

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 10/2017

Téma: Vybrané auditorské postupy



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

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna.....	3
Prokázání plnění kontinuálního profesního vzdělávání za rok 2017.....	3
Informace z odborných výborů KA ČR.....	4
Konference ČIIA „Inovace a regulace v interním auditu“.....	4
Profesní komory vyzývají budoucího premiéra ke schůzce.....	6
8. ročník semináře Národní účetní rady.....	7

### TÉMA ČÍSLA – VYBRANÉ AUDITORSKÉ POSTUPY

Editorial.....	9
Dlouhodobý hmotný majetek (Hana Mužátková).....	10
Výnosy (Pavel Kulhavý).....	12
Zásoby (Dagmar Palková, Lucie Novotná).....	14
Mzdy (Jiří Pelák).....	18
Deriváty (Lenka Bizová).....	21
Rezervy (Michal Štěpán).....	23
Časové rozlišení (Markéta Jindřišková).....	27

### NA POMOC AUDITORŮM

Ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky (Lucie Novotná).....	30
--	----

Hugo a Sally se baví o konfirmacích..... 13, 17, 20, 24, 26

RECENZE.....	31
--------------	----

### e-příloha Auditor 10/2017

- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 28. 12. 2017

## Profesní vzdělávání: co se povedlo v roce 2017 a co nás čeká v novém roce



Jiří Vrba

Na stránkách časopisu Auditor jste v uplynulém roce měli možnost seznámit se ve dvou samostatných příspěvcích s cíli a představami, které jsme si pro kontinuální profesní vzdělávání (KPV) na rok 2017 rámcově stanovili. Vzhledem k tomu, že se k těmto řádkům dostanou první čtenáři na přelomu roku, můžeme provést celkovou rekapitulaci toho, co se nám povedlo a co ještě musíme dopracovat a vylepšit, aby celková nabídka vzdělávacích akcí byla co nejbohatší a odpovídala stále rostoucím nárokům na kvalitu auditorské činnosti.

K 31. prosinci 2017 končí stanovené povinné vzdělávací téma. Co k tomu uvést? Přestože měli všichni auditoři celé tři roky dostatek času, aby absolvovali některý z četných kurzů, které jsme nad rámec možné kapacity nabízeli, musíme v závěru roku konstatovat, že všichni auditoři tuto povinnost zřejmě nesplní, a musí tudíž počítat se sankcemi. S ohledem na skutečnost, že počínaje zprávami auditora o ověření účetních závěrek k 31. 12. 2016 došlo k zásadním změnám v příslušných auditorských standardech (a rovněž ve vydaných aplikačních doložkách KA ČR), včetně významné novely zákona o auditorech, si lze jen těžko představit, jak byly tyto zprávy v souladu se zmíněnými změnami zpracovány.

V rámci požadavků na zkvalitnění celkové vzdělávací činnosti jsme přistoupili na požadavek,

aby agentury, u kterých auditoři vykazovali v rámci plnění KPV účast na jednom či více seminářích, sepsaly s komorou tzv. memorandum o spolupráci. Tyto agentury musí garantovat kvalitu obsahu seminářů včetně odpovídajícího odborného zázemí lektorů a v případě potřeby umožnit komoře nahlédnout do prezencí jednotlivých akcí, aby bylo možno ověřit, že příslušný auditor toto školení skutečně absolvoval. Do konce roku 2017 bylo stanoveno přechodné období, během něhož zatím nebylo nutno tuto skutečnost v rámci KPV za rok 2017 prokazovat, ale od 1. ledna 2018 již tomu tak bude. V současné době evidujeme celkem 20 podepsaných memorandum, v případě potřeby bude tento výčet aktuálně doplňován. Seznam doporučených vzdělávacích agentur je na webu komory v sekci Pro členy – Plnění KPV.

V rámci zvýšení kvality lektorské činnosti jsme zavedli i interní kontrolu lektorů. Lektor je hodnocen podle stanovených kritérií a celkové výstupy z těchto kontrol jsou projednávány na výboru pro KPV. Pochopitelně čerpáme i podněty z dotazníků, které po skončení seminářů účastníci vyplňují. Je třeba uvést, že lektorská činnost je podrobována pravidelné kontrole i ze strany RVDA.

Velmi nás těší zájem o vzdělávací akce uspořádané ve druhém pololetí uplynulého roku, na které se v řadě případů přihlásilo i více než 100 účastníků. S kladným ohlasem byly přijaty zejména dvoudenní semináře, které jsme opět po řadě let

obnovili. Pozitivní zpětná vazba je velmi potěšující a počítáme s tím, že budeme tyto dvoudenní semináře zařazovat i nadále, v rámci plánu nejdříve v druhém pololetí roku 2018. Auditorické postupy a techniky budou nadále stěžejním prvkem nabízených seminářů. Plánujeme je rozšířit např. i o auditorickou tematiku se zaměřením na neziskový sektor, který je významnou oblastí auditorických zakázek.

Na webu komory jste již jistě našli aktualizovaný výčet akcí na první pololetí roku 2018. Stěžejním obsahem je spis auditora, který bude ve čtyřech samostatných modulech pokračovat nejen v Praze, ale i v Brně. Byla rozšířena i kapacita těchto seminářů a po velmi dobré odezvě na „pilotní projekt“ realizovaný v průběhu

druhého pololetí roku 2017 věříme, že vás určitě toto téma zaujme a přispěje ke zkvalitnění obsahu spisů. Důvody přípravy tohoto semináře vychází z opakovaných výstupů Dozorčí a Kárné komise KA ČR, které shodně konstatují, že v oblasti dokumentace auditorických postupů je stále řada nedostatků. Ne náhodou je mottem tohoto semináře: „co nebylo zdokumentováno, nebylo provedeno“. I téma Konsolidace poprvé se setkala se značným zájmem řady auditorů a i zde uvažujeme o pokračování tohoto cyklu. Uvítáme i vaše podněty, nejen k proběhlým kurzům, ale i k tématům, která dosud zařazena nebyla a dle vašeho názoru jsou zajímavá v rámci zvyšování auditorické odbornosti.

Aktuálně připomínám i nový e-learningový kurz Zpráva auditora, který je uznáván jako povinné vzdělávací téma a provádí účastníka všemi úklady možných variant nemoifikovaných i modifikovaných výroků, včetně jejich podrobného zdůvodnění.

V programu na první pololetí roku 2018 najdete celou řadu aktuálních témat, která budou postupně ještě aktualizována a doplňována. Sledujte proto průběžně přehled našich nabízených akcí. Věřím, že si vyberete.

Do příštího auditorického roku přeji hodně úspěchů a pohody ve vaší činnosti i v osobním životě.

**Jiří Vrba**

předseda Výboru pro KPV KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání 4. prosince zabýval standardní agendou i aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významná část jednání výkonného výboru se týkala analýzy členských příspěvků komory Accountancy Europe a možného dalšího postupu ve věci jejich případného snížení.

Výkonný výbor schválil:

- další postup ve věci právního výkladu RVDA k § 24 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, který se týká kontroly auditorů subjektů veřejného zájmu,
- postup ve věci jednání o možném snížení příspěvků KA ČR placených Accountancy Europe.

Výkonný výbor dále projednal:

- a doporučil k projednání dozorčí a kárné komisi aktualizaci dvou interních směrnic úřadu KA ČR,
- a schválil návrh pololetních odměn pro zaměstnance KA ČR,
- navržený postup ve věci podpory zástupkyně PIBR při kandidatuře na pozici viceprezidentky Accountancy Europe

a vzal na vědomí:

- stanovisko Ministerstva financí ČR k vybraným aspektům aplikace zákona o auditorech,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–říjen 2017,
- informace o aktivitě RVDA

v oblasti řízené praxe asistentů auditora,

- zápis ze zahraniční služební cesty na jednání Rady IFAC v Bruselu, na zasedání Skupiny pro veřejný sektor a Skupiny pro audit a ověřovací zakázky Accountancy Europe v Bruselu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR



## Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory, auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2018 jsou splatné k 31. lednu 2018. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši dle Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR.

**Roční fixní příspěvek je stanoven takto:**

1. za auditora ve výši 2 900 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 15 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol (VS), slouží

k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů čtyřmístné registrační číslo + 33 (xxxx33) a u auditorských společností trojmístné evidenční číslo + 32 (xxx32).

Pokud je platba příspěvků provedena jednou částkou za více osob, je třeba zaslat do oddělení evidence auditorů na e-mail rojkova@kacr.cz nebo kacr@kacr.cz rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Prokázání plnění kontinuálního profesního vzdělávání za rok 2017

Každoročně mají auditori zapsaní v rejstříku auditorů vedeném Komorou auditorů ČR povinnost potvrdit komoře splnění požadavků na kontinuální profesní vzdělávání (KPV). Za rok 2017 má být tato povinnost splněna **do 31. ledna 2018**.

Podle vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů platil pro plnění KPV v roce 2017 obvyklý rozsah **40 hodin** za kalendářní rok. Pro auditory, kteří byli zapsaní do rejstříku auditorů po složení auditorských zkoušek v průběhu roku 2017, se stanoví rozsah podle počtu měsíců úměrně krátí.

### Formy potvrzení účasti na KPV za rok 2017

Evidenci účasti auditorů na jednotlivých vzdělávacích akcích i dalších aktivitách v rámci KPV vede komora. Počet hodin účasti na vzdělávacích akcích komory si mohou auditori kdykoli ověřit individuálně na webu komory v části Pro členy / On-line formuláře / Přehled účasti na profesním vzdělávání (po zadání osobních přihlašovacích údajů).

Pokud auditor splní požadovaný rozsah KPV (40 hodin a více) účastí na akcích pořádaných komorou, nemusí přehled za daný kalendářní rok vyplňovat.

**Pro potvrzení o účasti na KPV mohou auditori přednostně využít on-line aplikaci na webu komory v části Pro členy / On-line formuláře.**

K dispozici je také formulář „Přehled účasti auditora na KPV pro rok 2017“ ve formátu \*.doc na webu komory v části Pro členy / Formuláře. Vyplněný přehled je možné doručit oddělení vzdělávání komory jako přílohu e-mailu na adresu vzdělavani@kacr.cz, případně poštou nebo osobně.

Rádi bychom v této souvislosti upozornili auditory, že pro **kontinuální vzdělávání auditorů platí s účinností od 1. ledna 2017 nový vnitřní předpis** schválený sněmem Komory auditorů ČR 21. listopadu 2016. S ustanoveními nového vnitřního předpisu je možné se seznámit na webu komory (viz [www.kacr.cz/vnitri-predpisy-ka-cr](http://www.kacr.cz/vnitri-predpisy-ka-cr)).

**Iva Julišová**  
oddělení vzdělávání KA ČR



## Informace z odborných výborů KA ČR

### Výbor pro účetní výkaznictví (VÚV)

7. listopadu 2017

Členové výboru podrobně diskutovali první návrhy interpretací připravovaných Národní účetní radou, které se týkají zákaznických věrnostních programů a časového rozlišení v cizí měně. Tato tematika není v současnosti dostatečně upravena v českých účetních předpisech a účetní jednotky postupují různými způsoby. Připravované interpretace by měly napomoci ke sjednocení postupů při řešení této problematiky v praxi.

### Výbor pro veřejný sektor (VVS)

13. listopadu 2017

Členové výboru projednávali materiál, který shrnuje problematiku určení nejvyššího orgánu nestátních neziskových organizací podle speciálních právních předpisů a určení příjemce zprávy auditora u těchto organizací. Této problematiky se často týkají dotazy auditorů při školeních pořádaných KA ČR.

### Výbor pro metodiku auditu (VMA)

6. listopadu 2017

Členové výboru na svém jednání řešili obsahovou náplň tematické části tohoto čísla časopisu Auditor. Projednány byly připomínky k metodickému doporučení MŠMT k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb., o poskytování dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní rok 2017. Doporučení také obsahuje náležitosti zprávy auditora provádějícího ověření podle tohoto právního předpisu. Aktuální metodické doporučení bude zveřejněno na webových stránkách MŠMT i KA ČR.

## Konference ČIIA „Inovace a regulace v interním auditu“

Český institut interních auditorů (ČIIA) každoročně pořádá konferenci na „žhavé“ téma. Letos se konference pořádala 14. a 15. listopadu v Brně pod záštitou předsedkyně Úřadu pro ochranu osobních údajů Irvany Janů, hejtmana jihomoravského kraje Bohumila Šimka, primátora statutárního města Brna Petra Vokřála a za podpory náměstka ministra financí Tomáše Vyhnánka. Obecným imperativem (nejen) této poslední konference je platforma pro setkávání a výměnu zkušeností mezi interními auditory, kteří působí v různých oblastech podnikatelského, finančního a veřejného sektoru. Příležitostí k networkingu bylo během konference hned několik.

Na konferenci vystoupili manažeři interního auditu a další experti jak ze soukromé sféry, tak ze státní správy. Nosných témat bylo hned několik. Významným tématem byla aktuální oblast ochrany osobních údajů (GDPR). Na konferenci se probíraly novinky z dalších významných oblastí, jako je aktualizace vnitřních kontrolních systémů směrem k finančním výkazům a poznatky z výborů pro audit. V praktické části měli účastníci možnost zvolit si účast podle svých preferencí na jedné ze dvou sekcí. Na závěr byly představeny nejlepší projekty Ceny za inovaci v interním auditu 2017. Konference byla dvoudenní a uvedení protagonisté byli zárukou, že ve vystoupeních jednotlivců půjde o neotřelé a inspirativní myšlenky a informace. Přenášet obsah jednotlivých sdělení není předmětem tohoto článku, pouze jejich stručná charakteristika. Všechny prezentace by měly být volně ke stažení na stránkách ČIIA. Po přivítání prezidentem ČIIA Tomášem Pivoňkou následovala „výživná“ přednáška paní Angely Witzany s názvem „*Audit never sleeps*“ v angličtině a bez překladatele, což dostatečně symbolizovalo, v jakém

tónu se bude další program odvíjet. Přednášky následovaly jedna za druhou a byly prostřídány vždy navazující živou diskuzí. Prostor byl dán i k vyjádření zkušeností vybraných úspěšných jedinců z podnikatelské sféry, např. Lucie Brešové, která pracuje ve firmě Kiwi.com, kde zastává pozici výkonné ředitelky, ale i dalších, jako již zmiňovaný prezident ČIIA Tomáš Pivoňka, ředitel útvaru interního auditu v ČEZ, který měl přesvědčivou přednášku na téma „*Proč mít/nemít interní audit*“. Panelové diskuze na téma „*Jak na nový Standard 1112 – Role vedoucího interního auditu mimo oblast interního auditu?*“ se ujali Branislav Kozmer, vedoucí interního auditu slovenské pojišťovny Allianz, Pavel Vácha, vedoucí interního auditu firmy ČEPS a Filip Zelinger, výkonný ředitel pro interní audit, řízení rizik a compliance skupiny Českého Aeroholdingu. Diskutovala se otázka zavedení preventivních opatření omezujících narušení nezávislosti a objektivitu v případě, kdy interní auditor je požádán, aby přijal dočasné role a odpovědnost mimo oblast interního auditu, např. odpovědnost v oblasti compliance nebo řízení rizik.

Odpolední program pokračoval řadou seminářů ve dvou sekcích. V sekci A – Interní audit a regulace, se přítomní věnovali různým formám zavedených auditů. Vladimír Donáth, ředitel vnitřního auditu Všeobecné úvěrové banky, si připravil vystoupení na téma „*Audit biznis modelu banky*“. Veronika Počerová, Pavel Šimák a Ymy Vu Thi, všichni ze společnosti Deloitte Advisory, řešili společně zajímavou problematiku „*HR Analytika: Využití interních dat pro podporu retence zaměstnanců*“. Zuzana Kitto, manažerka společnosti UniCredit Bank, obohatila program poutavým vystoupením na téma „*Auditing Risk Culture*“.

Sekci doplnilo vystoupení Radka Neužila a Martiny Smetanové z Rady pro veřejný dohled nad auditem s názvem „Zkušenosti s fungováním výborů pro audit a vyhodnocení zpráv o činnosti výborů“.

Sekce B – Veřejná správa byla reprezentována protagonisty z řad ministerstva financí (MF) a ministerstva pro místní rozvoj (MMR). Dana Ratajská seznámila posluchače s novinkami, které připravuje Centrální harmonizační jednotka MF, zejména s nově utvářenou metodikou pro práci interních auditorů veřejné sféry např. Metodika řízení rizik, Metodika veřejného nakupování a další, které jsou uvedeny na webových stránkách ministerstva financí. Ve svém vystoupení vyzdvihla projekt „Supervizor“ vytvořený oddělením Harmonizace finančního řízení MF ČR, který vyhrál první místo v celoevropské soutěži Sharing and reuse of IT solutions, pořádaný Evropskou komisí (EK). Cílem soutěže je sdílet a propojovat nejlepší praxi v oblasti tzv. otevřených dat napříč veřejnou správou všech zemí Evropské unie. Dále sdělila, že v rámci předložení návrhu nového zákona o integrovaném řízení a kontrole končí legislativní proces a další proces bude záviset na rozhodnutí nové vlády. Avizovanou přednášku Tomáše Vyhnánka, náměstka ministra financí, nahradil Tomáš Severa, vedoucí odboru dohledu nad auditem MF, stručnou informací o původu a účelu výborů pro audit na základě zákona o auditorech. Sekci uzavřel Michal Svoboda z odboru Regulace a metodiky účetnictví MF přednáškou na téma „Inovace v regulaci účetnictví veřejného sektoru“. V přednášce byl akcentován zájem odborné veřejnosti o ekonomická data obsažená v účetních systémech, nastíněny možnosti práce s nimi a jejich využití např. ve stále skloňované oblasti řízení rizik ve veřejné správě.

