odměny znalců a znaleckých ústavů při zpracování znaleckých posudků pro soudy. Pokud si některé orgány v ČR myslí, že odměna 100 až 350 Kč za hodinu například pro velkou vysokou školu je více než dostatečná, tak se podle mého názoru velice mylí. Přitom posudky zpracovávány pro soudy by měly být jádrem činnosti soudního znalce nebo znaleckého ústavu a mělo by jít právě o ty nejkvalitnější posudky. Současný tlak na zvyšování kvality bez tomu odpovídajících odměn těžko může přinést podstatnější výsledky.

Máte nějakou osobní zkušenost ze znalecké činnosti prováděné pro potřeby auditorů a auditu účetních závěrek?

Zde v praxi dochází k častým kontaktům mezi znalci a auditory. Osobně však v tomto směru zkušenosti nemám. Těžiště mé činnosti zejména v posledních letech spočívá v posudcích pro soudy a další orgány veřejné moci, což není vždy činnost příliš příjemná, ani není zvláště lukrativní, ale dává řadu podnětů pro další rozvoj oboru a pro pedagogickou činnost jak u denních studentů, tak na Institutu oceňování majetku.



Kdybyste měl poradit jak postupovat při výběru znalce, aby byl kvalifikovaný a nezávislý, co byste navrhol brát zejména v úvahu?

Za nejlepší cestu považuji jednak studium posudků jednotlivých znaleckých ústavů a znalců a jednak zkušenosti vyplývající z kontaktů při různých příležitostech.

Kdybyste měl možnost vyslovit tři přání, která by se týkala dalšího rozvoje profese znalců v ČR, která by to byla?

Obávám se, že prestiž znalců v ČR není na žádoucí úrovni. Je v zájmu samotných znalců, aby se zvýšila.

Cestami k tomu jsou odborná úroveň znalců a jejich pokud možno poctivý přístup, což bohužel zatím nejsou hodnoty právě na výsluní. Přání tedy jsou, aby se znalci snažili o svoji odbornou úroveň, aby si uvědomili, že poctivost sice nepřináší momentálně nejvyšší výdělek, ale dlouhodobě se vyplatí, a aby neměli na mysli jen své osobní zájmy, ale i zájmy širší znalecké komunity.

Přeji Vám mnoho úspěchů ve vaší znalecké a vzdělávací činnosti a děkuji za rozhovor.

Rozhovor vedl Ladislav Mejzlík

Rozhovor s Jaroslavem Šantrůčkem, prezidentem České komory odhadců majetku

Práce odhadce je vysoce odborná a zdaleka nekončí předáním znaleckého posudku

Mohl byste ve stručnosti představit Českou komoru odhadců majetku? Jakou část znalců v oblasti oceňování majetku přibližně komora zastřešuje?

Česká komora odhadců majetku (ČKOM) je profesním sdružením znalců a odhadců majetku, jde především o obory: ekonomika, ceny a odhady nemovitých i movitých věcí, podniků, nehmotného majetku a cenných papírů. ČKOM je jako jediná tuzemská asociace členem mezinárodního sdružení asociací oceňujících majetek (TEGoVA), pravidelně proto zapracovává do tuzemských oceňovacích pravidel novelizace evropského oceňovacího standardu. ČKOM je spíše výběrovou organizací věnující se především vzdělávání a sdružování profesionálně vyspělých odborníků v oblasti oceňování majetku ze všech regionů ČR, v současnosti má cca 200 členů, kteří jsou pečlivě vybíráni a jsou hodnoceny jejich práce, ti nejlepší mohou po vykonání zkoušky např. u SCOM získat personální certifikaci. ČKOM vydává odborný časopis pro tuto profesi, do kterého přispívají odborníci nejen z praxe, ale především z akademické půdy. Řadu let udržuje těsnou spolupráci s Katedrou financí a oceňování podniku a Institutem oceňování majetku VŠE Praha.

Shledáváte stávající regulaci profese odhadců a znalců dostatečnou?

Na tuto otázku je vcelku jednoduchá odpověď – ne shledávám, ale jde o komplikovaný problém, na jehož počátku je léta nevyhovující a zastaralý znalecký zákon.