Druhý den byl předznamenán velkým očekáváním, neboť na program byly přednášky tří odborníků povolaných na problematiku spojenou s nařízením o ochraně osobních údajů. Jak všichni víme, General Data Protection Regulation (GDPR), je nová revoluční legislativa EU, která výrazně zvýší ochranu osobních dat občanů. Úvodní přednášky se ujala Soňa Matochová, analytička Úřadu pro ochranu osobních údajů s vystoupením na téma „Obecné nařízení jako téma pro interní auditory“. Vysvětlila, v čem spočívají principy a filosofie nové legislativy EU, která výrazně zvýší ochranu osobních dat občanů. V následujících vystoupeních přinesli přednášející velmi oceňované doporučení pro praxi. Jan Tomíšek z advokátní kanceláře ROWAN LEGAL uvedl v přednášce nazvané „GDPR v praxi: jak začít a kde hledat rizika“ velmi propracované a jasně definované oblasti možného vzniku rizik spojených se zaváděním GDPR. Lukáš Bajgar, ředitel oddělení Risk Consulting společnosti KPMG Česká republika pokračoval na příbuzné téma v přednášce, která nesla název „Problematické oblasti a nejčastější chyby v přístupu řešení implementace GDPR“. Obě přednášky byly velice inspirativní a dostatečně posluchače přesvěd-

čily o úskalích naplňování tohoto nařízení EU. Nařízení vejdou v platnost v květnu nadcházejícího roku. Z vystoupení vplynuly tři zásadní věci. Nové obecné nařízení má plošný záběr, bude se týkat téměř každého podniku a všech subjektů veřejné správy. Příprava bude dosti složitá, neboť zavedení musí předcházet rozsáhlá analýza rozsahu a velikosti rizik souvisejících se shromažďovanými daty. S novou pracovní pozicí tzv. „pověřence“ bude spojena řada problémů týkající se zejména jeho odborného zaměření, profesních schopností a profesního zařazení. Cesta to bude dlouhá a řada problémů s tím spojených zůstává v této chvíli ve virtuální podobě. Následovala přednáška Ondřeje Rybky, manažera v oddělení Řízení rizik, a Ondřeje Výborného, obou ze společnosti PricewaterhouseCoopers Audit na téma „Řízení rizik třetích stran“, která navazovala na uvedenou problematiku.

Závěrem byly představeny tři úspěšné projekty „Ceny za inovaci v interním auditu roku 2017“, kterou již podruhé vyhlásil Český institut interních auditorů. Cenu obdržely subjekty, které realizovaly nový prvek nebo inovativní projekt ve své činnosti interního auditu, který představuje nový přístup a přináší nejen přidanou hodnotu, ale také nový pohled na interní audit. Projekty jsou zveřejněny na webových stránkách Českého institutu interních auditorů.

Jsou to tyto projekty:

1. Dynamické řízení rizik skrze integrovaný systém kontrolního prostředí
2. Digitální audity a auditní kontroly
3. Elektronizace dokumentů interního auditu

I když dva první projekty byly svým zaměřením pozoruhodné, mně zaujal projekt třetí, který představil Martin Vlček, interní auditor Moravskoslezského kraje. Přestože nezískal v hlasování posluchačů nějak významnou převahu, dovoluji si vyslovit svůj osobní názor, že já bych ocenila právě jeho originalitu, která mimo jiné spočívala v nízké, totiž skoro nulové finanční náročnosti, neboť pro realizaci v něm obsaženého záměru se plně využila stávající informační technologie.

Závěrem je slušné dodat, že reakce posluchačů na jednotlivá vystoupení byly vesměs kladné, ocenění se dostalo zejména příkladům z praxe. Další významnou skutečností, která výrazně přispěla ke spokojenosti účastníků, byla perfektní organizace celé akce, včetně dokonalé projekční techniky. Příprava i realizace konference ze strany pořadajícího Českého institutu interních auditorů byla příkladná a přítomní nešetřili slovy uznání. Celý průběh konference a odborná vystoupení bylo možné sledovat živě na internetu.

**Danuše Prokúpková**

členka Výboru  
pro veřejný sektor KA ČR

## Profesní komory vyzývají budoucího premiéra ke schůzce

Ve středu 29. listopadu 2017 proběhlo tradiční každoroční setkání prezidentů profesních komor zřízených zákonem, tedy České advokátní komory, České komory architektů, České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, České lékárnické komory, České lékařské komory, České stomatologické komory, Komory patentových zástupců ČR, Komory veterinárních lékařů ČR, Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Notářské komory ČR a Exekutorské komory ČR. Za Komoru auditorů ČR se setkání zúčastnila prezidentka Irena Liškařová a první viceprezident Jiří Pelák.

Mezi hlavní výstupy ze setkání patřila výzva budoucímu premiérovi ke společnému setkání se zástupci všech profesních organizací, varování před neúměrným nárůstem administrativy, který se negativně dotýká většiny komor i tzv. svobodných profesí, a vznik mezikomorové koordinační skupiny, jejímž základním úkolem bu-



de vzájemně předávání informací a koordinace diskuze a připomínek k aktuálním legislativním změnám.

K těmto tématům vydali prezidenti a předsedové profesních komor následující prohlášení.

-VeL-

### Společné prohlášení představitelů profesních komor

„Představitelé profesních komor žádají budoucího předsedu Vlády České republiky o společné jednání se zástupci všech ze zákona zřízených komor v nejbližším možném termínu po jeho jmenování.

Prezidenti a předsedové profesních komor dále varují před neúměrným nárůstem administrativy (především EET a nařízení GDPR), který se negativně dotýká většiny svobodných povolání. Zatěžování administrativními činnostmi nezlepšuje odbornou kvalitu, ale naopak vede k situacím, kdy se administrativě odborníci musí věnovat na úkor své profese.

Komory vyzývají zákonodárce, aby je vnímali jako garanty plnění specifických odborných činností pro stát. Zároveň apelují na Vládu České republiky i zástupce České republiky v Evropské komisi, aby zvažovali dopad jednotlivých nařízení na chod českého hospodářství a pokusili se zabránit přijímání takových legislativních norem, které ve svém důsledku znamenají nebo by mohly znamenat pokles kvality výkonu svobodných povolání kvůli neúměrné administrativní zátěži.

Představitelé komor se shodli na potřebě koordinovat své kroky v legislativě, která se týká více profesí, a k tomuto účelu zřídí společnou pracovní skupinu.”

V Praze, dne 3. 12. 2017

Česká advokátní komora, JUDr. Vladimír Jirousek, předseda  
 Česká komora architektů, Ing. arch. Ivan Plicka CSc., předseda  
 Česká lékárnická komora, PharmDr. Lubomír Chudoba, prezident  
 Česká lékařská komora, MUDr. Milan Kubek, prezident  
 Česká stomatologická komora, doc. MUDr. Roman Šmucler CSc., prezident  
 Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, Ing. Pavel Křeček, předseda  
 Exekutorská komora ČR, Mgr. Pavla Fučíková, prezidentka  
 Komora auditorů ČR, Ing. Irena Liškařová, prezidentka  
 Komora daňových poradců ČR, Ing. Petra Pospíšilová, prezidentka  
 Komora veterinárních lékařů ČR, MVDr. Karel Daniel, prezident  
 Notářská komora, Mgr. Radim Neubauer, prezident  
 Komora patentových zástupců ČR, Ing. František Kania, předseda



## 8. ročník odborného semináře Národní účetní rady

Na Vysoké škole ekonomické v Praze se v pátek 8. prosince konal 8. ročník semináře Národní účetní rady, který byl zaměřen na praktické aspekty základních principů účetnictví. Kromě hlavního tématu byla pozornost věnována připravovaným novinkám ze strany Ministerstva financí (MF) a novým interpretacím připravovaným Národní účetní radou.

Seminář zahájila úřadující předsedkyně Národní účetní rady Petra Pospíšilová. Jako první vystoupil náměstek ministra financí Tomáš Vyhnanek, který představil zahájené práce na novém zákoně o účetnictví. Výsledkem těchto prací je dokument „Souhrn koncepce nové účetní legislativy pro rok 2020 až 2030“, který bude počátkem roku 2018 zveřejněn na webových stránkách MF. Druhým řečníkem byl Stanislav Kouba, který účastníky semináře seznámil se základními principy nového zákona o daních z příjmů. Třetí vystupující David Bauer, ředitel odboru regulace a metodiky účetnictví MF, rozebral práce na koncepci nové účetní legislativy, obsah práce tří pracovních skupin, které se věnují různým částem zákona. Na konci svého vystoupení uvedl tři hlavní závěry, které by měly být v budoucnu při přípravě nového zákona respektovány:

1. Rozdíl mezi podnikatelským účetnictvím, neziskovým sektorem a veřejným sektorem je zásadní a obtížné slučitelný do stejných pravidel.

2. Panuje shoda na vyšší míře použití IFRS a jejich využití pro základ daně z příjmu alespoň některých právnických osob.
3. Požadavky na účetnictví a výkaznictví malých a jednoduchých subjektů by se měly minimalizovat.

Děkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze Ladislav Mejzlík se ve svém vystoupení zabýval zapojením členů Národní účetní rady do pracovní skupiny MF a vyzdvihl zejména tato pozitiva:

- Práce skupiny boří bariéry mezi účetnictvím a daněmi a mezi profesemi (praxí) a regulátorem.
- Práce skupiny bude mít dlouhodobý pozitivní vliv na rozvoj účetnictví bez ohledu na konkrétní výsledek legislativního procesu.
- Proces je velmi demokratický a umožňuje zapojení veřejnosti bez jakýchkoliv omezení.
- Výsledky pracovní skupiny budou v roce 2018 široce prezentovány a diskutovány s odbornou veřejností prostřednictvím workshopů a seminářů.
- Koncepční změny účetní regulace jsou velkou výzvou pro vzdělávací systém v oblasti účetnictví na všech stupních škol, ale také v profesních systémech kontinuálního vzdělávání a ve zkuškových systémech.

Petr Kříž, další účastník pracovní skupiny, zdůraznil, že je nutné změnit i myšlení řady účetních, které považují účetnictví za cíl a účetní závěrku za jakýsi boční produkt. Hlavním výsledkem práce je však účetní závěrka





a účetnictví je pouze cestou, jak kvalitní účetní závěrku vytvořit. Zaměřil se také na budoucnost. Podle něj je nutné za nejdůležitější složky korporátního výkaznictví považovat nehmotná aktiva, unifikaci a zapojení XBRL, vyvážení zájmů akcionářů a zainteresovaných osob.

Jiří Pelák zahájil druhý odborný blok věnovaný základním účetním principům, a to svým vystoupením nazvaným Přednost obsahu před formou. Nejprve upozornil na právní rámec tohoto principu v zákoně o účetnictví, v účetní směrnici EU i v občanském zákoníku. Účetnictví prezentuje ekonomickou situaci, ekonomické efekty. Mají-li dvě transakce stejnou ekonomickou podstatu, pak jejich účetní řešení musí být stejné. Dále vyzdvihl interpretace Národní účetní rady, které tuto zásadu obsahují (I-7 Komisní prodej, I-17 Pobídky v nájemních vztazích, I-10 Pohledávky ze smluvních sankcí, I-12 Faktoring).

Petr Vácha se věnoval okamžiku vzniku výnosů, věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů. Nejprve rozebral současný stav v českých účetních předpisech a konstatoval, že nám nejvíce chybí obecná definice výnosu, úprava realizačního principu. Z českého účetnictví není zřejmé, kdy se aplikuje teorie kritické události a kdy teorie postupného narůstání výnosu. Praxe tak zpravidla reaguje rozdělením transakce na několik dílčích plnění s postupnou fakturací. Za důležité otázky k řešení pak vymezil zejména výběr vhodného modelu rozeznání výnosu, nastavení kritérií pro realizaci výnosu a vyřešení víceprvkových transakcí.

S první novou interpretací Národní účetní rady vystoupila Irena Liškařová. Rozebrala návrh interpretace k vykazování nákladů na výzkum a vývoj. Tato interpretace navazuje na novelu vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, která vypouští z vykazovaných nehmotných aktiv výsledky výzkumu. Interpretace obsahuje definici výzkumu jako původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Náklady na výzkum se neaktivují, neboť není jistota výsledků ani časového horizontu možného uplatnění. Vývoj je pak definován jako použití výsledků výzkumu k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo použití. Podmínkou pro aktivaci nákladů vynaložených na vývoj je identifikovatelnost aktiva, spolehlivé určení pořizovací hodnoty, záměr a schopnost účetní jednotky vývoj dokončit, užívat a prodat, existence budoucích ekonomických užitků.

Jana Pilátová přednesla návrh interpretace na účtování o přijatých peněžitých darech. Iniciativa pro vznik této interpretace vzešla po novele účetních předpisů po 1. lednu 2016, která změnila účtování o přijatých darech v právnických osobách z vlastního kapitálu do výnosů. V současném znění vyhlášky pro podnikatele tak najdeme ustanovení o tom, že přijaté dary účtujeme do provozních výnosů nebo finančních výnosů. Cílem interpretace je odpovědět i na otázku, jak účtovat dary účelové

přijaté na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Navrhované řešení směřuje k tomu, aby bylo přijato stejné účetní řešení jako pro případ dotace přijaté za účelem pořízení dlouhodobého majetku, tedy přijatý peněžitý dar zaúčtovat jako snížení pořizovací ceny tohoto majetku.

Návrh interpretace pro zákaznické věrnostní programy, která vstupuje do vnějšího připomínkového řízení, prezentoval David Procházka. Tato interpretace se vztahuje na veškerá práva na veškeré odměny udělené zákazníkovi na základě jím uskutečněného nákupu. Odměnami mohou být produkt poskytnutý zdarma či se slevou, absolutní či relativní sleva z dalšího nákupu. Poskytovatel odměny pak může být prodávající nebo třetí strana. Interpretace navrhuje řešení, aby účetní jednotka vždy účtovala o časovém rozlišení výnosů tak, že se celková částka výnosu od zákazníka ve výchozím prodeji rozdělí na výnosy za produkty prodané nyní a na výnosy za produkty, které budou dodané jako odměna. Zákaznický věrnostní program zakládá víceprvkovou dodávku, v ceně výchozího nákupu zákazník platí i za budoucí produkty.

Poslední vystupující Libor Vašek se zaměřil na to, kdy vzniká kurzové riziko při účtování v cizích měnách. Východiskem je právní úprava v zákoně o účetnictví. Dále rozdělil aktiva a závazky na peněžní položky a nepeněžní položky. Mezi peněžní položky pak zařadil pouze takové pohledávky a závazky, z nichž vyplývá právo získat či povinnost zaplatit určité množství peněz. Jeho výklad pokračoval k připravované interpretaci na časové rozlišení nákladů a výnosů a používání cizí měny a k přepočtům záloh poskytnutých v cizí měně.

Celým seminářem provázel jako moderátor Ladislav Mejzlík, z pléna zazněla řada dotazů na přednášející. Vyprodanou Vencovského aulu zaplnilo 400 osob, z toho 50 studentů a 350 účetních, auditorů, daňových poradců i pracovníků finanční správy. Prezentace přednášejících a fotogalerie z této akce budou dostupné na webu [www.nur.cz](http://www.nur.cz).

**Jana Skálová**  
auditorka a daňová poradkyně



## Editorial

Držíte v rukách silvestrovské číslo Auditora. Jako dítě jsem se vždycky strašně těšil, až v novinách vyjde televizní program na Silvestra. Ten den byly televizní pořady speciální – sestřihy toho nejlepšího, netradiční vydání jinak běžných pořadů či všemožné kuriozity. Hned jsem si vzal tužku a kroužkoval v programu vše, co jsem chtěl vidět. A pamatuji si frustraci, když nějaké dva skvělé pořady běžely ve stejný čas. Naštěstí jich víc najednou běžet nemohlo, neb tehdy existovaly pouze dva televizní programy.

Toto číslo Auditora jsme se rozhodli udělat trochu podobně. Extrémně jednoduché, stoprocentně praktické, složené výhradně z výběru zajímavých oblastí auditu, svižné a nabitě tipy pro každodenní život auditora. Něco jako sestřih toho nejlepšího, co vám jako autorský tým výboru pro metodiku auditu a oddělení metodiky dokážeme dát.

Z mnoha oblastí rozvahy a výsledovky jsme jich zvolili sedm: hmotný majetek, tržby, zásoby, mzdy, finanční deriváty, rezervy a časové rozlišení. Chtěli jsme, aby skladba byla pestrá, zastupovala odlišné oblasti závěrky a demonstrovala různorodé auditorské techniky. Zároveň jsme vybírali oblasti zajímavé svým charakterem, komplexností a nutností používat odborný úsudek.

Zřejmě si povšimnete zvláštního důrazu na tzv. tvrzení. Cítíme, že tento koncept je velmi nedocenen. Zřejmě kvůli jeho neobvyklosti v českém účetně-auditorském (a též jazykovém) prostředí. Proto jsme se rozhodli koncept tvrzení v tomto čísle vysvětlit a zpropagovat.

Základní problém vzniká již u samotného pojmu „tvrzení“.