Dr. Jaroslav Šantrůček

po středoškolských a vysokoškolských studiích technického a ekonomického směru pracoval v různých technicko-hospodářských i řídicích funkcích v podnicích cukrovarnického průmyslu. Od roku 1992 působí jako znalec pro ekonomiku, ceny a odhady – odhadce podnikového majetku na plný úvazek pro konzultační a oceňovací firmu založenou nejprve bankou, z níž se později stal znalecký ústav. Od roku 1999 dodnes je vedoucím znalcem a CEO znaleckého ústavu. Dále působil v Institutu oceňování majetku, což je znalecký ústav a vzdělávací pracoviště pro soudní znalce a odhadce majetku na Vysoké škole ekonomické v Praze, jako odborný pracovník – odhadce, vedoucí oceňovacích týmů na konkrétních projektech velkého rozsahu a pro řadu jiných znaleckých ústavů a institucí v ČR. Dlouhodobě se věnuje teoretické publikační a přednáškové činnosti (v oblasti teorie hodnoty a oceňování majetku) na VŠE v Praze i v rámci působnosti ČKOM, kde řadu let pracoval jako vedoucí metodik komory (tvorba metodických oceňovacích postupů, spolupráce na tvorbě oceňovacích standardů pro ČR). Od roku 2015 je prezidentem komory a členem poradního sboru Ministerstva spravedlnosti ČR.

Dr. Jaroslav Šantrůček

Jak se díváte na problematiku dohlížení na kvalitu práce odhadců?

Odpověď na tuto otázku do značné míry souvisí s tou předcházející, dále pak s funkčností poradních sborů na krajských soudech a jejich personálním obsazením uznávanými odborníky. V neposlední řadě pak s legislativním zakotvením povinnosti znalců pracujících pro soudy získat personální certifikaci ve své specializaci.

Zaznamenala komora nějaké soudní spory ohledně provedených posudků? Co je jejich příčinou?

Soudní spory ohledně znaleckých posudků našich členů jsme naštěstí již dlouhodobě nezaznamenali a vcelku dosud ojedinělé stížnosti či výhrady k práci našich členů jsme vyřešili v působnosti našeho stavovského soudu ČKOM podáním stanoviska s vysvětlením konkrétního problému stěžovateli.

Jak vnímáte absenci oceňovacích standardů, resp. nezávnost Mezinárodních oceňovacích standardů?

Absenci národních oceňovacích standardů, resp. nezávnost mezinárodních pochopitelně vnímám jako celkově nedobrý stav. Tuzemská soudní praxe i mnoho ekonomických znalců by pevná pravidla a oceňovací předpisy určitě přivítalo. Jejich plnou kodifikací v naší legislativě by se tento problém ale dostal do zcela opačné polohy a patrně by též nepřinesl nic moc dobrého. Tržní oceňování majetku je nejen u nás, ale i ve světě poměrně dynamicky se vyvíjející ekonomická disciplína, která musí pružně reagovat na vývoj světové ekonomiky a odpovídající stupeň poznání ekonomických disciplín, zejména pak podnikové ekonomiky a oborů s ní spjatých. Texty zákonů tak často a pružně zpravidla upravovat nelze. Cestou rozsáhlé kodifikace oceňovacích standardů do národní legislativy nejdou ani v západních státech. Myslím, že by plně postačovalo uzákonit odkazy na jejich aplikaci ve všech případech, kdy z jiných důvodů není nezbytný administrativní oceňovací přístup (ocenění podle zákona a oceňovací vyhlášky).

Na co by se dle Vašeho doporučení měl zaměřit klient vyhledávající služby odhadce?

S trochou nadsázky bych řekl, že často přicházejí klienti ve věci soudních sporů za pět minut dvanáct s potřebou zpracování znaleckého posudku s představou, že jde o práci zvládnutelnou ze dne na den. Někdy slyším, že „znalec na to přece má tabulky ...“, což je zejména u podnikového majetku velmi zkreslená představa. S potřebou ocenění společností či obchodních podílů je to lepší, neboť většinou jde o náročnější strategická rozhodnutí o sloučení, odštěpení či převodu větších souborů majetku, obchodních podílů či celých podniků. Klient by si měl uvědomit, že



tato práce je vysoce odborná a časově náročná, v poslední době nekončící jen předáním svázaného znaleckého posudku. Tím to u sporných případů mnohdy jen začíná nejen pro klienta, ale i pro znalce, protože pak následuje obvykle zdoluhavá výměna vyjádření a odpovědí na vyjádření mezi znalci a advokáty objednanými stranami sporu, kteří si též nechají zpracovat své oponentní posudky. Zpravidla do toho pak zasáhne soud jmenováním revizního znalce a je to opět práce na dlouhé pokračování.