Medvídek Pú by řekl: „Když je někde tvrzení, tak musí někdo něco tvrdit“. A přesně tak to je. Prostřednictvím účetní závěrky vedení účetní jednotky sděluje okolnímu světu, jaká je finanční situace a výkonnost účetní jednotky. Například tím, že na řádku výnosy z prodeje zboží uvede částku 50 milionů korun, vedení tvrdí hned několik věcí najednou: že dané výnosy opravdu nastaly (výskyt), že byly zaúčtovány všechny (úplnost), že jsou vykázány ve správných hodnotách (správnost) i čase (správné období) a opravdu se jednalo o prodej zboží (klasifikace). Všechna tato tvrzení se schovávají v jediném čísle. A všechna tato tvrzení musí být pravdivá.

K čemu ale je taková akademická rozborka? Copak nestačí, aby si auditor prostě řekl, že „výnosy mohou být špatně“, a šel rovnou dělat potřebné testy? A v tom je právě jádro pudla. Když si řeknu pouze obecně, že výnosy mohou být špatně, velmi obtížně budu

vymýšlet konkrétní testy. Výnosy mohou být špatně mnoha odlišnými způsoby a každý druh možné chyby vyžaduje odlišné testy. Pro kvalitní naplánování auditorských testů musím přemýšlet na detailnější úrovni. A proto máme „tvrzení“. Jejich funkcí není nic jiného, než přimět auditory, aby při stanovování rizik přemýšleli na oné detailnější úrovni. Soubor tvrzení předkládaný standardy ISA je jen nástroj. Klidně si můžete ten nástroj upravit (zvolit jinak seskupená tvrzení). Jediný požadavek ISA je, abyste s nějakým takovým nástrojem pracovali, protože zásadně zkvalitňuje vyhodnocování rizik.

A teď vás už nebudu dál zdržovat. Můžete si vzít tužku a v obsahu tohoto čísla začít kroužkovat články, na které se těšíte. A dobrá zpráva je, že se vám nemůže stát, že by dva zajímavé články běžely najednou.

**Michal Štěpán**  
editor tohoto čísla



## Dlouhodobý hmotný majetek



Hana Mužátková

Hmotný dlouhodobý majetek je v české účetní legislativě definován ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., dále jsou základní postupy účtování popsány v Českém účetním standardu č. 13 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se zabývají dlouhodobým hmotným majetkem ve standardech IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, ISA 40 – Investice do nemovitostí a dále v souvisejících standardech IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a IAS 17 – Leasingy.

S hmotným dlouhodobým majetkem (dále jen „majetek“) se setkáváme ve většině účetních závěrek. Auditor v závislosti na významnosti (materialitě) majetku vykázaného v účetní závěrce bude této oblasti věnovat adekvátní pozornost. Nejprve bude muset pochopit specifika majetku v dané společnosti, účetní metody ocenění a vykazání v účetní závěrce a na základě toho vypracovat auditní plán. Tento plán by měl navazovat na identifikovaná rizika týkající se tvrzení.

Pojďme se podívat na jednotlivá tvrzení a s nimi spojená rizika postupně (jak jsou uvedena v ISA 315, A124b) a ukážeme si příklady testů věcné správnosti ke každému tvrzení.

**Existence** – rizikem je, že společnost bude vykazovat majetek, který neexistuje, nikdy nebyl nakoupen či nabyt jiným způsobem. Testy věcné správnosti nastavené na pokrytí tohoto rizika se týkají například navázání fyzické inventury majetku na registr majetku a dále pak navázání registru majetku na hlavní knihu. Auditor by měl zvážit, zda v daném specifickém případě je třeba se účastnit této fyzické inventury majetku či se může spolehnout jen na zpracovaný výstup společnosti z této inventury. Dále z registru majetku vybrat vzorek položek majetku a vybrané položky majetku fyzicky zkontrolovat a odsouhlasit s fakturami, kupními smlouvami či jinými dokumenty potvrzujícími jeho nabytí společností.

**Práva a povinnosti** – rizikem je, že společnost bude vykazovat majetek, ke kterému nemá vlastnické právo. Auditor v tomto případě bude směřovat svoji pozornost na ověření vlastnictví např. na výpis z katastru nemovitostí či na kupní smlouvy.

**Úplnost** – rizikem je, že společnost nebude vykazovat veškeré položky majetku, ke kterým má vlastnické právo, nebo které splňují kritérium pro vykazání jako majetek. Auditor pro pokrytí tohoto tvrzení může částečně využít již uvedené testy, zejména odsouhlasení fyzické inventury majetku na registr majetku a na hlavní knihu. Dále je vhodné provést detailní testování nákladového

účtu oprav se zaměřením na to, zda některé položky nebyly chybně rozeznány jednorázově v nákladech, ale měly být vykázány v rámci ocenění majetku. Hlavním motivem pro tuto chybnou klasifikaci může být dopad na výši daně z příjmu.

**Správnost ocenění** – rizikem je, že společnost vykáže pořízení majetku v nesprávné výši, špatně stanoví odpisy či nesprávně vyhodnotí nebo vůbec nevyhodnotí případné znehodnocení majetku.

Dle české účetní legislativy se majetek oceňuje v pořizovací ceně, která obsahuje cenu pořízení a náklady s pořízením související. Majetek je dále odepisován do nákladů na základě předpokládané doby životnosti příslušného majetku.

Test věcné správnosti, který auditor použije v tomto případě, bude spočívat v odsouhlasení pořizovací ceny vybraného vzorku majetku s fakturami, kupními smlouvami či jinými souvisejícími dokumenty a dále v přepočtu odpisů. Pro zhodnocení předpokládané doby životnosti majetku auditor využije účetní směrnice společnosti a svůj profesní úsudek.

V IFRS se setkáváme nejenom s oceněním v pořizovací ceně, ale i s oceněním v reálné hodnotě, které je například jedním z modelů ocenění pro majetek vykazovaný dle IAS 40. Tento standard požaduje, aby všechny účetní jednotky určily reálnou hodnotu investice do nemovitosti, a to buď pro potřeby oceňování ve výkazech (pokud účetní jednotka používá model oceňování reálnou hodnotou), nebo pro potřeby zveřejnění (pokud používá model oceňování pořizovacími náklady). Je žádoucí, nikoliv však povinné, aby reálná hodnota investice do nemovitosti byla určena na základě ocenění provedeného nezávislým expertem, který má odpovídající a uznávanou odbornou způsobilost a předchozí zkušenosti s oceňováním předmetné kategorie investic do nemovitostí v dané lokalitě. Ve většině případů společnost určí reálnou hodnotu na základě ocenění provedeného nezávislým expertem a auditor tedy bude muset zhodnotit, zda hodnota dle znaleckého posudku není významně nesprávná. Toto zhodnocení je ve většině případů komplexní záležitostí a auditor nebude mít dostatek zkušeností, aby to mohl samostatně zhodnotit. Využije tedy zkušeností a znalostí auditorova experta. Využitím práce auditorova experta se zabývá Mezinárodní auditorský standard ISA 620 a auditor by měl dále postupovat v souladu s tímto standardem. Auditor by si neměl plést auditorova experta (ISA 620) s expertem vedení účetní jednotky (ISA 500) a aplikovat v této souvislosti správný standard. V mnoha případech se na nutnost využití auditorova experta zapomíná a auditor mylně argumentuje tím, že neměl nikoho takového k dispozici a nezávislému expertovi jen věřil a žádným způsobem jeho závěry neověřil. V případech, kdy společnost



neurčí reálnou hodnotu na základě ocenění provedeného nezávislým expertem, ale určí ji jiným způsobem, bude auditor postupovat obdobně, protože musí zhodnotit, zda tímto jiným způsobem určená reálná hodnota není materiálně nesprávná.

Znehodnocení majetku, tj. tvorba opravných položek, je specifickou oblastí. Auditor bude muset uplatnit svůj profesní úsudek a vyžádat si od společnosti podpůrnou dokumentaci, pokud vyhodnotí, že existuje případné znehodnocení majetku a existují tedy indikátory tohoto znehodnocení. Takovými indikátory mohou být např. rapidní pokles cen nemovitostí v dané oblasti, dlouhodobě vykazovaná ztráta z činnosti společnosti, omezené využití výrobních kapacit.

Pokud společnost vlastní nemovitosti k dlouhodobému pronájmu a zároveň koupí této nemovitosti financovala úvěrem, bude mít ve většině případů k dispozici nezávislé ocenění experta zejména pro účely výpočtu bankovních kovenantů (úvěrových podmínek). Auditor bude tedy mít možnost využít toto ocenění (pokud toto ocenění bude splňovat podmínky pro využití pro tento účel) pro porovnání účetní a reálné hodnoty majetku (uvedené v nezávislém ocenění znalcem). Jak již bylo uvedeno, před tím než auditor bude schopen využít výsledky tohoto nezávislého ocenění pro své testy věcné správnosti, měl by i v tomto případě zvážit využití práce auditorova experta a postupovat dále v souladu s ISA 620.

Posoudit znehodnocení v případě majetku společnosti, který slouží k výrobě vlastních výrobků, bude mnohem složitější. Auditor bude potřebovat test na případné znehodnocení majetku vypracovaný společností a bude muset ověřit reálnost vstupů a správnost výpočtu, opět v případě komplexnějších kalkulací s využitím auditorova experta.

**Klasifikace** – rizikem je, že společnost bude vykazovat majetek a související nákladové položky (odpisy, opravné položky, opravy) na nesprávných účtech. Auditor v případě tohoto tvrzení využije již popsané testy, a to odsouhlasení registru majetku s hlavní knihou a odsouhlasení vybraných položek s fakturami, kupními smlouvami či jinými souvisejícími dokumenty, kdy není věnována pozornost jen ceně, za kterou byl majetek pořízen, ale také tomu, o jaký majetek se ve skutečnosti jedná a zda tomu klasifikace v účetní závěrce společnosti odpovídá.

**Prezentace** – rizikem je, že majetek nebude jasně popsán a související údaje v účetní závěrce nebudou relevantní a srozumitelné. S ohledem na typ účetní jednotky musí auditor ověřit úplnost a správnost informací týkajících se majetku vykázaného v účetních výkazech a příloze účetní závěrky. Základním testem tedy bude odsouhlasení údajů v účetní závěrce s příslušnou podpůrnou evidencí a dále kritické zvážení toho, zda nějaký údaj naopak nechybí. Uvedu jednu specifickou oblast, na kterou se často zapomíná, a to

je správné vykázání zástav a záruk. Auditor se může mylně domnívat, že není třeba zasílat bankovní konfirmace, když lze zůstatek bankovního účtu jednoduše odsouhlasit s bankovním výpisem. Tím ale opomine zásadní a důležitou funkci bankovních konfirmací, kterou je sumarizace záruk a zástav majetku společnosti vedených u dané banky. Z toho vyplývá, že pro tuto oblast by auditor měl využít bankovních konfirmací.

V neposlední řadě by auditor ani v případě majetku neměl zapomenout na analytické testy věcné správnosti, které mohou pomoci odhalit mnohá rizika v souvislosti s jednotlivými tvrzeními.

### Závěrem

Ač se může zdát, že testování majetku v návaznosti na tvrzení není komplikovanou záležitostí, představuje oblast, která může obsahovat řadu komplexních problémů, jakými jsou například práce auditorova experta, kompletní vykázání zástav a záruk v účetní závěrce nebo provedení fyzické inventury majetku v zákonem stanovené lhůtě. Pro pokrytí jednotlivých tvrzení je třeba zvolit správnou kombinaci testů, které se mohou mezi tvrzeními vzájemně prolínat. Neznamená to, že pro každé tvrzení musí existovat jedinečný test, ale je na úsudku auditora efektivně využít danou kombinaci testů pro pokrytí rizik v souvislosti s jednotlivými tvrzeními.

**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, členkou Kárné komise a členkou Výboru pro metodiku auditu Komory auditorů ČR.*



## Výnosy



Pavel Kulhavý

Výnosy obvykle představují jedny z nejdůležitějších a nejvýznamnějších položek v auditovaných účetních výkazech. Zároveň výrazně ovlivňují i další „ostře sledované“ položky, jako jsou třeba pohledávky nebo hospodářský výsledek účetní jednotky.

### Zvláštnost posuzování rizik v oblasti výnosů

Podobně jako u všech dalších oblastí účetní závěrky musí auditor i u výnosů zjistit a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti (ať již z důvodu chyby nebo podvodu) na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému.

Uvedený postup platí obecně pro všechny oblasti, nejenom pro výnosy. Výnosy ale mají výjimečné postavení při posuzování rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem. Auditor je totiž výslovně povinen předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu, a vyhodnotit, jaké druhy výnosů, výnosových transakcí či tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Podvody v souvislosti s vykazováním výnosů jsou obvykle způsobeny nadhodnocením výnosů, např. předčasným zaúčtováním výnosů nebo zaúčtováním fiktivních výnosů. Mohou být ale také výsledkem podhodnocení výnosů, např. vlivem nesprávného a úmyslného převedení výnosů do pozdějšího období například v letech, kdy skutečné výnosy výrazně převyšují očekávané výnosy. Riziko podvodu při účtování o výnosech je v některých účetních jednotkách vyšší než v jiných. Vyšší je obvykle v situacích, kdy je vedení vystaveno tlakům na splnění určité úrovně výnosů, což může být například u kotovaných účetních jednotek, kdy vykazované výnosy mohou mít zásadní vliv na cenu akcií a/nebo na odměňování vedení společnosti. Obdobně může být větší riziko podvodu při účtování o výnosech v případě účetních jednotek, u nichž má významný podíl na výnosech prodej v hotovosti. Za další riziko lze označit podhodnocení nebo nepřiznání výnosů z daňových důvodů.

Povinný předpoklad auditorských standardů, že existuje riziko podvodu při účtování o výnosech, může být vyvrácen, což je ale v praxi spíše výjimečná situace, která musí být auditorem posouzena a dobře zdokumentována v jeho spise. Auditor např. může dojít k závěru, že neexistuje riziko významné nesprávnosti způsobené podvodem při účtování o výnosech, když existuje jediný typ jednoduché výnosové transakce, např. výnos z pronájmu majetku.

### Porozumění výnosům u auditované účetní jednotky

Zásadním předpokladem správného ověření výnosů je porozumění procesu prodeje v auditované účetní jednotce. Auditor obvykle tyto informace získá

dotazováním nejenom těch zaměstnanců, kteří odpovídají za účetní výkaznictví, ale zejména těch, kteří jsou do prodeje přímo zapojeni a odpovídají za něj.

Na základě porozumění fungování procesu prodeje musí auditor zjistit kontroly pro jednotlivé významné prodejní procesy. Ne všechny kontroly klienta jsou ale relevantní pro audit. Posouzení toho, zda je určitá kontrola buď samostatně, nebo v kombinaci s ostatními kontrolami, relevantní pro audit, provede auditor na základě svého odborného úsudku. Některé kontroly jsou prováděny automaticky (tzv. aplikační kontroly). Pokud se auditor rozhodne spoléhat na tyto kontroly, musí provést otestování informačního systému účetní jednotky a vybraných aplikačních kontrol. Efektivitě auditu může napomoci, pokud se při výběru kontrol pro testování auditor soustředí na kontroly, které pokrývají několik tvrzení zároveň. Po posouzení a případném otestování kontrol rozhodne auditor o potřebném rozsahu a typu testů věcné správnosti.

### Tvrzení u výnosů

Jak víme, auditor je povinen provést vyhodnocení rizik významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Podívejme se podrobněji, jaká tvrzení posuzuje auditor u výnosů a jaké testy má pro jednotlivá tvrzení u výnosů obvykle k dispozici.

#### 1. Výskyt

Auditor musí provést testy, které ověří, že výnosy, které auditovaná účetní jednotka vykazuje ve výkazu zisku a ztráty, se skutečně vyskytly a týkají se účetní jednotky.

Při výběru vzorku pro testy zaměřující se na tvrzení, jež se týká výskytu, auditor vybírá vzorek z položek, které jsou součástí vykazovaných výnosů ve výkazu zisku a ztráty.

Pro pokrytí tohoto tvrzení může auditor zvolit například následující testy:

- Test ověřující, zda prodejní transakce (včetně případných poskytnutých slev) byly schváleny odpovědným pracovníkem podle vnitřních pravidel účetní jednotky.
- Analytické postupy. Nejčastějším typem analytických postupů u výnosů je porovnání výnosů běžného období s výnosy předchozího období a plánovanými výnosy pro běžné období. V praxi je obvykle nutné rozdělit celkové výnosy na jednotlivé typy výnosů, případně i v kombinaci s analýzou, po jednotlivých měsících. Podrobnější informace o provádění analytických testů jsou uvedeny ve standardu ISA 520 Analytické postupy.
- Přímé potvrzování pohledávek s odběrateli (podrobnější informace o potvrzování pohledávek s odběrateli jsou uvedeny ve standardu ISA 505 Externí konfirmace).

- Transakční testy, které se soustředí na ověření účetních dokladů v souvislosti s prodeji, tj. například prodejní smlouvy, faktury, objednávky, výdejky ze skladu a přijaté úhrady za prodej. Auditor ověřuje jejich autentičnost, přesnost částky a správnost účetního období, do kterého byly výnosy zaúčtovány.

## 2. Úplnost

Tvrzení úplnosti předpokládá, že veškeré výnosy, které nastaly během auditovaného období, byly skutečně vykázány ve výkazu zisku a ztráty. Auditor tedy ověřuje, že nic významného ve výnosech nechybí.

Při výběru vzorků u testů, jejichž prostřednictvím bude auditor ověřovat tvrzení týkající se úplnosti výnosů, si auditor vybere určité položky, které by měly být do částky výnosů uvedené ve výkazu zisku a ztráty zahrnuty (tj. vybírá například z výdejků ze skladu vystavených během auditovaného období), a ověří, zda je tomu skutečně tak.

Pro tvrzení úplnosti slouží také testování kontrol automatického vytváření faktur a jejich účtování

při vyskladnění. Zároveň je toto tvrzení částečně pokrýváno i přímým potvrzováním pohledávek s odběrateli (tento test nám pomůže zároveň u několika tvrzení).

## 3. Správnost

U tohoto tvrzení auditor ověřuje, že částky týkající se výnosů byly zaznamenány ve správné výši.

Jedním z častých testů u tohoto tvrzení je například ověření, že prodejní ceny jsou v systému klienta správně nastaveny a při jejich zadávání do systému existuje rozdělení pravomocí mezi různé osoby. Obdobně se ověřuje, zda je systém nastaven tak, že porovná, zda vyskladněné množství odpovídá objednávce i faktuře. Pro ověření správnosti lze použít též většinu testů, které jsem již uvedl u tvrzení výskytu, včetně přímého potvrzení pohledávek s odběrateli.

## 4. Správné období

U tohoto tvrzení musí auditor prověřit, že výnosové transakce jsou vykázány ve správném účetním

## Hugo a Sally se baví o konfirmacích

### 1. Jak vybrat vzorek?



Ahoj Sally, ptala se mě paní účetní, zda nám budou stačit konfirmace 10 odběratelů a dodavatelů s největším zůstatkem na konci roku. To by mohlo být dostatečné, co myslíš?

Ahoj Hugo, v některých případech by to možná mohlo stačit, ale nedá se to rozhodně zobecnit. Vždyť každý klient je jiný a záleží hodně na struktuře jeho dodavatelů a odběratelů. Představ si třeba velkoobchod, kde budeš mít v saldu stovky menších odběratelů s podobnými zůstatky. Myslíš, že prvních 10 položek by ti poskytlo dostatečné ujištění?



To máš asi pravdu, orientovat se jen podle výše nemůžu. Deset největších položek bych mohl vybrat jen v případě, že by byl zbytek testovaného souboru v souhrnu nevýznamný. Pokud tomu tak není, tak bych měl svůj výběr trochu rozložit v celém portfoliu a zajistit tak, aby byl vybraný vzorek reprezentativní. Zároveň bych měl počet vybraných položek přizpůsobit velikosti zůstatku a prováděcí materialitě.

Takto to určitě bude lepší. Shrnula bych to tak, že při výběru vzorku bys měl respektovat požadavky ISA 530. A řekneš mi ještě, jak bys postupoval u závazků?

Tam bych se při výběru navíc orientoval i podle celkového ročního obrátu jednotlivých dodavatelů.

Správně, u závazků je zpravidla větší riziko, že je společnost nebude mít v účetnictví vůbec uvedené, proto je určitě vhodné při výběru zvážit i obrat. Na závěr ještě připomínám, že bys měl veškerá svá rozhodnutí a postup výběru řádně zdokumentovat.



období. Existuje například riziko, že by výnosy mohly být do ověřovaného období zaúčtovány nesprávně s cílem splnění plánovaných nebo očekávaných výnosů, přičemž v následujícím období by byly prodeje stornovány.

Proto je u tohoto tvrzení obvyklé například testování dobropisů vystavených v následujícím účetním období. Klasickým testem věcné správnosti pro toto tvrzení je prověření, že výnosy zaúčtované před koncem a po konci auditovaného období, byly vykázány ve správném období. Stanovení délky testovaného období před a po skončení účetního období záleží na úsudku auditora, jeho znalosti auditované účetní jednotky a posouzení rizika vykazání výnosů v nesprávném období.

## 5. Klasifikace

U tohoto tvrzení auditor při testování výnosů ověřuje, zda byly výnosy zaznamenány na správných účtech a řádcích účetních výkazů.

## 6. Zveřejnění

Toto tvrzení předpokládá, že údaje o výnosech jsou v účetní závěrce správně agregovány, případně rozčleněny, a zároveň i v příloze srozumitelně a v potřebném rozsahu popsány.

Testy uvedené v tomto článku jsou ukázkou obvyklých auditorských testů při ověřování výnosů, ale vždy je nutné je přizpůsobit specifikům auditované účetní jednotky a jejím konkrétním rizikům.

**Pavel Kulhavý**

*Ing. Pavel Kulhavý, FCCA je viceprezidentem Komory auditorů ČR a místopředsedou jejího Výboru pro metodiku auditu. Zároveň je i ředitelem v oddělení Auditorských služeb společnosti PwC v Praze, kde se specializuje na poskytování auditorských služeb a poradenství pro společnosti působící zejména v oblastech výroby, obchodu a služeb. Je členem mezinárodní Asociace certifikovaných účetních (ACCA).*

# Zásoby

Zásoby jsou často významnou položkou účetních výkazů a z pohledu auditora bývají také často spojeny s vyšším rizikem existence významné nesprávnosti. Představují proto komplexní oblast testování, při němž musí auditor navrhnout a provést vhodné a dostatečné auditorské postupy, aby se přesvědčil, zda jsou (nebo nejsou) všechna tvrzení účetní jednotky týkající se zásob uvedena v účetní závěrce bez významné nesprávnosti. Tvrzení účetní jednotky vztahující se k zásobám jsou úplnost, existence, ocenění, práva a povinnosti, prezentace a zveřejnění.

Z vyhodnocení kontrol kvality prováděných pracovníky oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR vyplývá, že auditorem naplánované a provedené postupy a dokumentace často nedostatečně pokrývají tvrzení ohledně skupin transakcí a událostí v auditovaném období i zůstatků účtů na konci období a související údaje v účetní závěrce. Tento článek proto uvádí, jakým způsobem může auditor přistupovat k ověřování jednotlivých tvrzení účetní jednotky v oblasti zásob. Článek se zaměřuje spíše na procedury, které jsou auditory v praxi často opomíjené nebo nedostatečně zdokumentované, přestože jsou vhodné (či dokonce nezbytné) a auditorovi mohou významně pomoci při ověřování některých tvrzení.

Představme si auditora, který se připravuje na finální audit zásob účetní jednotky zabývající se nákupem a prodejem zboží. Předběžná fáze auditu je ukončena, auditor má slušnou představu o tom, jak probíhají

transakce v auditované účetní jednotce, popisy procesů týkajících se zásob včetně testů porozumění těmto procesům jsou provedeny a zdokumentovány. Nyní je na čase zhodnotit, zda jsou zásoby v účetních výkazech vykázány správně a v odpovídající výši.

## Fyzická inventura zásob

Zásadní procedurou u testování zásob je bezesporu auditorova účast na fyzické inventuře zásob. V případě, že jsou zásoby z pohledu účetní závěrky významné, je auditor podle požadavků mezinárodních auditorských standardů povinen (je-li to možné) účastnit se fyzické inventury zásob prováděné účetní jednotkou. Získá tak totiž nenahraditelné informace nejen o samotné existenci zásob a o jejich faktickém fyzickém stavu, ale také o kontrolním prostředí účetní jednotky a o dodržování interních postupů vedením i zaměstnanci. Byť se jedná o velmi užitečnou a v mnoha ohledech nenahraditelnou proceduru, není mezi auditory zrovna populární, protože se inventury velmi často konají přes noc, o Vánocích či na Nový rok. Ne vždy jsou také zásoby skladovány přímo v sídle účetní jednotky a auditor musí vyjít na nejrůznější místa, i tam, kde dávají lišky dobrou noc.

Jak má auditorova účast na inventuře zásob probíhat, co vše musí auditor udělat a s jakými informacemi z inventury odcházet je upraveno auditorskými předpisy (např. ISA 501).

Jak se však na fyzickou inventuru zásob dobře připravit nejen teoreticky? Auditor by si měl dopředu

zjistit od účetní jednotky termín konání fyzické inventury a umístění zásob účetní jednotky. Zde je třeba zdůraznit, že nestačí pouze informace o umístění ve vlastních skladech. Je nutné být informován i o zásobách účetní jednotky v cizích skladech či ve skladech odběratele, na které se často zapomíná a v nichž mohou být uskladněny zásoby významné hodnoty či speciální druhy zásob účetní jednotky. Pokud takové zásoby existují, je nutné se dotázat, jak často a jakým způsobem ověřuje účetní jednotka jejich fyzické množství a stav a jakým způsobem budou provedeny fyzické inventury těchto zásob. Auditor by na základě získaných informací a celkové auditní strategie měl vyhodnotit, která skladová místa účetní jednotky navštíví pro ověření průběhu fyzické inventury a zda se zúčastní i inventury zásob držených u třetích stran (v některých případech se může ukázat jako dostačující důkazní informace např. konfirmace třetí strany).

Auditor se dále musí seznámit s postupy (směrnici) účetní jednotky k provádění fyzické inventury zásob ve všech skladových prostorách účetní jednotky i mimo ni. Postupy si často lze vyžádat předem (a ověřit tím, zda vůbec existují) a pročíst je třeba v předvečer inventury. Během fyzické inventury pak bude auditor snadněji schopen posoudit, zda zaměstnanci účetní jednotky postupy dodržují a zda se při fyzické inventuře postupuje podle těchto postupů logickým způsobem, zda funguje systém, jak při počítání žádné položky neopomenout, zda se nejedná o prosté odškrtnutí položek v seznamu bez opravdového počítání a posuzování fyzického stavu jednotlivých položek zásob či zda jsou vhodným způsobem zaznamenávány nezbytné skladové pohyby, pokud nebylo možné tyto pohyby během inventury zcela zastavit.

Velmi důležité je účast na inventuře správně načasovat. Auditor jednak potřebuje vidět, jak inventura probíhá, ale zároveň by měl mít také možnost vybrané položky otestovat a ověřit tak, že účetní jednotka zásoby skutečně a správně „počítá“ (počítá, váží, měří). Proto je vhodné, aby větší část zásob byla již v době jeho účasti účetní jednotkou spočítána.

Na základě informací o čase, organizaci, místech konání a rozložení stavu zásob v jednotlivých skladech by si měl auditor zvolit postupy, které zamýšlí během ověření průběhu fyzické inventury provést.

S takovou výbavou teoretických i účetní jednotkou předaných informací a se svými kontrolními seznamy může auditor vyrazit na fyzickou inventuru zásob účetní jednotky. Prakticky lze ještě doporučit vybavit se kalkulačkou, psacími potřebami, vhodným obutím, oblečením a vydatnou svačinou, protože účast na fyzické inventuře může trvat celé hodiny a vlivem různých okolností nemusí probíhat přesně podle plánu.

Některé účetní jednotky využívají automatizované sklady a elektronické přístroje k měření stavu zásob. Auditor se pak ocitá v pozici „šťourala“, kterému nestačí odečíst číslo na displeji. Na to je potřeba být

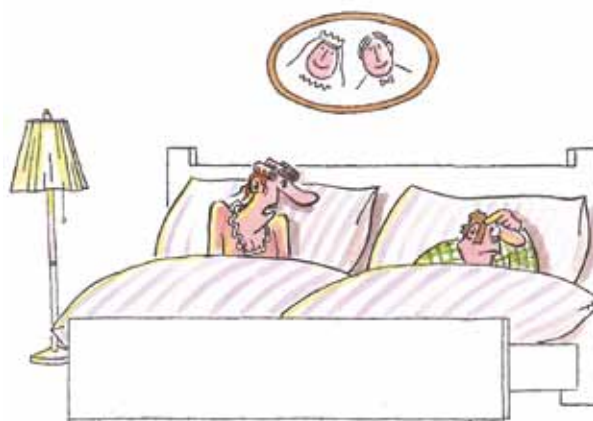
připraven a vyžadovat dokumenty o pravidelných kontrolách či kalibracích takových přístrojů a ani v takových případech neupustit od fyzického počítání či měření u vzorku vybraného auditorem k testování (vážení, měření výšky hladiny a následný výpočet objemu tekutiny v nádrži apod.).

*Auditor Petr: „Jedna z mých prvních inventur byla na čerpací stanici. Věděl jsem, že by mi nemělo stačit opsat údaje z elektronického měřiče z podzemní nádrže, a požádal jsem, zda můžeme provést také orientační měření tyčí. Vedoucí čerpací stanice se tomu sice podívoval, ale nezbývalo mu než souhlasit. Bohužel mu však tyč do nádrže spadla a trvalo opravdu dlouho, než se ji podařilo vytáhnout a měření dokončit. Klient by samozřejmě býval rád, kdybych od měření upustil, ale nenechal jsem se odradit.“*

Auditor by však měl vždy používat zdravý rozum a respektovat pravidla účetní jednotky týkající se manipulace se zásobami, aby během testování nedošlo k jejich poškození.

*Auditorka Jana: „Účastnila jsem se inventury zásob ve společnosti zabývající se zemědělskou výrobou a k testování jsem si vybrala čerstvě vylíhnutá kuřata. Ve vyhřáté místnosti s tlumeným osvětlením se hemžily desítky kuřat. Chtěla jsem být co nejpřesnější, tak jsem se rozhodla pořídit si fotky, abych je pak mohla v klidu spočítat. Nicméně jsem zapomněla vypnout blesk a část kuřat prý pak následkem šoku posla. Zda jsem byla jedinou příčinou nebo ne, není zcela jisté, ale situace byla velmi nepříjemná.“*

Neméně důležité je ověřit si na počátku inventury, zda zásoby uložené ve skladu, který auditor navštívil, patří výhradně účetní jednotce. Není nic horšího než zjistit během nebo dokonce po testování, že polovina položek, které si auditor vybral k testování, přepočítal



*Jako auditorka jsem se v rámci auditu našeho manželského života rozhodla ověřit také existenci naší nehybnoucí lásky.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



a hodlal porovnat se záznamy účetní jednotky z fyzické inventury, účetní jednotce nepatří.

Během inventury by měl auditor rovněž zjistit, jak účetní jednotka postupuje v případě, že během inventury identifikuje poškozené nebo z jiného důvodu nepoužitelné položky, zda takové položky eviduje odděleně nebo zda jsou v inventurních soupisech označeny v souladu s interní směrnici účetní jednotky, neboť existence takových položek může mít významný vliv na ocenění zásob a nutnost tvorby opravné položky.

Po ukončení fyzické inventury si auditor zpravidla odnáší, kromě poznámek a podkladů k dokumentaci účasti na fyzické inventuře zásob ve spisu auditora, i materiály k provádění dalšího testování, např. položky nebo seznam zásob identifikovaných účetní jednotkou jako poškozené či jinak nepoužitelné (pro následnou kalkulaci opravné položky) či podklady k položkám testovaným během fyzické inventury zásob, u nichž auditor ověřoval, že byly účetní jednotkou správně spočítány. U těchto položek by měl auditor následně ověřit, že fyzické množství dle inventury odpovídá fyzickému množství ve skladové evidenci zásob po zohlednění výsledků inventury ve skladové evidenci zásob účetní jednotkou. Pokud inventura zásob neprobíhala k rozvahovému dni, měl by u těchto položek auditor provést tzv. rollforward či rollback k datu účetní závěrky. Lze také doporučit, aby si auditor alespoň u položek, které si vybral k testování, pořídil kopie či skeny záznamů účetní jednotky s údaji o spočítaném množství jako důkazní prostředek při vysvětlování případných rozdílů ve stavu zásob.

Existence je klíčovým tvrzením, které auditor při auditu zásob ověřuje. Není vhodnější způsob pro ověření existence zásob, než je osobní účast na fyzické inventuře. Pokud auditor provedl všechny procedury při fyzické inventuře správně, měl by být schopen ověřit právě tvrzení existence, ale navíc také získal část

vhodných důkazních informací i pro tvrzení úplnosti, ocenění a práv a povinností.

### Auditorské postupy při finálním auditu

Návštěvou fyzické inventury a její dokumentací ale audit zásob samozřejmě nekončí. Auditor se ještě při finálním auditu musí dále zaměřit na ověření tvrzení úplnosti, ocenění a práv a povinností. Kromě standardních procedur, jako je odsouhlasení skladové evidence zásob s hlavní knihou a ověření správnosti ocenění zásob metodou FIFO nebo metodou váženého průměru, by měl auditor rovněž odsouhlasit také s informacemi získanými během fyzické inventury zásob a zjistit, zda se účetní jednotka při provádění inventury věnovala identifikaci poškozených či jinak nepoužitelných zásob. Pokud takové zásoby existují, měl by auditor ověřit, jak účetní jednotka s těmito zásobami naložila (prodej, likvidace a následný účetní odpis či snížení hodnoty těchto zásob prostřednictvím opravné položky).

Opravná položka bývá účetními jednotkami tvořena také v případě identifikace nízkoobrátkových zásob, a to na základě věkové struktury zásob. Nutnost tvorby opravné položky k nízkoobrátkovým zásobám je vždy třeba prodiskutovat s vedením účetní jednotky. Ne všechny zásoby bez pohybu představují nízkoobrátkové zásoby, dobrým příkladem takovýchto zásob jsou např. náhradní díly.

*Auditor Václav: „Během provádění auditu u klienta jsem měl za úkol vyhodnotit správnost výše opravné položky k nízkoobrátkovým zásobám. Pracoval jsem s položkovým registrem zásob, z něhož bylo možné sestavit věkovou strukturu, a použil jsem klientovu metodu výpočtu, kterou jsme v týmu již během první fáze auditu vyhodnotili jako rozumnou. Opravná položka mi vyšla mnohem vyšší, než jaká byla vykázána v účetních výkazech klienta. Následně jsem zjistil, že jsem klientovu metodu nečetl dost pozorně a do své kalkulace zahrnul i náhradní díly, které celkem logicky klient za nízkoobrátkové zásoby nepovažuje.“*

Nutnost záúčtování opravné položky může vznikat také z důvodu poklesu prodejních cen. Bývá tomu tak v případě, kdy je účetní jednotka trhem nucena prodávat všechny či některé své zásoby za prodejní ceny nižší, než jsou skladové (účetní) ceny zásob. Auditor by měl proto tuto skutečnost na vybraném vzorku ověřit např. prostřednictvím porovnání s prodejními cenami a dle výsledku provedeného testu posoudit nutnost tvorby opravné položky či posoudit přiměřenost její výše v účetních výkazech.