To, že klient nezřídka neví, co si má u znalce přesně objednat, není tak velkou překážkou. Zkušený znalec mu většinou rád poradí a doporučí upřesněné zadání podle účelu posudku. Klient by si ale měl uvědomit, že kromě volby kvality znalce je třeba vybavit ho i kvalitními podklady a nezbytným pracovním časem, což ovšem také něco stojí ... a cena za tuto práci je většinou i známkou její kvality.

Jak by se dle Vašeho názoru měla profese odhadců do budoucna vyvíjet?

To v současné době není snadná otázka, předně by v tuzemsku neměl být vnímán zásadní rozdíl mezi pojmy odhadce a znalec. I když formálně byl vytvořen rozdíl mezi jmenovaným soudním znalcem podle zákona o znalcích a odhadcem pracujícím na živnostenské oprávnění. V tuzemské praxi převažuje potřeba soudně znalecké práce a expertní odhady se uplatňují



zejména v bankách pro účely zástav. I když banky zpravidla vyžadují zpracování ocenění podle svých interních postupů, neobejde se tato práce stejně jako zpracování soudně znaleckých posudků bez teoreticky vybaveného odborníka s dostatečnou porcí praktických zkušeností. Vývoj této profese bude do budoucna záviset především na kvalitě dvou nových legislativních norem, které je nezbytné vytvořit, protože oba zákony (zejména ten druhý dále zmíněný) se již „poněkud přežily“. Jednou je novela zákona o oceňování majetku a tou druhou je bezesporu novela zákona

o znalcích, která by měla nastavit nejen současná pravidla pro odbornou způsobilost, praktickou činnost a profesní odpovědnost znalce, ale upravit i dosavadní, naprosto nevyhovující systém odměňování znalecké práce. Měla by zároveň upravit i postavení znalců pracujících jako fyzické osoby vedle činnosti znaleckých ústavů tzn. specializovaných kanceláří – podniků zaměstnávajících tým specialistů na plný úvazek, což je zejména u ekonomických specializací na podnikový majetek a vzhledem k současným požadavkům na kvalitu a hloubku posudků opravdu práce na plný úvazek několika specialistů.

Jsou auditoři častými klienty odhadců? Máte nějaké zkušenosti se spoluprací s auditory?

Mám vcelku bohaté zkušenosti jako odhadce se spoluprací s auditory na větších projektech korporátních přeměn. Někdy to jsou tak trochu „světy, které se názorově tak úplně nepotkávají“. Ale jako s klienty ... to snad jen když vystupují jako soukromé osoby s potřebou ocenit nemovitost pro převod, jinak nevim.

Děkuji za rozhovor.

Ladislav Mejlík

UNES Online s časopisem

Komplexní informační servis

pro obce, příspěvkové organizace a nestátní neziskové organizace



Zajistěte si rychlý přístup k aktuálním a spolehlivým informacím



Roční předplatné si objednejte na:
www.unes.cz

 Wolters Kluwer

Test: Využití experta v auditorské praxi



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. Auditorovým expertem podle ISA 620 je:

- expert se znalostmi a zkušenostmi z jiného oboru než účetnictví či audit, jehož služby využívá účetní jednotka při sestavování účetní závěrky
- expert se znalostmi a zkušenostmi z jiného oboru než je účetnictví či audit, jehož služby využívá auditor při auditu účetní závěrky
- expert se znalostmi a zkušenostmi z oboru účetnictví či audit, jehož služby využívá účetní jednotka při sestavování účetní závěrky
- expert se znalostmi a zkušenostmi z oboru účetnictví či audit, jehož služby využívá auditor při auditu účetní závěrky