Popsanými postupy by měl být auditor schopen získat dostatečné množství důkazních prostředků k ověření tvrzení ocenění zásob.

Velmi často v praxi nastává situace, že prodeje a nákupy zboží se uskutečňují těsně před koncem účetního období. Pokud se tak děje, měl by auditor zbystrit a při ověřování úplnosti zásob, např. cut-off testem (procedura, při níž auditor zjišťuje, zda byl účetní případ



zaúčtován do správného období), se zaměřit na dohodnuté dodací podmínky (Incoterms), a to jak při nákupu, tak při prodeji. Pokud jsou při prodeji dodací podmínky stanoveny jako ExWorks (ze závodu), kdy práva a rizika přecházejí z dodavatele na kupujícího okamžikem vyskladnění ze závodu, problém s největší pravděpodobností nebude. Jinak je tomu ale v případě, že byly sjednány dodací podmínky jiné. Např. v případě prodeje zboží, kdy účetní jednotka vyskladnila zboží poslední den účetního období a dodací podmínky pro danou zakázku byly sjednány např. s dodáním na hranici (DAF), by se měl auditor zajímat o to, kdy k dodání na hranici, a tedy k přechodu práv a rizik došlo. Pokud se tak stalo až v následujícím účetním období, není možné, aby účetní jednotka zaúčtovala úbytek zásob a související prodej již do ověřovaného účetního období. Podobně je nutno uvažovat i v případě nákupu zboží.

### Ověření přílohy v účetní závěrce

Ověřením, že výše zásob v účetních výkazech je správná, však ještě není práce auditora v oblasti zásob kompletní. Je nutné, aby auditor věnoval dostatečnou pozornost také prezentaci zásob v účetní závěrce, a to nejen v rozvaze (správná struktura a členění zásob), ale také v příloze. Je nezbytné, aby v příloze byly uvedeny všechny informace vyžadované příslušným rámcem účetního výkaznictví, podle něhož byla ověřovaná

účetní závěrka sestavena. České účetní předpisy explicitně vyžadují uvést v příloze v účetní závěrce ve vztahu k zásobám informaci o použitých účetních metodách, popřípadě o odchylkách od těchto metod, pokud k nim došlo, a to s jejich řádným odůvodněním a s uvedením jejich vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření. Neměly by však být opomenuty ani informace, které v českých účetních předpisech nejsou specificky zmíněny, ale které jsou významné pro ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky (např. informace o zásobách zatížených zástavním právem, které lze vyčíst z bankovní konfirmace, příp. získat dotazováním vedení účetní jednotky).

### Závěr

Závěrem je nutno podotknout, že pokud auditor provedl veškeré nezbytné procedury pro získání dostatečných důkazních informací pro ověření tvrzení vztahujících se k zásobám, tedy tvrzení existence, ocenění, úplnosti, práva a povinnosti a prezentace a zveřejnění, je nutné, aby veškerou provedenou práci řádně zdokumentoval, protože i nadále platí pravidlo, že práce auditora, která není zdokumentována, jako by nebyla provedena.

**Dagmar Palková  
Lucie Novotná**

oddělení metodiky KA ČR

## Hugo a Sally se baví o konfirmacích

### 2. Co dále konfirmovat a proč?



Sally, domlouvám se s klientem, že bankovní a právní konfirmace od nich nebudeme potřebovat, měl by mi od nich stačit bankovní výpis. Ani vedení společnosti neví o žádném sporu, tak mi přijdou obě konfirmace zbytečné.

Jenže nezapomeň na to, že v bankovní konfirmaci můžeš mít uvedené i jiné skutečnosti, které jsou významné! A máš také dostatečnou jistotu, že společnost žádné spory opravdu nevede? Ověřil sis třeba v nákladech, zda nespolupracuje s nějakými právníky?



Aha, díky za upozornění, na to bych opravdu zapomněl, banka by mi vlastně mohla potvrdit, zda společnost nemá nějaké deriváty, zástavy, případně další skutečnosti. A s právníky spolupracuje, tam by přeci jen mohlo být nějaké riziko neidentifikování soudního sporu, takže si konfirmaci také vyžádám.

Určitě bych ti to doporučila, získáš tak spolehlivější důkazní informace. Pokud společnost s právníky jakkoliv spolupracuje, pomůže nám jejich konfirmace jak při identifikaci, tak při hodnocení pravděpodobného výsledku soudních sporů v aktuálním období. A v případě jejich delší existence je potřeba sledovat jejich vývoj i v dalších letech.

-JaK-

## Mzdy



Jiří Pelák

Při auditu většinou mzdy nepředstavují zásadně rizikovou nebo komplikovanou oblast. To má celou řadu důvodů: mzdová agenda je poměrně rutinní a standardizovaná a i v malých společnostech nalezneme řadu kontrolních mechanismů. Oblast mezd je silně regulovaná předpisy a dozorovaná řadou institucí, jako jsou finanční úřady, česká správa sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovny. V neposlední řadě je pod drobnohledem samotných zaměstnanců.

Na druhou stranu je to oblast, která je známa množstvím podvodů, při nesprávnostech v ní hrozí různé postihy jako pokuty nebo penále a auditor se musí orientovat v řadě komplikovaných předpisů upravujících odměňování a odvody. Pokud nesprávnost v oblasti mezd namísto auditora objeví zaměstnanci nebo některá z externích kontrol, bude to pro auditora nepřijemné minimálně z pohledu jeho odborné reputace.

### Identifikace rizik

Pro mzdy je také typické, že i u těch nejmenších společností se jejich zpracování bude odehrávat v elektronickém systému. Auditor se tedy bude muset zabývat tím, jak se mzdy do systému zadávají, jak se schvalují, jak se dále v systému upravují, jak se mzdy vyplácejí a jak se účtují. Bude nezbytné se zabývat tím, kdo má přístupová práva k příslušnému mzdovému programu nebo příslušné části informačního systému, jak jsou tato práva nastavena, jaké je nastavení automatizovaných procesů, jaké jsou možnosti tato nastavení měnit nebo se jim vyhnout. S ohledem na vysoké využití IT a rutinní charakter mezd spočívající v opakovaném zpracování velkého množství spíše menších transakcí, se proto v oblasti mezd přímo nabízí vysoké využití testů kontrol.

Při vyhodnocení rizika podvodu je zásadní posoudit oddělení pravomocí. Pokud se v osobě mzdového účetního sejde pravomoc zadávat zaměstnance do systému, upravovat jejich mzdy a zadávat čísla bankovních účtů, riziko vzniku fiktivních mezd bude enormní. Pro osobu s takovým přístupem do systému bude snadné vytvořit černé duše v systému, zejména pokud společnost zaměstnává brigádníky nebo společnost trpí vyšší fluktuací zaměstnanců. Obdobnému riziku bude čelit i společnost, která si bude nechávat zpracovávat mzdy externě, pokud se kumulace pravomocí sejde v rukou osoby, která externímu zpracovateli předává vstupní údaje. Auditor by měl trvat na dostatečných kontrolách v oblasti mezd, protože při jejich absenci je objevení podvodů často dílem náhody. Důvodem je to, že tyto podvody jsou často páčány po malých částkách, hluboko pod úroveň prováděcí významnosti, avšak po dlouhou dobu, takže škody nakonec mohou být značné.

Samostatnou kapitolou je posouzení odměn členů orgánů společnosti. Auditor se nezřídka setká se souběhy funkcí (jednatelé jsou odměňováni na základě smluv o pracovním poměru) nebo s fakturací jednatelů za své služby společnosti. S tím je spojena řada rizik, ať už daňových nebo právních, přičemž je nutné vzít v úvahu nuance uzavřených smluv. V případě souběhu funkcí hrozí riziko neplatnosti takové smlouvy, v případě fakturace hrozí zejména možné podrobení fakturace dani z příjmů ze závislé činnosti, porušení zákazu konkurence, či obtíže spjaté s problematikou cen mezi spřízněnými stranami. Naprosto zásadní je ujistění se, že veškeré odměny (včetně případných mezd) členů orgánů společnosti jsou schváleny příslušným orgánem v souladu se zákonem o obchodních korporacích (viz § 59 a násl.). Absence tohoto schválení vede k neplatnosti ujednání o odměnách.

Výhodou ověřování mezd je možné nasazení datových analytických nástrojů, protože celá agenda je často vedená elektronicky. S tím také souvisí to, že auditor si může v zásadě vše, co se týká mezd, vyžádat předem. Zejména by se mělo jednat o seznam zaměstnanců obsahující období, po které byli zaměstnání, a čísla jejich bankovních účtů. Dále je vhodné si vyžádat mzdové listy a případně další data ohledně docházky zaměstnanců, jejich výkonů a přiřazení na zakázky.

Co se týká účtování mezd, postupy jsou celkem jasné, nicméně určitá nejistota může panovat v oblasti účtování bonusů a odměn a také v nevybrané dovolené. Vedle případných daňových rizik je zejména potřeba posoudit metodiku společnosti s ohledem na časové rozlišování.

### Testování

Mzdy jsou typické tím, že objem transakcí (mzdové náklady, srážky z mezd, výplaty mezd) v této oblasti dramaticky převyšuje velikost zůstatků (dluhy vůči zaměstnancům a institucím). Hlavní těžiště spočívá tedy v testování transakcí (operací), které byly záúčtovány.

V oblasti mezd jsou užitečné analytické testy, protože faktory, které ovlivňují výši mzdových nákladů, výplat nebo dluhů vůči zaměstnancům na konci účetního období, jsou poměrně přímočaře závislé na počtu zaměstnanců, mzdových tarifech nebo hodinových sazbách a změnách příslušné legislativy.

Auditor v rámci analytických testů může porovnat údaje z minulého účetního období (upravené o vliv meziročních změn zejména v počtu zaměstnanců a mzdových sazeb) s údaji aktuálními nebo porovnat plánované mzdy se skutečností. Oblíbeným testem je také porovnání ročních hrubých mezd s očekávanými náklady na sociální a zdravotní pojištění (vypočtené procentem z celkového objemu hrubých mezd a upravené o nestandardní situace, např. zaměstnávání na dohody o provedení práce).

Riziko spjaté s **úplností** transakcí v oblasti mezd je obvykle nízké. Je to z toho důvodu, že kdyby byly některé mzdy opomenuty, první, kdo by na to přišel, by byli dotčení zaměstnanci, a to velmi rychle. Ze stejného důvodu nehrozí ani opomenutí zaúčtování různých zaměstnaneckých benefitů apod. Problém s úplností tedy může nastat spíše u pojistného na sociálního a zdravotní pojištění, úhrad srážkové daně nebo zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (na kontroly ze strany institucí, kterým jsou tyto platby určeny, nelze zcela spoléhat). Analytické testy lze v řadě případů považovat za dostatečné, pokud okolnosti nenaznačují zvýšené riziko ohledně uvedeného tvrzení.

Zvláštním případem, který povede k neúplnosti účtování mezd, je vyplácení zaměstnanců v hotovosti z černých fondů, které je (či, s ohledem na zavedení EET, spíše bylo) známé např. ze stravovacího byznysu, kdy personál v restauracích dostával část své mzdy na černo (aniž by samozřejmě byly provedeny příslušné odvody). Takový postup nicméně vyžaduje, aby společnost disponovala penězi mimo svoje účetnictví. Neúplnost mezd v takovém případě bude zřejmě ta menší část problému, kterou auditor bude řešit, nicméně neúměrně nízké oficiální mzdy mohou být vodítkem k odhalení takového problému.

Závažnějším problémem je riziko ohledně **výskytu** mzdových transakcí. Jde zejména o ověření toho, že to, co je ve výkazu zisku a ztráty vykázáno jako mzdové náklady, je opravdu odměna za odvedenou práci. Za účelem otestování tohoto tvrzení tedy auditor může na vzorku zaměstnanců porovnávat údaje z docházkového systému, výkazy práce, počty odevzdaných kusů apod. s údaji o výši měsíční mzdy čerpané z pracovní smlouvy.

V rámci testování tohoto tvrzení je vhodné se systematicky zaměřit na existenci mrtvých duší, tedy na problematiku zcela fiktivních mezd. Za tímto účelem bude auditor potřebovat porovnat seznam zaměstnanců s položkovým výčtem mezd zaúčtovaných v účetnictví. Vhodné je také zaměřit se na zaměstnance, se kterými byl v průběhu účetního období ukončen pracovní poměr a ujistit se, že tím také došlo k ukončení výplat mezd. Tento test míří na skutečnost, že podvod spočívající ve vyplácení fiktivních mezd se lépe ukrývá, když se ve mzdových sestavách neobjevuje neznámé jméno.

Aby tato porovnání byla smysluplná, je třeba se ujistit, že seznam zaměstnanců s údaji z jejich pracovních smluv spravuje jiná osoba nebo oddělení (např. oddělení lidských zdrojů) než osoba nebo oddělení, které mzdy zpracovává (mzdová účtárna). Při absenci tohoto dělení u menších společností bude pravděpodobně nutné čerpat údaje o zaměstnancích z pracovních smluv a z diskusí s vhodnými osobami, které budou mít přehled o odchodech zaměstnanců (např. ředitel, hlavní účetní, podnikový právník).

Dalším testem, který se auditorovi pro ověření výskytu mezd nabízí, je odsouhlasení plateb poukázaných

na bankovní účty zaměstnanců (zdrojem je ideálně seznam transakcí získaný z internetového bankovníctví nebo bankovní výpisy) se mzdovou agendou (např. mzdové listy). Tento test lze provést na vzorku nebo pomocí datové analýzy na celém souboru výplat zaměstnanců. Platby zaslané na zaměstnanecké účty, aniž by se jednalo o standardní mzdy, budou vyžadovat další prověření, aby se vyloučila možnost zpronevěry.

Problém s výskytem mezd (odměn) existuje i na úrovni odměn vedení a členů orgánů společnosti. V této souvislosti jde zejména o to, zda tyto odměny byly řádně schváleny příslušným orgánem. Bude-li auditor tento test provádět, bude čerpat zejména ze zápisů z jednání statutárního orgánu a valné hromady.

Riziko nesprávností ohledně **časového rozlišení** je v oblasti mezd poměrně nízké, a to z důvodu pravidelného měsíčního zúčtování mezd. Problémem tedy zůstávají nestandardní situace jako bonusy, odměny a nevybraná dovolená. V těchto případech bude auditor hlavně posuzovat metodiku účtování. Na vzorku transakcí pak auditor může posoudit charakter jednotlivé transakce a její zaúčtování do příslušného účetního období.

Při zaměření se na tvrzení **správnosti** mezd se auditor soustředí na správnost jejich výpočtu včetně výpočtu všech odvodů. To bude nejčastěji prováděno současně s některými již uvedenými testy, ve kterých auditor bude pracovat se zdrojovými daty pro výpočet mezd, jako jsou např. docházka nebo výkazy práce a pracovní smlouvy (nebo příslušné směrnice), ze kterých bude čerpat údaje o výši mzdových sazeb. Na vzorku zaměstnanců tedy auditor provede přepočty výpočtu jejich mzdy provedené zaměstnavatelem včetně posouzení správného zohlednění nemocí, dovolených, služebních cest apod. Vedle hrubé mzdy je vhodné ověřit správnost také u srážek ze mzdy a dále správnost dalších osobních nákladů (pojistné). Tyto testy lze využít jako detailní testy věcné správnosti i jako testy kontrol, tj. testy, zda automatizovaný systém počítá všechny složky osobních nákladů správně.

Se správnou **klasifikací** mzdových, resp. osobních nákladů nebývá problém, mzdy v zásadě nelze snadno zaměnit s jiným druhem nákladu, navíc se klasifikace těchto nákladů neposuzuje ad hoc, nýbrž dochází k periodickému standardizovanému zaúčtování.

S problémem klasifikace by teoreticky mohlo souviset nelegální využívání švarcsystému, kdy by se mzdové





náklady chybně vykazovaly v rámci nákladů na služby. Pokud by však společnost porušovala tímto způsobem právní předpisy, důsledky pro audit by zdaleka nespočívaly jen ve zvážení klasifikace fakturovaných služeb, ale také ve zvážení tvorby rezerv a dalších okolností spjatých s porušováním právních předpisů společností.

V rámci vyhodnocení správné klasifikace se lze také setkat s testy na správné klíčování mzdy do jednotlivých zakázek (např. v zakázkové výrobě), které pak ovlivní, zda daný mzdový náklad bude aktivován do nedokončené výroby nebo nikoli. Tyto testy bude auditor většinou provádět společně s již uvedenými testy zaměřenými na správnost a výskyt mezd.

### Závěrem

Rozsah testování v oblasti mezd bude záviset na významnosti mzdové agendy jako celku, na identifikovaných rizicích a také na tvrzeních, na něž se

auditor bude chtít soustředit. Významné je v této oblasti využití testů kontrol a analytických testů, které mohou výrazně snížit potřebu testů detailní správnosti.

**Jiří Pelák**

*Ing. Jiří Pelák, Ph.D. je auditor, první viceprezident Komory auditorů ČR, pracovník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se věnuje metodice auditu, metodologii interpretace účetních předpisů a také účetnictví podnikových kombinací. Je zpracovatelem řady interpretací Národní účetní rady. Na Komoře auditorů ČR odpovídá dále za vedení výboru pro vnější vztahy, redakční rady časopisu Auditor a působí také jako místopředseda redakční rady pro překlady mezinárodních auditorských standardů.*

## Hugo a Sally se baví o konfirmacích

### 3. Proces konfirmací pod kontrolou auditora



Poslyš Sally, v auditované společnosti jsou zvyklí si veškeré zůstatky pohledávek odsouhlasovat samostatně, prý je to jejich běžný interní postup. Konfirmace s odběrateli, které jsme si vybrali, nám tedy předají na auditu.

Tady si dej, Hugo, trochu pozor. Stručně řečeno, aby byla zachována vysoká spolehlivost získaných informací, měl by si auditor podržet kontrolu nad celým procesem konfirmací. To, jak postupovat při zasílání konfirmačních dopisů, popisuje zejména ISA 505. Postup, který uvádíš, můžeš použít, ale tím se dostáváš spíše do pozice testování spolehlivosti kontrolního systému a měl by ses tedy řídit požadavky tomu odpovídajících ISA (zejména ISA 330).



To je zajímavý postřeh. Pokud bych se tedy nechtěl spoléhat na vnitřní kontrolní systém, měl bych těmto vybraným odběratelům (a samozřejmě i dodavatelům, bankám a právníkům) žádost o konfirmaci sám zaslat, a jejich odpovědi by měly být adresovány přímo mně. Tímto vlastně eliminuji riziko jakékoliv úpravy konfirmace ze strany auditované společnosti a získám tak velmi spolehlivou důkazní informaci. V dnešní době stejně vše funguje rychle elektronicky, tak to pro nás ani nebude znamenat příliš velkou administrativní zátěž.

To je samozřejmě možné, jen ještě pozor na komunikaci běžným mailem, měl by sis při ní ověřit autenticitu potvrzující strany, tak aby ses na konfirmaci mohl plně spolehnout, takový e-mail ti může poslat kdokoliv. V ideálním případě je vhodné vyžadovat elektronický podpis či jiné ověření.

Myslíš tím, že mám třeba zavolat na číslo uvedené v tom e-maile s konfirmací?

To ti moc nepomůže. Stejně jako ti e-mail může poslat kdokoliv, tak ti tam také může uvést jakékoliv číslo. Měl by sis spíše sehnat telefon do uvedené společnosti z veřejných zdrojů, zavolat jim na centrálu a shánět se po příslušném oddělení či osobě, která měla danou konfirmaci vystavit.

# Deriváty

Ačkoliv deriváty patří ze své podstaty především do finančního sektoru, setkáváme se s nimi velmi často i při auditech společností, které ve finančním sektoru nepůsobí. Deriváty bývají v těchto případech součástí strategie řízení rizik spojených především s neočekávanými výkyvy úrokových sazeb a měnových kurzů, které souvisejí s obchodní činností dané společnosti nebo s jejím financováním. V první části článku krátce shrnu princip derivátů a hlavní typy derivátových obchodů. V další části je popsáno účetní zachycení derivátů v účetních závěrkách společností. Nakonec uvedu, jakým způsobem postupovat při auditu derivátových obchodů.

## Co je to derivát

Za derivát označujeme finanční nástroj, jehož hodnota je odvozena od určitého podkladového aktiva (například cenného papíru, komodity), má termínový charakter (tzn. na rozdíl od spotových transakcí dochází k vypořádání derivátových obchodů za delší dobu v budoucnosti) a s jeho pořízením je spojena nulová nebo velmi malá investice v porovnání s hodnotou podkladového aktiva. Mezi nejčastější typy derivátů patří forwardy, swapy a opce. V rámci forwardových operací si dvě protistrany sjednávají výměnu aktiv v předem definované výši a v předem definovaném časovém okamžiku. Protistrany se mohou například domluvit, že si za tři měsíce vymění peněžní prostředky v korunách za ekvivalent v eurech v předem pevně stanoveném měnovém kurzu. Dalším příkladem může být dohoda o budoucí výměně určitého cenného papíru za cenu, která je ve forwardovém kontraktu předem sjednaná. Při swapových operacích si obě strany vyměňují alespoň na počátku a na konci kontraktu (často ale také i v jeho průběhu) smluvně definované peněžní toky. Swapový kontrakt může být například sjednán tak, že protistrana A vyplácí každý měsíc protistraně B částku vypočtenou jako pevné procento z předem definované jistiny a protistrana B platí protistraně A ve stejném okamžiku částku stanovenou pomocí pohyblivé úrokové sazby (například PRIBOR) z té samé jistiny. U opčních kontraktů si jedna strana kupuje právo koupit nebo prodat předem definovaný finanční nástroj v předem definovaném časovém okamžiku za předem stanovenou cenu.

## Účetní zachycení derivátů

Abychom mohli o derivátu správně účtovat, je v první řadě nezbytné pochopit strukturu konkrétního derivátového obchodu, tedy především identifikovat protistrany, identifikovat podkladová aktiva a výši a načasování veškerých peněžních toků z derivátů vyplývajících. K tomuto účelu by společnost měla mít k dispozici smlouvu s protistranou, případně potvrzení obchodu od banky, která obsahuje parametry daného obchodu.

Rovněž je třeba porozumět tomu, za jakým účelem si společnost derivát pořídila. Derivát může být pořízen za účelem zajištění specifického rizika, kterému je vystavená. Například pokud společnost platí pohyblivou úrokovou sazbu z čerpaného úvěru odvozenou od sazby PRIBOR, může se zajistit proti neočekávané změně pohyblivé sazby uzavřením swapového obchodu. V rámci něj bude společnost dostávat úrokovou sazbu rovněž odvozenou od sazby PRIBOR a vypočítanou z jistiny ve výši čerpaného úvěru a platit pevnou sazbu. Tím dojde k faktickému převedení plateb úroků z pohyblivé na pevnou sazbu a tím i k odstranění možné budoucí volatility hospodářského výsledku z titulu změny tržních sazeb. Podobně se může společnost zajistit proti neočekávané změně měnového kurzu, pokud očekává v budoucnu významné peněžní toky v cizí měně. Toto zajištění lze provést například pomocí měnových forwardů, kdy společnost sjedná výměnu korun za příslušnou cizí měnu v předem zafixovaném kurzu a v částce a termínu vypořádání odpovídajícímu peněžnímu toku z dané obchodní transakce. Tím si i dopředu zafixuje měnový kurz, kterým bude transakci hradit, jelikož v době vypořádání obchodní transakce dostane příslušný obnos ve sjednaném kurzu jako výplatu z derivátové transakce.

Pokud derivát žádné riziko nezajišťuje, jedná se o derivát uzavřený za účelem spekulace (derivát k obchodování) na budoucí vývoj daných tržních veličin.

V neposlední řadě je nutné, aby účetní jednotka disponovala vhodným oceňovacím modelem (ať už interním nebo externím), neboť deriváty jsou v účetních knihách vykazovány v reálných hodnotách.

Z hlediska účtování je klíčové správně rozlišit, zda je derivát zajišťovací, nebo zda se jedná o derivát k obchodování. Zajišťovací derivát musí splnit podmínky stanovené § 52 vyhlášky č. 500/2002 Sb., tedy na počátku zajištění je zajišťovací vztah zdokumentován, zajištění je efektivní a efektivita je spolehlivě měřitelná a průběžně posuzovaná. Podrobněji tuto oblast upravuje kromě § 52 vyhlášky č. 500/2002 Sb. také vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou je třeba pro postupy týkající se derivátů neupravené přímo ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. použít. V praxi se často stává, že uzavření derivátu by mohlo splnit podmínky stanovené pro zajišťovací účetnictví, ale vzhledem k nákladům spojeným s udržováním zajišťovací dokumentace dle účetních předpisů se účetní jednotka rozhodne ve svém účetnictví derivát považovat za určený k obchodování. V takovém případě se jedná o zajištění ekonomické, nikoliv však účetní a z hlediska účtování jde o derivát k obchodování.

Prvotní rozeznání derivátu v účetnictví nastává k datu sjednání obchodu. V tento okamžik účtuje společnost do rozvahy pohledávku nebo závazek ve výši

reálné hodnoty derivátu (včetně případných transakčních nákladů) a na podrozvahové účty hodnotu podkladového aktiva. Další účtování závisí na tom, zda se jedná o derivát zajišťovací, či derivát určený k obchodování. U derivátů určených k obchodování dochází k přečtení derivátů na reálnou hodnotu a změny v reálné hodnotě jsou účtovány do výsledovky jako finanční náklad nebo finanční výnos. Rovněž u zajišťovacích derivátů dochází k přečtení na reálnou hodnotu, změny jsou však účtovány v závislosti na typu zajištění buď do výsledovky jako finanční náklad, nebo finanční výnos (pokud se jedná o zajištění reálné hodnoty), nebo nejprve na účty kapitálu v účtové skupině 41 a do výsledovky jsou odúčtovány ve stejných obdobích, kdy jsou zaúčtovány náklady nebo výnosy spojené se zajišťovanými položkami (zajištění peněžních toků). Podrobnější požadavky na účtování jednotlivých typů derivátů lze nalézt v § 52 a § 53 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a v účetním standardu pro finanční instituce č. 110 Deriváty.

### Audit derivátů

Oblast derivátů patří v rámci auditu zpravidla k těm nejkompexnějším. Vyznačuje se významným zapojením specialistů na oceňování, jak na straně auditora, tak na straně klienta, a také nemalými nároky na znalosti z oblasti risk managementu v případě, že společnost využívá zajišťovací účetnictví. Auditor by tedy měl v první řadě zabezpečit, aby byl jeho tým složen z členů s dostatečnou znalostí v těchto oblastech. V následujících odstavcích jsou uvedeny hlavní auditorské postupy při auditu jednotlivých tvrzení v případě, že jsou deriváty identifikovány jako významný účet auditu.

V první řadě se budu zabývat oceněním derivátů. Jak již bylo zmíněno, deriváty se vždy účtují v reálné hodnotě. Její stanovení ve většině případů není triviální, deriváty nejsou až na výjimky standardizované produkty, jejichž ocenění by bylo pozorovatelné na aktivním

trhu. K oceňování derivátů jsou využívány modely pracující s parametry, které jsou na trhu pozorovatelné, ale i nepozorovatelné, v závislosti na konstrukci daného derivátového obchodu. Rovněž tržně akceptovaný přístup k oceňování derivátů se v čase vyvíjí a je třeba se vždy ujistit, že společnost tyto změny do svých postupů zapracovala. Z těchto důvodů lze očekávat u tohoto tvrzení vyšší inherentní riziko, které může mít podobu i rizika podvodu ze strany managementu v případě, že jsou součástí ocenění významné odhady a úsudky vedení společnosti.

Pro audit ocenění derivátů bude tedy v převážné většině případů potřeba zapojení specialistů s dostatečnou zkušeností v této oblasti. Ti by měli nejprve porozumět metodě a procesu oceňování derivátů v dané společnosti a poté na základě parametrů daného obchodu provést nezávislé ocenění vybraného vzorku derivátových transakcí a na základě porovnání s cenou v účetnictví společnosti a ve spolupráci s auditorem uvést, zda je tato cena v očekávaném intervalu. Součástí ocenění by mělo být rovněž posouzení kreditního rizika protistran a jeho zohlednění v reálné hodnotě.

V rámci auditu derivátů je rovněž třeba posoudit jejich existenci a úplnost zachycení v účetnictví. Za tímto účelem je třeba získat např. confirmace od protistrany, se kterou je derivát uzavřený. Zpravidla se jedná o banku, je však třeba dávat pozor i na deriváty v rámci skupiny, případně na deriváty uzavřené mateřskou společností, ale na účet dceřiné společnosti. Předmětem confirmace by měly být všechny parametry obchodu (včetně podkladového aktiva). Ty jsou klíčovým vstupem jednak pro ocenění derivátu specialistou a také pro ověření správnosti účtování dané transakce v průběhu roku.

Ocenění specialistou a confirmace od protistrany jsou dvě klíčové auditní procedury při auditu rozvahové a podrozvahové hodnoty derivátu. Co se týče výsledovky, je třeba ověřit, že společnost správně zaúčtovala rozdíl z přečtení derivátů na reálnou hodnotu, ale také případný naběhlý i realizovaný úrok (např. ze swapů). Účtování těchto transakcí je obzvláště komplexní v případě, že společnost využívá zajišťovací účetnictví. Zde je třeba v prvním kroku ověřit, že zajišťovací dokumentace splňuje požadavky účetních předpisů a že je zajištění v souladu s těmito předpisy efektivní. Pokud by tomu tak nebylo, musela by společnost derivát překlasifikovat do kategorie derivátů k obchodování. Na posouzení zajišťovací dokumentace bude auditor také zpravidla potřebovat specialistu, který je schopen posoudit transakci z hlediska řízení rizik (risk management) a rovněž ověřit výpočty efektivnosti zajištění, které bývají netriviální.

Uvedené postupy jsou popsány za předpokladu plně substantivního přístupu (tj. testování derivátů výhradně testy věcné správnosti). Lze samozřejmě využít i testů kontrol v případě, že společnost využívá



*Milý Ježíšku, co bych si tak mohl do nové auditorské sezony přát?*

*Kresba: Ivan Svoboda*



deriváty ve velkém měřítku. To však není u nefinančních společností obvyklé, navíc postup v takovém případě bývá specifický pro každou společnost, proto se této oblasti v tomto článku již dále nevěnuju.

### Závěr

Závěrem je třeba uvést, že audit derivátů v prostředí nefinančního sektoru představuje velmi specifickou oblast, které je potřeba věnovat zvýšenou pozornost. Klíčovou roli zde hraje jednak auditorovo pochopení dané transakce v kontextu fungování auditované společnosti, jednak dostatečné zapojení kvalifikovaných specialistů a pochopení výstupů jejich práce ze strany

auditora. Bez toho je správné provedení auditu derivátů velmi obtížné.

**Lenka Bízová**

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

## Rezervy



Michal Štěpán

### Charakteristické problémy při testování rezerv

Rezervy představují při auditu účetní závěrky obvykle komplexní a přirozeně rizikovou oblast. Je tomu z řady důvodů. Dále uvedený výčet představuje některé z nich.

#### Subjektivita odhadu

Rezervy typicky obsahují významnou míru subjektivity. Často je rozhodnutí, zda rezervu účtovat a v jaké výši, založeno na názoru vedení či jeho experta ohledně budoucích událostí. Tyto názory mohou vycházet z obecné zkušenosti s obdobnými případy a nemusí být podloženy tvrdými daty.

*Společnost je žalována o náhradu škody a ušlého zisku z důvodu vadné dodávky výrobků. Je nejasné, kdo je viníkem, expertizy zatím neproběhly. Kalkulace požadované náhrady se jeví jako velmi spekulativní (zejména ušlý zisk), ale kalkule náhrady škody je reálná, pokud se ukáže, že viníkem je skutečně společnost. Soudní spor zatím nenastal. Právníci společnosti říkají, že výsledek sporu nedokáží odhadnout, že to ale vidí relativně nadějně (neformálně říkají tak 60/40 že to vyhrají). Auditor bude zvažovat: Účtovat rezervu? V jaké částce? Jak rozsáhle případ popisovat v příloze účetní závěrky?*

#### Komplexita

Málokterá rezerva je výsledkem triviálního výpočtu. Často se jedná o komplikované odhady s mnoha faktory. Vlastní metoda může vyžadovat specializovanou odbornou znalost (často včetně specifických matematicko-statistických technik).

*Pojišťovna poskytuje životní i neživotní pojištění. Součástí nabídky je též MTPL. Pojistný matematik vám*

*vysvětluje tvorbu rezerv IBNR a RBNS. Významná je též rezerva na nezasloužené pojistné. Zajištění je kvótové s několika pásmy excess of loss. Rozumíte mu?*

#### Znalost byznysu

Rezervy vyžadují důkladné porozumění věcné podstatě toho, na co je rezerva tvořena. Zejména v případě, kdy se jedná o nerutinní (málo frekventovanou) rezervu. Při posuzování dané rezervy nemůžu myslet jako účetní či finanční ředitel. Musím myslet jako technik, provozní, obchodní, právník atd.

*Společnost se rozhodla pro restrukturalizaci. Zavírané provozy v pronajatých prostorách je třeba uvést do původního stavu. Budou se vypovídat nájemní, dodavatelské i odběratelské smlouvy, některé mají pokuty za předčasné ukončení. Propouštění zaměstnanců vyvolá nutnost vyplácet odstupné. Některé provozovny byly provozované na základě franšízy. Část nákladů souvisí s přesunutím provozu do jiné lokality. Rozhodnutí bylo schváleno, ale dílčí detaily jsou v řešení.*

#### Nejisté vstupy a parametry

Přestože rezerva nemusí obsahovat příliš subjektivity (ve smyslu názoru osob), stále může obsahovat řadu nejistých vstupních dat či parametrů. Tím se myslí, že používané (historické) údaje nemusí odpovídat tomu, co se v budoucnosti skutečně stane. Anebo se použijí neaktuální, neúplné či jinak nevhodné údaje.