2. Snížením hodnoty majetku se zabývá standard:

- IAS 1
- IAS 36
- IPSAS 3
- IAS 38

3. Jaký se použije ISA pro využití práce auditorova experta:

- ISA 240
- ISA 620
- ISA 220
- ISA 330

4. Jaké existují znalecké standardy?

- mezinárodní a české
- evropské a české
- mezinárodní a evropské
- mezinárodní, evropské a české

5. V jaké hodnotě oceňuje účetní jednotka investice do ne-movitostí podle IFRS:

- zůstatkové
- realizovatelné
- reálné
- reprodukční

6. Kontrola přístupu do databáze dodavatelů patří mezi:

- obecné IT kontroly
- aplikační IT kontroly
- manuální IT kontroly
- specifické IT kontroly

7. Auditor si ke své činnosti experta na daně najmout:

- nemůže nikdy
- musí
- může, jen pokud sám není daňovým poradcem
- může, kdykoliv tak uzná za potřebné

8. Riziko podvodu auditor při auditu účetní závěrky:

- zkoumá vždy a přizpůsobuje mu auditní procedury

- zkoumá pouze, pokud sám pojal podezření podvodu na základě důkazních informací
- zkoumá pouze, pokud si při auditu najal experta na forenzní šetření
- zcela ignoruje

9. Expertu může auditor využít v následujících oblastech:

- zkoumání správnosti oceňování ekologických závazků
- pomoc při výkladech smluv či specifických právních předpisů
- analýzy složitých záležitostí spojených s dodržováním daňových zákonů
- všech výše uvedených

10. Auditorův expert:

- musí být objektivní
- může být subjektivní
- musí být zaujatý
- musí být nekritický

Test připravila: Mariana Valášková



Ověřování výroční zprávy od 1. ledna 2016

V předchozím čísle časopisu Auditor jsme informovali o novém požadavku zákona o auditorech na zprávu auditora o povinném auditu. Podle novely účinné pro povinné audity dokončované po 1. lednu 2016 platí, že auditor se bude k výroční zprávě vyjadřovat přímo ve zprávě o ověření účetní závěrky. To sice nepřimo, ale přesto jasně ukládá účetním jednotkám, aby své výroční zprávy vyhotovily před datem zprávy auditora, což pro některé z nich může představovat nečekaný problém. Je tedy vhodné je s touto změnou co nejdříve seznámit, aby pokud možno došlo k úpravě potřebných harmonogramů a případně i smluvních ujednání.

Konkrétní postupy budou upraveny novým (revidovaným) standardem ISA 720 s novou aplikační doložkou. V době psaní tohoto článku byly již práce na novém profesním předpisu dokončeny, ale ještě neproběhlo ze zákona povinné projednání dokumentu s Radou pro veřejný dohled nad auditem. Standard s aplikační doložkou byl v říjnu zveřejněn na stránkách Komory auditorů spolu s ostatními materiály pro listopadový sněm.

Tento článek si opět neklade za cíl vysvětlit nové postupy do detailu (neboť finální verze postupů stále oficiálně neexistuje), ale pokusí se odpovědět alespoň na nejpálčivější otázky.

Nové postupy týkající se výroční zprávy

Auditor se nově nebude zabývat pouze souladem výroční zprávy s účetní závěrkou. K této již stávající povinnosti novela zákona přidává ještě dvě další:

- povinnost vyjádřit se k souladu výroční zprávy a auditorových poznatků o účetní jednotce získaných během auditu a
- povinnost vyjádřit se k souladu výroční zprávy s příslušnými právními předpisy.

Vedle toho je auditor podle ISA 720 (obdobně jako doposud) povinen reagovat na objevené významné nesprávnosti jiného charakteru.

Základní zásada vyžadovaného posuzování výroční zprávy spočívá v tom, že auditor tak bude činit na základě důkazních informací již zjištěných za účelem ověření samotné účetní závěrky. A priori se tedy nevyžaduje žádné nové získávání důkazních informací, ledaže by auditor při studiu výroční zprávy za zvláštních okolností sám usoudil, že získání dalších informací je nezbytné.

Nová část ve zprávě auditora o povinném auditu

K výroční zprávě se auditor bude vyjadřovat ve zcela nové části své zprávy. Veškerá vyjádření auditora ohledně výroční zprávy (včetně např. jejího případného včasného nedodání klientem) bude obsaženo

v části zprávy auditora nazvané „Ostatní informace“, která bude uvedena až za výrokem auditora k účetní závěrce. Zjištění auditora ohledně výroční zprávy se nijak nedotknou formulace výroku auditora k účetní závěrce, ani odstavců obsahujících „Jiné skutečnosti“ nebo „Zdůraznění skutečnosti“. Těchto „tradičních“ částí zprávy auditora se změna nijak netýká a ani se nepředpokládá jejich využití s ohledem na vyjadřování se k výroční zprávě.

V nové části věnované výroční zprávě auditor uvede následující:

- Výčet ostatních informací (části výroční zprávy), které obdržel do data vydání své zprávy a výčet ostatních informací, u kterých očekává jejich obdržení po datu vydání své zprávy.
- Popis postupů, které je auditor povinen provést nad ostatními informacemi.
- Výčet zjištěných významných nesprávností nebo konstatování, že žádné významné nesprávnosti nebyly zjištěny.
- V případě neobdržení výroční zprávy nebo její části před datem vydání upozornění, k čemu všemu se auditor nebyl schopen z tohoto důvodu vyjádřit.

Postupy po vydání zprávy auditora

Pokud auditor neobdrží finální verzi výroční zprávy ještě před vydáním své zprávy, jeho povinnosti vydáním zprávy auditora nekončí. Auditor je totiž povinen provést příslušné postupy na finální verzi výroční zprávy bez ohledu na to, kdy ji obdržel.

Zásadním požadavkem na spolupráci klienta a auditora je požadavek, aby klient finální verzi výroční zprávy zpřístupnil auditorovi ještě před jejím zveřejněním (resp. z praktických důvodů před jejím vytištěním), aby vznikl dostatečný prostor pro případné opravení nesprávností identifikovaných auditorem.

Když výroční zpráva nebude k dispozici

Stručně vyjádřeno, postup v připravovaném standardu je následující:

1. Auditor je povinen klienta upozornit na nutnost dodání výroční zprávy včas před sjednaným datem vydání zprávy auditora. Pokud již bylo sjednáno datum dodání výroční zprávy pozdější, je takové ujednání dle právní analýzy provedené Komorou auditorů neplatné, neboť novelou zákona se takové ujednání dostalo do rozporu s platnými právními předpisy. Podle § 21 zákona o auditorech je účetní jednotka povinna k takové součinnosti s auditorem, která je nezbytná k vydání zprávy auditora. Neplatnost původního ujednání lze zhojit buď stanovením dřívějšího termínu pro předložení výroční zprávy auditorovi

nebo stanovením pozdějšího termínu pro vydání zprávy auditora.

2. Pokud klient odmítne upravit původně sjednaný harmonogram, auditor je povinen zvážit ukončení zakázky (např. na základě odstoupení od smlouvy pro nesoučinnost klienta). Auditor by při takovém rozhodování měl vzít v úvahu jak právní analýzu situace, tak potenciální důsledky, které způsobí ukončení nebo naopak pokračování v zakázce.
3. Pokud se auditor rozhodne v zakázce pokračovat (a tudíž vydat zprávu auditora), je povinen klienta upozornit na možné důsledky vyvolané takovým postupem. Hlavní nebezpečí pro klienta spočívá v tom, že existuje potenciální riziko, že na něj bude nahlíženo, jako by nesplnil zákonem uloženou povinnost ověření účetní závěrky, neboť zpráva auditora nebyla vyhotovena za podmínek předjímaných zákonem.
4. Upozornil-li auditor svého klienta na důsledky vydání zprávy auditora před předáním finální verze výroční zprávy, získá od klienta veškeré dostupné dokumenty, které očekávanou výroční zprávu budou tvořit. Na těchto částech výroční zprávy provede předepsané postupy. V případě, že auditor v těchto dokumentech objeví významné nesprávnosti, požádá klienta o jejich opravení.
5. Auditor vydá zprávu auditora, v níž ve zvláštní části popíše, jaké části výroční zprávy obdržel a jaké ne, jaké provedl postupy, a uvede případné neopravené významné nesprávnosti (viz předchozí bod). Neobdržení výroční zprávy či její části dále doprovodí komentářem o nemožnosti vyjádřit se k předepsanému posouzení výroční zprávy.
6. Po obdržení finální verze výroční zprávy před jejím zveřejněním ji auditor porovná s částmi, které obdržel dříve a všechny nové informace podrobí předepsanému posouzení.
 - a. Pokud při něm neobjeví žádné významné nesprávnosti, svou práci zdokumentuje a, aniž by vydal jakoukoli další zprávu, ukončí práce na zakázce.
 - b. Pokud auditor objeví ve finální verzi významné nesprávnosti, požádá klienta o jejich opravení ještě předtím, než bude výroční zpráva zveřejněna. Pokud klient nesprávnosti opraví, je zakázka ukončena stejným způsobem jako v předchozím bodě.
 - c. Pokud klient nesprávnosti neopraví, auditor o situaci informuje osoby pověřené správou a řízením a zváží další kroky. Mezi ně může patřit vyhledání právní rady a případné informování předpokládaných uživatelů zprávy auditora, že finální verze výroční zprávy, která byla klientem auditorovi dodána až

po datu jeho zprávy, obsahuje významné nesprávnosti. Auditor nevydává žádnou další zprávu auditora, ledaže by to vyžadovalo ustanovení ISA.

Situace, že by auditor obdržel finální verzi výroční zprávy až po jejím zveřejnění, by neměla nastat. Po vedení klienta bude auditor povinen vyžadovat, aby v prohlášení vedení uvedlo příslib, že finální verze výroční zprávy bude dodána auditorovi včas před jejím zveřejněním.

Co ošetřit ve smlouvě

Pokud auditor bude teprve uzavírat smlouvu o povinném auditu nebo bude uzavírat její dodatek, je vhodné do smlouvy uvést následující:

- Požadavek na dodání finální verze výroční zprávy, pokud možno včas před vydáním zprávy auditora; pokud to nebude možné, tak požadavek na dodání kompletního návrhu výroční zprávy před vydáním zprávy auditora a finální verze výroční zprávy před jejím vydáním (zveřejněním).
- Vymezení dokumentů tvořících výroční zprávu (zejména pokud klient do výroční zprávy zařazuje i informace nevyžadované právními předpisy).
- Upozornění na následky nedodání výroční zprávy před vydáním zprávy auditora, které spočívají zejména:
 - v potenciálním riziku neuznání splnění zákonné povinnosti ověření účetní závěrky a
 - ve vyjádřeních auditora v jeho zprávě o neobdržení informací od klienta.

Jiří Pelák

místopředseda Výboru
pro metodiku auditu KA ČR





Co najdete v e-příloze č. 8/2015

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditóři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Využití experta v auditorské praxi

• Znalecký posudek

Nejvyšší soud v rozsudku formuloval závěr, podle něhož splňuje-li znalecký posudek předložený účastníkem řízení předpoklady stanovené v § 127 odst. 2 a § 127a občanského soudního řádu, pohlíží se na něj jako na znalecký posudek vyžádaný soudem.

• Znalecký posudek v insolvenční

O významu znaleckých posudků a znaleckého zkoumání v insolvenčním řízení, o tom, jakou roli zde hrají znalci a co všechno může kvalita znaleckého posudku ovlivnit, pojednává přetisk článku z www.epravo.cz.

• K otázkám dokazování znaleckými posudky

V právní praxi se lze čas od času, při vydávání rozhodnutí v soudním nebo správním řízení setkat se dvěma přístupy k objasňování skutkového stavu. Prvním může být rezignace na vytvoření vlastního úsudku a svěření rozhodovací moci do rukou znalce, který v dané věci vypracovával znalecký posudek. Druhým přístupem je naopak nerespektování „zásady speciality odbornosti“.

• Znalecký posudek – vysoce efektivní zbraň při obhajobě převodních cen

Důkazní břemeno ohledně prokázání existence rozdílu v ceně sjednané mezi spojenými osobami od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, je výlučně na správci daně. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí přehledně shrnul procesní pravidla, podle nichž má správce daně postupovat.

Právo

- Kolize nové koncepce právnické osoby (dle NOZ) s dikcí zákona o trestní odpovědnosti právnických osob
- Porušení povinnosti zveřejnit výroční zprávu a účetní závěrku společnosti jakožto nekalosoutěžní jednání

-av-