*Společnost účtuje o rezervě na opravy dlouhodobého majetku. Jak se vypořádat se skutečností, že polovina oprav, na které byly v minulosti tvořeny rezervy, se nakonec vůbec neuskutečnila? Jak kvalitní je podpůrná dokumentace výpočtu nákladů očekávané opravy? Vychází tento výpočet z aktuálních a realistických cen?*

*A co fakt, že zaúčtovaná částka se s výpočtem techniků rozchází o několik milionů?*

### Postupy nadiktované mateřskou společností

Specifický problém je při přejímání „osvědčených“ metod. Ony se mohly osvědčit v jiných podmínkách, než panují u auditované společnosti. Často se jedná o situace, kdy podniky ve skupině přebírají tutéž metodologii výpočtu rezerv, včetně stejných parametrů.

*Společnost vyrábí střešní krytinu s garancí 30 let. Takže tu je nutnost účtovat rezervu na záruční opravy (výměny, slevy atd.). Společnost vyrábí krytinu teprve pět let, zatím tedy nemá prakticky žádnou historii škod. Jak tedy určit procento tvorby? Vedení společnosti říká, že používají stejné procento, jako jejich mateřská společnost, která má s výrobou několik desítek let zkušeností. No jo, ale to jsou Italové. Můžou mít lépe zvládnutou technologii, takže nevyrábí tolik kazových výrobků. A co počasí? V Itálii to bude asi jiné než v Česku – vadí té krytině spíše slunce anebo déšť a sníh? Je rozumné se domnívat, že procento užívané mateřskou společností lze použít i u místní dceřiné společnosti? A co rozpouštění rezervy? Rozpouští se tak, že se snižuje o částku skutečně vynaložených nákladů. Je to rozumné? Co když skutečné náklady budou*

*významně odlišné od předpokládaných. To pak za pár let může být vykázána obrovská rezerva, která nemá opodstatnění, anebo naopak skoro celá rezerva bude spotřebovaná.*

### Úplnost rezerv

Asi většina auditorů se (oprávněně) obává, že spíše nějaká rezerva chybí, než že by přebývala. A identifikovat úplnou absenci rezervy na určitý titul, který ani samo vedení neidentifikovalo, vyžaduje hlubokou zkušenost, znalost oboru a též dobré komunikační schopnosti. Prostě auditor se musí umět dobře ptát.

*Ve stavebních firmách, podnicích těžkého strojírenství nebo dopravních podnicích dochází nezdědky k vážným úrazům, někdy i končícím smrtí. Ne vždy se zaměstnavateli podaří se vyvinut a ne vždy odškodné přiznané poškozenému kryje plně uzavřená firemní pojistka. A tak někteří zaměstnavatelé mají pár zaměstnanců, bývalých zaměstnanců či jejich vdov nebo sirotek, kterým platí renty. Jednotlivé měsíční částky nebývají zásadní. Účtují se do běžných nákladů a nikoho nenapadne tvořit rezervu. Ale ono takových 30 tisíc korun měsíčně, když se má platit například 35 let (dosažení důchodového věku apod.) najednou představuje více než 12 milionů korun závazku, na který by měla*

## Hugo a Sally se baví o konfirmacích

### 4. Co když konfirmace nepřijde?



Sally, prosím tě, nepřišly nám některé z vybraných konfirmací pohledávek i závazků. Komunikoval jsem s klientem a tyto jeho partneři prý konfirmaci odmítají poslat. Co s tím?

U těchto položek bys tedy měl provést alternativní testy k získání relevantních a spolehlivých důkazních informací. Napadá tě, jak bys mohl postupovat?



Co kdybys si nechal doložit zůstatek pohledávek i závazků k aktuálnímu datu a podíval se, jestli již nebyly zaplacené?

Ubíráš se téměř správným směrem, ale z takového salda přesně nepoznáš, co se s danou pohledávkou či závazkem stalo, klient ji mohl klidně odúčtovat a znovu zaúčtovat pod jiným číslem nebo ji úplně odepsat. V tomto případě ti aktuální saldo existenci pohledávky k rozvahovému dni nepotvrdí.

To je fakt, nejlepší asi bude doložit si další podpůrné dokumenty, které mi potvrdí vznik pohledávky či závazku, jako jsou dodací listy či jiná dokumentace (smlouvy, předávací protokoly apod.). A také bych si mohl doložit následné úhrady, pokud položky byly k datu auditu již uhrazeny.

Ano, ale dej si ještě pozor u závazků, kde je potřeba zvážit, zda jsou tyto postupy smysluplné. U nich bohužel neexistuje univerzální postup, každopádně následné platby u závazků nejsou zpravidla spolehlivým testem.

*být vytvořena rezerva. Současná hodnota takového závazku se díky diskontování a započtení mortality poněkud sníží, ale i tak je to hezkých pár milionů, které by měly být zaúčtovány do nákladů v okamžiku, kdy došlo k úrazu (resp. zaměstnavateli byla přisouzena povinnost platby renty). To bývá pro takového zaměstnavatele velké překvapení a taky někdy oříšek. Přiznejte si, umíte pracovat s úmrtnostními tabulkami?*

### Způsob testování rezerv

V zásadě existují čtyři základní metody testování rezerv (tak jako každého účetního odhadu).

#### Posoudit následné události

Můžu mít štěstí, že audit provádím v době, kdy již nastaly události, na něž byla v účetní závěrce vytvořena rezerva. Pak můžu tuto informaci použít jako důkaz k adekvátnosti rezervy. Jedná se o vysoce spolehlivou důkazní informaci. Problém je, že jen málokdy je k dispozici. Rezervy jsou obvykle na události s mnohem delším časovým horizontem.

*Příklad: Soudní spor, který skončil před dokončením auditu.*

#### Posoudit výpočet vedení

Vyžádám si veškeré podklady a posuzuji všechny předpoklady, parametry, kalkulace atd. Ke všem důležitým položkám žádám dostatečné důkazní informace. Výhoda je, že rozebírám „na šroubky” přímo materiál vedení společnosti. Pokud narazím na problém, dobře se o něm s vedením dá diskutovat, protože striktně sleduji jeho vlastní uvažování. Problém může být komplexita kalkulací vedení. A taky hrozí riziko nekritického přijetí předpokladů vedení, které nemusí být nejvhodnější či dostatečně neutrální a opatrné.

*Příklad: Rezerva na reklamace založená na historických datech.*

#### Udělat si svůj nezávislý výpočet

Namísto prozkoumávání kalkulace připravené vedením si udělám svůj nezávislý odhad. Pak porovnáím moje výsledné číslo rezervy s předloženým číslem. Tento postup může fungovat, pokud mám důvěryhodnou „metodiku” anebo se spokojím se určitým „zjednodušeným” výpočtem rezervy. Vlastní odhad má výhodu nezávislosti a někdy určité efektivity. Problém bývá získat nezávisle potřebná data. A ještě větší problém bývá, pokud se můj výsledek výrazně odlišuje od předloženého. Dohledat příčinu rozdílu může být složité.

*Příklad: Výpočet rezerv v pojišťovnictví za pomoci vlastních pojistně-matematických metod.*

#### Otestovat vnitřní kontroly

Pokud společnost počítá rezervy opakovaně, rutinně, má k tomu vybudovány informační i personální zdroje, jednotné procesy a kontroly, lze uvažovat o otestování těchto kontrol. Výhodou je systémový přístup. Riziko je v tom, že příslušné kontroly se při testování mohou

ukázat jako nedostatečně spolehlivé. Pak můžu být nucen navrátit se k některému z předchozích „věčných” testů.

*Příklad: Ověření rezerv v penzijním fondu.*

## A na co ještě nezapomenout

### Vyhodnocení rizika

Předpokladem dobrého otestování rezerv je kvalitní vyhodnocení rizika. Nejen z hlediska identifikace všech titulů, ale též z hlediska odhadu výše rizika, že každá jednotlivá rezerva může obsahovat významnou nesprávnost. Jsou rezervy, u kterých riziko může být nízké (méně významné tituly, jednoduché výpočty, dostupná data, nízká míra subjektivit). A jsou rezervy, zejména ty s vysokou mírou tzv. nejistoty odhadu, které představují riziko vysoké. Rozsah práce auditora (a míra profesní skepse) by měla korespondovat s velikostí odhadovaného rizika.

*Co vás napadne, když auditujete důlní společnost, která tvoří rezervu na rekultivaci povrchového dolu (zahlázen v roce 2035), technický a technologický charakter předpokládané rekultivace se již třikrát změnil a konečné řešení bude ovlivněno budoucími legislativními požadavky, jakožto i požadavky báňského úřadu a vyjednáváním s místní samosprávou?*

### Retrospektivní posouzení

Jeden z jednoduchých a funkčních postupů, jak odhadnout riziko významné nesprávnosti v oblasti rezerv, je podívat se na rezervy tvořené v minulých letech a jak dané oblasti nakonec dopadly. Proto je to jeden z povinných kroků při vyhodnocování rizika v oblasti účetních odhadů. Velmi často se na něj zapomíná.

*Co vás napadne, když společnost tři roky po sobě rozpouštěla polovinu dříve vytvořených rezerv, aniž by nastaly události, na které byla tvořena?*

### Změna odhadu versus oprava chyby

Rezerva je pouze účetní odhad. V průběhu let se může měnit. Pokud je změna vyvolána novými událostmi či informacemi, jedná se o změnu odhadu a tudíž záležitost běžného roku. Pokud se ale ukáže, že původní odhad byl chybný (neboť již dříve byly dostupné informace vedoucí k jiné rezervě), jedná se o opravu chyby minulých let, a tudíž nejde o záležitost běžného roku. Teoreticky je to jasné. Ale odlišit v praxi jeden případ od druhého nebývá zdaleka tak jednoduché. Přesto je nutné toto rozlišení udělat přesně, neboť zásadním způsobem určuje, zdali bude zasažen hospodářský výsledek běžného roku nebo minulých let.

*Co vás napadne, když vám finanční ředitel poví, že po pěti letech přepočítali rezervu na rekultivaci skládky, neboť zjistili, že průměrné ceny rekultivačních prací za oněch pět let stouply o 40 %?*

### Podvod

Vedení společnosti je často motivováno vykázat očekávaný hospodářský výsledek. Rezervy jsou jedním



z nejšíkovnějších a nejoblíbenějších nástrojů, jak si k takovému výsledku pomoci. Zejména proto, že málokterá rezerva je představována jednoznačným výpočtem. Obvykle lze obhájit rezervu v určitém pásmu. A při dostatečné manipulaci argumentů lze toto pásmo citelně rozšířit či posunout doprava či doleva. Pokud to vedení udělá s úmyslem dosáhnout požadovaného výsledku, tak se tomu říká podvod. Riziko, že k něčemu takovému může docházet, bývá často vysoké.

*Co vás napadne, když celkový letošní hospodářský výsledek přesně odpovídá plánu, což byla podmínka výplaty odměn vedení?*

Rezervy představují při auditu účetní závěrky obvykle komplexní a přirozeně rizikovou oblast. Zároveň jde ale o jednu z nejzajímavějších oblastí. Zkušený auditor si na ní může dobře ověřit, zdali opravdu pronikl do podstaty podnikání společnosti. A diskuze na téma rezerv každého dobrého finančního ředitele zajímá. Vyhradte si na ni vždy dost času.

**Michal Štěpán**

*Ing. Michal Štěpán je direktorem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace certifikovaných účetních (ACCA) a licencovaným auditorem Komory auditorů České republiky. Má více než 20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast auditorské metodologie a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň v minulosti vedl auditorské vzdělávání firmy pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Je členem Výkonného výboru, předsedou Výboru pro metodiku auditu a předsedou Redakční rady pro překlady KA ČR. V minulých letech vedl tým, který připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů. Řadu let vede v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, kurzy zaměřené na mezinárodní auditorské standardy a další školení v oblasti metodiky auditu.*

## Hugo a Sally se baví o konfirmacích

### 5. Vyhodnocení výsledků a řešení rozdílů



Sally, u jednoho dodavatele jsem zjistil nesoulad mezi konfirmací a účetnictvím. Klient jednu fakturu vůbec neviduje, v závazcích a ani na dohadných účtech.

V každém případě by tuto skutečnost měl klient vysvětlit. A měl bys hlavně zjistit, na jaké straně tato chyba vznikla, protože to bude důležité pro další postup.

Rozumím. Je logické, že budu jinak postupovat v případě, že je chyba na straně našeho klienta. V takovém případě bych měl tuto zjištěnou nesprávnost zaevidovat a dále postupovat v souladu s ISA 450.

Ano, a nejen to. Auditor je také povinen provést projekci nesprávností zjištěných ve vzorku na základní soubor, na to bys rozhodně neměl zapomenout. Když najdeš chyby ve vzorku, tak musíš očekávat, že jsou další i v celém zbylém souboru.

A v případě, že je chyba na straně potvrzující strany, tak by mělo stačit jen vše řádně vysvětlit a zdokumentovat.

Řádná dokumentace zjištěných rozdílů a vysvětlení je důležitá ve všech případech. Pokud bys chyb na straně potvrzujících stran zjistil více, tak by možná stálo za zvážení, zda je do budoucna vůbec rozumné snažit se o konfirmace, když jsou evidentně nespolehlivé. Auditor může svobodně zvolit jiné spolehlivější procedury, např. jít rovnou na alternativní postupy.



## Časové rozlišení



Markéta  
Jindřišková

Audit v oblasti časového rozlišení vykázaného v účetní závěrce není úplně jednoduchou záležitostí, a to z několika různých důvodů. Jedním z důvodů je prostá skutečnost, že diskuse na téma „co je časové rozlišení a co je závazek či pohledávka“ mohou být nekonečné. Dalším z důvodů je skutečnost, že je třeba vždy posoudit, na jakém základě jsou náklady příštích období a výnosy příštích období „rozpuštěny“ do nákladů či výnosů a zda tento základ dává smysl. Zejména oblast komplexních nákladů příštích období, které mají dlouhodobý charakter, může být poměrně značně ovlivněna odhady vedení společnosti souvisejícími s dobou vykazování v nákladech (a mnoho nepomůže, že ČÚS č. 17 stanovuje maximální možnou dobu pro zúčtování na čtyři roky). A audit odhadů je vždy oblastí, která vyžaduje jistou zkušenost pracovníka, který audit provádí. V případě většího auditorského týmu je tedy vždy vhodné pečlivě zvážit, zda pracovník, který se bude oblastí časového rozlišení zabývat, je dostatečně zkušený.

V rámci vyhodnocení rizik v oblasti časového rozlišení je velmi důležité, jak významnou a komplexní záležitostí časové rozlišení u určité společnosti je. Můžeme se setkat se společnostmi, které vykazují významné částky časového rozlišení, například v těchto oblastech:

- přijaté předplatné u mediálních společností,
- dopředu zaplacené nájemné u společností, které hospodaří z významné části na pronajatých pozemcích,
- očekávané provize či podobné bonusy u společností, které se zabývají zprostředkováním,
- slevy poskytované zákazníkům, placené provize u obchodních společností.

Pro správné vyhodnocení rizika a určení rozsahu nutných auditorských postupů je tedy třeba správně porozumět činnosti společnosti, ve které provádíme audit, abychom byli schopni určit, jaké druhy účtů časového rozlišení můžeme vzhledem k charakteru činnosti společnosti očekávat. Bez této znalosti nebudeme schopni správně naplánovat a provést testy kontrol, analytické testy a testy detailních údajů. Pokud provádíme audit prvním rokem, pravděpodobně jsme získali některé informace od odstupujícího auditora, ale určitě budeme potřebovat jít do větší hloubky. Nejlepším postupem bývá diskuse s vedením společnosti a s pracovníky, kterých se oblast časového rozlišení týká, a prostudování interní dokumentace společnosti (vnitropodnikových směrnic).

Nejprve si tedy domluvíme schůzku s finančním a třeba i obchodním ředitelem či ředitelkou a prodiskutujeme s nimi všechny procesy ve společnosti. Během této diskuse zjistíme, jak významná a komplexní je problematika časového rozlišení.

V případě předplatného novin u mediálních společností se budeme v diskusi snažit zjistit, jakým způsobem je přijaté předplatné evidováno (bývají to ohromné objemy relativně malých částek), v jakém softwaru, jakým způsobem pak dochází k přenosu dat do účetnictví a jak je technicky nastaveno účtování do nákladů. Už během této debaty může vyplynout nutnost otestovat některé IT kontroly a procesy, abychom snížili nutnost detailního testování. Pokud se necítíme dostatečně technicky zdatní, musíme se domluvit s kolegy, odborníky v této oblasti. Stává se, že dotazy auditora bývají natolik detailní, že jej finanční ředitel odkáže na kolegy, kteří jsou v této oblasti většími specialisty.

Při pročitání interních směrnic se zaměříme na to, jak jsou aktuální (může se stát, že směrnice nebyly aktualizovány po dobu několika let a popisují postupy s využitím softwaru, který společnost už dávno nemá), jaké oblasti pokrývají, a posléze i na to, jak jsou dodržovány.

Vždy se zajímáme o to, na jakém základě jsou položky, které vycházejí z provedené či přijaté platby, zachycené na účtech časového rozlišení vykazovány v nákladech či výnosech. Prvotní informaci získáme jak z diskusí, tak z revize interních směrnic. V některých případech, například u přijatého předplatného,



*A paní je pracovník společnosti nebo finanční investice?*

*Kresba: Ivan Svoboda*

lze předpokládat, že míra subjektivity při vyhodnocení doby a způsobu rozpouštění do výnosů bude minimální. Zákazník si předplatil časopis na 12 měsíců, za každý měsíc tedy firma ve výnosech uvede jednu dvanáctinu z předplatného. Otázkou je pouze to, kdy začít.

Složitější to ovšem může být u komplexních nákladů příštích období. Představme si situaci, kdy společnost postavila novou výrobní linku na křupavé sýrové tyčinky, spustila ji a z linky zatím lezou ohnuté, někdy rozpraskané a někdy polosýrové objekty, které tyčinky připomínají jen vzdáleně. Společnost čeká ještě dlouhá cesta, než produkt dostane do regálu odběratele. Kromě toho, že musí dosáhnout žádoucího výrobku, musí také absolvovat „souboj“ se všemi možnými administrativními nástrahami. Ale náklady už se sypou. Co s nimi? ČÚS č. 17 říká, že na účty komplexních nákladů příštích období se zaúčtují například náklady na přípravu a záběh výkonů. Co jiného jsou náklady na výrobu zatím nechutných tyčinek, které jsou zralé tak leda na vyhození?, řekne si klient. A všechny náklady střediska tyčinek a náklady na jejich likvidaci vykáže v komplexních nákladech příštích období. A rozhodne se, že ty pravé tyčinky bude v plné kapacitě vyrábět až za dva roky, takže bude všechny naběhlé náklady rozlišovat po dobu dvou let. To už není tak jednoduchá záležitost jako přijaté předplatné. Tady je třeba zamyslet se nad tím, zda se vůbec klient měl dostat do oblasti komplexních nákladů, zda má vykázat všechny náklady střediska nebo jen náklady vybrané. Doba vykazování v nákladech je pak samostatným problémem. Nejsou to náklady běžného období? Nejsou tyto náklady spíše součástí pořizovací ceny aktiva?

Součástí auditorských postupů při vyhodnocení rizika bude také revize smluv s odběrateli, dodavateli, leasingovými společnostmi, finančními institucemi či jinými skupinami a vyhodnocení vlivu skutečností v nich uvedených na účty časového rozlišení. Ve smlouvách se mohou ukrývat informace o nároku na slevy a bonusy, na povinnost je poskytovat, ze smlouvy s finančními institucemi pak zase můžeme vyčíst frekvenci účtování úrokových nákladů a vyhodnotit, zda se v účetní závěrce nemá vykázat časové rozlišení úrokového nákladu.

V případě opakovaného auditu je třeba si studiem loňského spisu osvěžit paměť a informace v něm uvedené aktualizovat. Lehce se může stát, že se charakter činnosti účetní jednotky natolik změnil, že položky, vykazované v přecházejících obdobích na účtech časového rozlišení, už nejsou aktuální anebo naopak, že společnost začala provozovat činnost, která časové rozlišení vyžaduje. Analytické procedury v oblasti časového rozlišení jsou velmi vhodným auditorským postupem při vyhodnocení rizika v této oblasti. Za předpokladu stabilní úrovně tržeb a souvisejících nákladů a za předpokladu relativní neměnnosti

činnosti účetní jednotky obvykle nebývá důvod pro významné meziroční změny na účtech časového rozlišení. Pokud k těmto změnám dojde, bývají způsobeny dalšími změnami v objemu činností prováděných společností, v rozsahu těchto činností či v jejich nastavení.

Závěry diskusí, revizí interních materiálů a analytických postupů je třeba vždy pečlivě zdokumentovat ve spisu auditora. V této fázi auditu také můžeme zjistit, že některé skutečnosti související s vykazováním časového rozlišení je třeba pokrýt prohlášením vedení účetní jednotky.

V reakci na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti auditor provede testy věcné správnosti, tedy analytické i detailní testy. Část rizik je možné a často i žádoucí pokrýt testy kontrol. Detailní testování například přijatého předplatného je poměrně komplikované pro velký objem velmi malých položek. Zaměřme se na některá tvrzení u některých účtů časového rozlišení.

### Časové rozlišení v pasivech

U výdajů příštích období se můžeme zaměřit na **riziko úplnosti** vykazování těchto výdajů. Byly vykazány všechny slevy, na které mají zákazníci nárok? U některých společností lze revidovat všechny smlouvy se zákazníky, zdokumentovat, jaké slevy je společnost povinna poskytnout, a vyhodnotit, zda slevy již byly poskytnuty a vykazány, nebo jestli je třeba nárok zákazníka na slevu časově rozlišit. U společnosti s mnoha smlouvami budeme pracovat se vzorkem vybraných smluv.

**Úplnost** výnosů příštích období zase můžeme testovat kontrolou přijatých plateb během roku s vyhodnocením, zda se skutečně jedná o platby či faktury související s výnosy běžného účetního období. Tím zároveň otestujeme **správnost** těchto transakcí.

Dalším testem, kterým můžeme otestovat **správnost** výdajů příštích období, je test následných plateb. Ujistíme se, že k platbám provedeným po konci účetního období, které se týkají nákladů tohoto období, byl zaúčtován závazek nebo právě časové rozlišení. **Správnost** výdajů příštích období ověříme i tím, že u vzorku položek, které byly ke konci účetního období vykazány, zkontrolujeme podpůrnou dokumentaci, smlouvy, faktury, dohody atd. Tím zároveň ověřujeme i **zaúčtování do správného období**.

Je také třeba se zaměřit na to, zda jsou pro časové rozlišování použity správné účty. Na účty výnosů příštích období nelze účtovat jiné částky než ty, které byly v běžném roce uhrazené. Pokud tedy společnost provede zápis pohledávka / výnosy příštích období, jedná se o nesprávné účtování a aktiva i závazky jsou nadhodnocené. Je také na místě zajímat se o důvod chybného účtování.

Vzhledem k tomu, že výnosy samy o sobě jsou vždy rizikovou oblastí auditu, je třeba se zaměřit na to, zda nejsou výnosy příštích období podhodnocené



z důvodu vykázání výnosů v období, se kterým nesouvisí. Pokud tedy v rámci analytických postupů zjistíme, že výnosy z nájemného významně vzrostly, aniž by k tomu byl rozumný důvod, nebo při detailním testování zjistíme, že přišly vysoké platby od nájemců, které byly okamžitě uznány ve výnosech, je třeba se zaměřit na to, zda jsou výnosy vykázány ve správném období a nemají být časově rozlišeny.

### Časové rozlišení v aktivech

U nákladů příštích období se můžeme zaměřit na **existenci, správnost, ocenění a úplnost**. Ty můžeme otestovat jak analytickými testy, tak testy detailních údajů. Například u časově rozlišeného nájemného lze získat přehled jednotlivých smluv, který obsahuje údaj o výši nájemného, provedených platbách a o době, na kterou je toto nájemné zapláceno. Z těchto údajů lze spočítat, jak velká část nájemného má být vykázána v nákladech příštích období, a to buď za jednotlivé smlouvy, nebo systémově za všechny smlouvy.

Při testování příjmů příštích období lze například pro obrátové bonusy za nákupy provedené společností získat informaci o celkových nákupech, z nichž jsou obrátové bonusy vypočítávány, avšak ještě nebyly přijaty, a s použitím procent dohodnutých ve smlouvách o obrátových bonusech spočítat očekávaný příjem příštího období. Na první pohled se tento test jeví jednoduchý, ale smlouvy o poskytování obrátových bonusů z uskutečněných nákupů či podobné smlouvy mohou být velmi komplikované, závislé na mnoha skutečnostech a výpočet může být poměrně komplikovaný. Řada takových bonusů, dodatečných slev či podobných instrumentů navíc není zcela smluvně podchycena a závisí na jednáních

s dodavateli či jinými zájmovými skupinami. Vykázání jejich správné výše je pak do značné míry závislé na odhadu vedení společnosti. Je tedy třeba zabývat se testováním správnosti těchto odhadů včetně přehodnocení jejich správnosti například s ročním odstupem.

**Správnost** lze také ověřit testy detailních údajů, kdy ze zaúčtovaných položek vybereme vzorek, u kterého ověříme podpůrnou dokumentaci (smlouvy atd.). U příjmů příštích období navíc můžeme testem následných plateb zjistit, zda k příjmu peněz skutečně došlo. Testem následných plateb můžeme také ověřit, zda nedošlo k nadhodnocení příjmů příštích období. Pokud k úhradě nedošlo v rozumné době, je na řadě zvážení případného znehodnocení tohoto aktiva a jeho zaúčtování formou opravné položky.

Všechny testy kontrol, analytické testy a testy věcné správnosti je opět třeba dokumentovat ve spisu auditora. Audit v oblasti časového rozlišení vyžaduje zkušenost, důkladnou znalost účetní jednotky a může být celkem zábavný.

### Markéta Jindřišková

*Ing. Markéta Jindřišková pracuje jako manažer IFRS a CAS konsolidace ve společnosti Agrofert a.s. Je absolventkou Vysoké školy ekonomické v Praze. V oblasti auditu pracovala od roku 1993, působila jako manažer v oddělení auditu společností Arthur Andersen a Ernst & Young, řadu let byla vedoucí oddělení metodiky účetnictví a auditu Komory auditorů ČR. Má také rozsáhlé zkušenosti s lektorskou a publikační činností v oblasti auditu a účetnictví. Je českou statutární auditorkou.*



## Ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky

Dne 21. února 2017 nabyla účinnosti novela zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen „územní celek“), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumávání“). Novelou zákona o přezkoumávání dochází k rozšíření předmětu přezkoumání hospodaření uvedeného v ustanovení § 2 odst. 2 o povinnost ověřit poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle právních předpisů upravujících rozpočtovou odpovědnost.

Příjmy územního celku jsou definovány ustanovením § 17 odst. 4 zákona č. 23/2017 Sb., o pravidlech rozpočtové odpovědnosti (dále jen „zákon o rozpočtové odpovědnosti“), jako souhrn všech peněžitých plnění přijatých do rozpočtu územního celku v průběhu rozpočtového roku, konsolidovaných podle vyhlášky č. 5/2014 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazků obcí a rozpočtů regionálních rad regionů soudržnosti, ve znění pozdějších předpisů. Na základě informace obdržené z Ministerstva financí ČR se domníváme (kdo?) / lze domnívat, že do posledních čtyř rozpočtových let se započítává i rok, za který je přezkoumávání hospodaření prováděno (např. v případě přezkoumání hospodaření územního samosprávného celku za rok 2017 se bude počítat s dluhem k 31. prosinci 2017 a poslední čtyři rozpočtové roky znamenají období let 2014–2017).

Dluh územního celku je zákonem o rozpočtové odpovědnosti vymezen v § 17 odst. 5 jako hodnota nesplacených závazků z

- a) vydaných dluhopisů,
- b) přijatých úvěrů, zápůjček a návratných finančních výpomocí,
- c) realizace plnění ze záruk,
- d) vystavených směnky.

Zprávy z Ministerstva financí pro finanční orgány obcí a krajů (č. 2/2017) a také důvodová zpráva k návrhu zákona o rozpočtové odpovědnosti dále specifikují syntetické účty (vymezené vyhláškou č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/199 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů), jejichž hodnoty budou do výpočtu dluhu územního celku zahrnuty. Jedná se o tyto syntetické účty:

281 – Krátkodobé úvěry

282 – Eskontované krátkodobé dluhopisy (směnky)

283 – Krátkodobé závazky z vydaných dluhopisů

289 – Jiné krátkodobé půjčky

322 – Směnky k úhradě

326 – Přijaté návratné finanční výpomoci krátkodobé

362 – Krátkodobé závazky z ručení

451 – Dlouhodobé úvěry

452 – Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé

453 – Dlouhodobé závazky z vydaných dluhopisů

456 – Dlouhodobé závazky z ručení

457 – Dlouhodobé směnky k úhradě

V souladu s ustanovením § 10 odst. 4 zákona o přezkoumávání je ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nutné uvést výrok o tom, že dluh územního celku nepřekročil 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. V opačném případě musí být ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeno, o kolik dluh územního celku překročil průměr jeho příjmů. Tento požadavek byl diskutován na jednání Výboru pro veřejný sektor KA ČR a členové tohoto výboru došli k závěru, že záměrem zákonodárce bylo, aby se ve zprávě o výsledku přezkoumávání hospodaření uváděla hodnota, o kolik dluh územního celku překročil hodnotu 60 % průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky (k překročení průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky nemuselo vůbec dojít). V takovém případě je totiž územní celek povinen splnit požadavek ustanovení § 17 odst. 2 zákona o rozpočtové odpovědnosti a snížit svůj dluh v následujícím kalendářním roce o 5 % z rozdílu mezi výší svého dluhu a 60 % průměru svých příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. Také Ministerstvo financí je toho názoru, že ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření by měl být uváděn údaj, o kolik dluh územního celku překročil 60 % průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, a to v českých korunách s přesností na dvě desetinná místa.

Na webu KA ČR v sekci Předpisy a metodika je v části metodická podpora k přezkoumání hospodaření územních celků k dispozici příklad zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření připravený v souladu s tímto názorem. Zde je ještě vhodné podotknout, že termín „výrok“, který byl při stanovení této povinnosti v zákoně o přezkoumávání hospodaření použit, je dle našeho názoru nutné chápat jako „vyjádření“ a nikoli jako „výrok auditora“ běžně používaný v auditorské praxi při ověřování (auditu) účetních závěrek.

Ministerstvo financí ČR provozuje specializovaný informační portál MONITOR, který umožňuje veřejnosti volný přístup k rozpočtovým a účetním informacím ze všech úrovní státní správy a samosprávy

(<http://monitor.statnipokladna.cz/>). Informace v něm prezentované pocházejí ze systému Státní pokladny (IISSP – Integrovaný informační systém státní pokladny) a Centrálního systému účetních informací (CSÚIS) a jsou čtvrtletně aktualizovány. Z tohoto systému může auditor čerpat údaje pro ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky. Vždy je však nezbytné, aby auditor ověřil správnost informací uvedených v tomto informačním portálu s územním celkem.

**Lucie Novotná**  
oddělení metodiky KA ČR



recenze

## Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech

S rokem 2016 vešla v účinnost novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a s ní i nové limity pro povinné sestavování konsolidované účetní závěrky. Publikace nazvaná *Konsolidovaná účetní závěrka s dovětkem dle českých předpisů v příkladech* byla zpracována v průběhu roku 2016 a vydána v prosinci 2016 se záměrem být k dispozici všem, kteří se počínají rokem 2017 pouštět v důsledku novelizace českých účetních předpisů do své první konsolidované účetní závěrky. Publikace má však širší použití a není určena jen prvouživatelům. Autoři Radka Loja a Radek Jonáš uvádí, že knihu napsali pro všechny, kteří potřebují sestavovat, ověřovat nebo analyzovat konsolidovanou účetní závěrku podle českých účetních předpisů, případně se zorientovat v oblasti konsolidace.

Obsah je strukturován do deseti kapitol, v nichž je přiblížena současná úprava konsolidace a pomocí 25 příkladů je postupně ilustrováno její použití v praxi. Publikace vychází z výkladu základních termínů, pokračuje vymezením povinnosti sestavovat konsolidovanou

účetní závěrku, jejími součástmi a uvádí, v čem jsou konsolidované účetní výkazy odlišné od těch individuálních. Dále jsou přiblíženy konsolidační metody – plná metoda, ekvivalence i metoda poměrné konsolidace včetně vylučování vzájemných vztahů při použití těchto metod. Samostatná kapitola je věnována konsolidaci zahraničních podniků a přepočtu jejich účetních závěrek z cizí měny, čemuž se české účetní předpisy věnují asi jen jednou větou. Samostatná část je také věnována odložené dani v konsolidaci.

Sestavení konsolidované účetní závěrky vyžaduje od účetní jednotky v postavení mateřské společnosti také zpracování konsolidačních pravidel. Jejich prostřednictvím se účetním jednotkám v konsolidačním celku předávají informace a instrukce, jak bude konsolidace probíhat, kdo má jaké povinnosti a jaký je časový harmonogram. Autoři v příloze publikace poskytují čtenářům vzor zpracovaných konsolidačních pravidel, který lze využít při tvorbě vlastních.

*Název: Konsolidovaná účetní závěrka podle českých předpisů v příkladech*

*Autoři: Radka Loja, Radek Jonáš*  
*Vydal: 1. VOX a.s. – Nakladatelství, 2016*

*Počet stran: 156*

*ISBN 978-80-87480-52-6*

**Libor Vašek**

katedra finančního účetnictví  
a auditingu, VŠE v Praze







## Co najdete v e-příloze č. 10/2017

### 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](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### Daně

- Je DPH součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí?
- DPH a součást základu daně z nabytí nemovitých věcí – pokračování
- Finanční správa bude u daně z nabytí nemovitých věcí akceptovat cenu sjednanou bez DPH i u poplatníka nabyvatele

### Právo

- Beztrestnost kreativního účetnictví aneb i Nejvyšší soud se někdy utne
- Výkladové problémy skutečného majitele u koncernových struktur
- Neplatnost rozhodnutí statutárních a kontrolních orgánů obchodní korporace

### Zaznamenali jsme

- Kriminální začali vyšetřovat hospodaření náhodské nemocnice

- Kraj pošle zadlužené nemocnici 30 milionů
- Výsledky auditu nemocnice v Náchodě žádají změny ve fungování krajského zdravotnictví. Řešením je i sloučení krajských nemocnic
- Audit v Žatecké teplárenské ukázal na řadu pochybení v hospodaření
- Kvůli chybám ve fungování pražské TSK mohou padnout žaloby
- Pardubičtí radní kvůli podezřelému nákupu pozemků odvolali vedení městských služeb
- Exředitel Pražské strojírny bral léta plat na základě neplatné smlouvy

-VeL-



## AUDITOR č. 10/2017

ročník XXIV

### REDAKCE

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

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha

### VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Hráského 15, 148 00 Praha 4  
tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR