

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 9/2019



Téma: Zprávy účetních jednotek

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
Metodická pomůcka k poskytování auditorských služeb u NNO.....	2
Ze zasedání Volební komise Komory auditorů ČR.....	2
Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 27. března.....	3
Accountancy Europe reaguje na diskuzní dokument IAASB o auditu méně komplexních jednotek (dříve malých a středních podniků)	3
Studie o dopadech auditní reformy na subjekty veřejného zájmu	4
Setkání auditorů v Blansku a v Mostě	5

TÉMA ČÍSLA – ZPRÁVY ÚČETNÍCH JEDNOTEK

Editorial	7
Kam kráčí korporátní výroční zprávy (Petr Kríž)	8
Práce a povinnosti auditora ve vztahu k ostatním informacím (Michal Štěpán).....	11
Nefinanční výkaznictví z pohledu auditora (Lenka Neuvirtová, Tereza Kovalová).....	15
Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země (Michal Šindelář).....	19
Zpráva o odměňování členů orgánů kotovaných společností (Jiří Pelák)	22

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik.....	9, 10, 13, 14, 18
---	-------------------

LIDÉ A FIRMY	23
--------------------	----

Toto číslo vyšlo 2. 12. 2019

Vánoční výhledy výboru KPV



Blanka
Dvořáková

Vážené kolegyně, vážení kolegové, tak se nám zase blíží Vánoce, svátky klidu a míru. Na „vzdělávání“ si ale touto dobou o klidu a míru můžeme nechat jenom zdát, stejně jako v podstatě skoro celý rok s výjimkou letních prázdnin. Končí totiž další kalendářní rok a druhé pololetí, takže dokončujeme nabídku školení na první pololetí roku dalšího a zodpovídáme četné dotazy auditorů, kteří se snaží dohnat poslední hodiny do KPV za letošní rok.

Splnění požadavků profesních standardů, které mj. stanoví i minimální počet hodin profesního vzdělávání, je plně na zodpovědnosti každého z nás. Na výboru pro KPV se snažíme vytvářet předpoklady pro průběžné udržování a zvyšování odborné úrovně statutárních auditorů. Snažíme se auditorům tuto povinnost co nejvíce zjednodušit. Za posledních osm let došlo ke zdvojnásobení počtu vzdělávacích akcí, bylo uzavřeno množství memorand s jinými vzdělávacími institucemi, jejichž školení tak komora může lépe kontrolovat, byly učiněny kroky pro usnadnění evidence hodin KPV atd. Abychom mohli rozšířit nabídku a zvýšit kapacitu kurzů, začali jsme v posledních měsících zvažovat alternativní formy vzdělávání jako např. podcasty, webináře, e-learning v modernější podobě apod.

Při vytváření nabídky vzdělávacích akcí se inspirujeme novou legislativou, sledujeme změny ISA a také využíváme návrhy z dotazníků spokojenosti. Ty považujeme za velmi

důležitý zdroj informací a zpětné vazby, která nám pomáhá se posunout dále. Důležitým zdrojem při vytváření nabídky školení jsou rovněž statistiky zjištění z kontrol kvality a požadavky regulátorů (zejména RVDA, ale např. i ČNB pro subjekty veřejného zájmu nebo MF ČR pro veřejný sektor).

Právě na základě výsledků kontrol kvality se v současné době dostala do popředí tematika ISA, která byla plošně proškolená před mnoha lety. Kontroly však ukázaly, že aplikace ISA v praxi není vždy sto procentní. Proto byl před několika dvěma lety vytvořen cyklus školení Spis auditora. Je rozdělený do pěti částí dle fází auditu a ukazuje, jak by měly ISA být aplikovány v praxi. Tento cyklus je velmi dobře hodnocen nejen auditorskou obcí, ale i RVDA, která na kvalitu našich vzdělávacích akcí dohlíží. V letošním druhém pololetí byl proto připraven a do nabídky školení doplněn rovněž Workshop k cyklu Spis auditora. V rámci workshopu účastníci řeší praktické úkoly např. v podobě review dokumentace připravené asistentem nebo odpovědí na jeho všetečné dotazy. Věříme, že toto je forma, která auditorům pomůže se orientovat v ISA a dalších předpisech.

Další témata, která se objeví v nabídce školení na první pololetí roku 2020, jsou již tradičně daně, účetnictví, ale také např. pohled na rizika auditu očima forenzního auditora. Pracujeme na přípravě kurzů z oblastí specifitějších, jako je např. audit konsolidované účetní závěrky, využití specialistů při auditu apod. Neustále se však potýkáme s nedostatkem kvalitních

lektorů pro tato primárně auditní témata takže případným zájemcům o lektorskou práci jsou u nás dveře vždy otevřeny.

Na závěr bych ráda poděkovala Ivě Julišové a Světlaně Koktové

za jejich dlouhodobě kvalitní práci v oblasti vzdělávání a snahu posunout nás dál a všem lektorům za jejich podporu a schopnost předat auditorům svoje znalosti a zkušenosti.

A nám všem přeji krásné svátky, opravdu plné klidu a pohody!

Blanka Dvořáková

předsedkyně Výboru pro KPV
Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 4. listopadu 2019 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze k námětům ze setkání s auditory a nabídka vzdělávacích akcí na první polovinu roku 2020.

Výkonný výbor schválil:

- nabídku vzdělávacích akcí na první polovinu roku 2020,
- aktualizaci směrnice B8 – Mzdový předpis KA ČR,

- plán činnosti Redakční rady časopisu Auditor a Výboru pro vnější vztahy na rok 2020.

Výkonný výbor dále projednal:

- personální záležitosti na úřadě KA ČR
- a navrhl další postup při realizaci námětů, které zazněly na setkání s auditory v Praze

a vzal na vědomí:

- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,

- informace ze setkání auditorů a asistentů auditora v Mostě,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zápis ze zahraniční služební cesty na jednání Accountancy Europe – Members' Engagement Day,
- legislativní monitoring,
- podněty kárné komise za období leden až září 2019,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Metodická pomůcka k poskytování auditorských služeb u NNO

Výbor pro veřejný sektor připravil a na svém jednání dne 11. listopadu 2019 schválil aktualizovanou Metodickou pomůcku k poskytování auditorských služeb u nestátních nevýdělečných organizací. Oproti předchozí verzi z roku 2012 došlo nejen k aktualizaci s ohledem na změny v legislativě, ale zejména je nově zařazena

část týkající se možných specifických auditorských rizik. Aktualizovanou pomůcku naleznete na stránkách komory v sekci Metodické pomůcky a také v příštím čísle časopisu Auditor jako jeho mimořádnou přílohu.

Oddělení metodiky KA ČR

Ze zasedání Volební komise Komory auditorů ČR

V souladu s volebním řádem se 5. listopadu sešla volební komise, aby zahájila přípravy voleb do Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR. Komise projednala a schválila harmonogram přípravy voleb, které se budou konat na XXVII. sněmu 19. listopadu 2020.

Zároveň komise stanovila datum 27. března pro zaslání návrhů na kandidáty. Sněm bude volit sedm nových členů a šest

náhradníků do výkonného výboru a pět členů a dva náhradníky do volební komise. Komise připravila i formuláře pro návrhy kandidátů, které jsou součástí tohoto čísla časopisu Auditor. Formuláře jsou k dispozici i na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality.

Jarmila Čísařová

předsedkyně Volební komise
Komory auditorů ČR



Navrhujte kandidáty do volených orgánů KA ČR do 27. března

Sněm bude v příštím roce volit nové členy Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR. Volební komise v souladu s usnesením XXVI. sněmu z listopadu 2018, který vyhlásil volby na listopad 2020, přijímá návrhy na kandidáty do 27. března 2020.

Sněm tedy bude v souladu s ustanovením v platném znění volit polovinu, tj. sedm členů, výkonného výboru a šest náhradníků a pět členů a dva náhradníky volební komise.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou součástí tohoto čísla a zároveň jsou ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekcích Aktuality a Pro členy/Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhovat pouze auditori zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Návrhy na kandidáty je třeba v souladu s § 3 odst. 1 volebního řádu předat volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), a to nejpozději do 27. března. Při zaslání poštou je rozhodující

datum uvedené na poštovním razítku, v ostatních případech je to datum doručení na komoru.

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou a zároveň i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do volených orgánů a rozeslány všem auditorům. Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

Do voleného orgánu komory podle § 32 odst. 2 zákona o auditorech může být zvolen statutární auditor, který nemá v době konání voleb pozastavený výkon auditorské činnosti.

Jarmila Císařová
předsedkyně Volební komise
Komory auditorů ČR

Accountancy Europe reaguje na diskuzní dokument IAASB o auditu méně komplexních jednotek (dříve malých a středních podniků)

IAASB vyzvala reprezentanty zainteresovaných stran k vyplnění dotazníku a vypracování komentáře k otázce dalšího postupu v auditu méně komplexních jednotek (LCE). Odpovědi zaslalo 90 národních regulátorů, největších auditních firem a nadnárodních organizací. Následující odstavce shrnují postoj Accountancy Europe (AE).

Vypracování pokynů pro auditory LCE

AE si je vědoma, že nejvhodnějším řešením by teoreticky bylo přepracování standardů ISA tak, aby byla zajištěna škálovatelnost. Šlo by však o příliš dlouhý proces. Tato možnost by tedy pravděpodobně přinesla řešení příliš pozdě.

V této chvíli je AE přesvědčena, že nově vyvinuté či revidované pokyny nebudou stačit k tomu, aby reagovaly na potřeby auditorů. Ti by je navíc mohli považovat jen za sadu dalších materiálů. Stav by dále nebyl jasný, mohl by vést k potenciálním problémům s regulačními orgány a mohl by být také zdrojem právní nejistoty. Kromě toho již je k dispozici průvodce IFAC, který ale nedokázal vyřešit problémy, o nichž se nyní vede

diskuze. AE proto identifikovala následující postupy, kterým by se IAASB měl přednostně věnovat:

- v první řadě vytvořit samostatný standard pro audity LCE založený na stávajících standardech ISA,
- v dlouhodobějším výhledu revidovat standardy ISA se zaměřením na jednoduchost, přičemž revize bude vycházet z uvedeného samostatného standardu,
- předvídat a plánovat splývání obou navržených postupů.

Vytvoření samostatného standardu pro audity LCE založené na stávajících ISA

Jak zdůraznili na konferenci v Paříži v květnu 2019 zejména řečníci z Itálie a Švédska, audity jsou pro LCE mimo jiné cenné proto, že pomáhají podpoře růstu, vyvádění daní, odrazování od finanční kriminality atd. Aby bylo možné zajistit, že audit zůstane harmonizovaný napříč subjekty a zeměmi, vyzývá AE IAASB, aby jako svou hlavní prioritu stanovil vypracování samostatného standardu pro audity LCE. Znalosti a zkušenosti zemí, které používají na vnitrostátní úrovni samostatný standard, mohou posloužit IAASB jako výchozí bod pro



jejich práci. Vzhledem k tomu, že několik evropských zemí přišlo se svým vlastním národním řešením, mohla by AE jako orgán, který tyto země zastupuje na evropské úrovni, fungovat jako platforma pro výměnu zkušeností a potenciální spolupráci.

Revize ISA jasným a jednoznačným jazykem se zapojením technologií

Jak již bylo uvedeno, revize ISA by byla nejvhodnějším řešením, ale tento projekt bude trvat dlouho. IAASB by však mohla začít nejdříve revidovat nejzákladnější standardy ISA, tzn. ISA 200, 230, 315, 330 a 540, a racionalizovat požadavky na dokumentaci.

Aby se usnadnilo uplatňování standardů ISA ve vztahu nejen k auditům LCE, nemohou se ISA nadále vyvíjet způsobem, jakým tomu bylo doposud. Standardy

by měly používat jasný jazyk a novelizovat se po jednotlivých stavebních kamenech. Znamená to, že jádro ISA by mělo spočívat pouze v těch nejzásadnějších požadavcích aplikovatelných na všechny audity. ISA by pak byly podle potřeby rozšiřovány „v blocích“, které by řešily složitější oblasti auditu a různé specifické okolnosti. Nově vyvinutý samostatný standard pro audity LCE by mohl být výchozím bodem pro tuto práci, byl by to základní stavební blok. Revize standardů ISA by navíc měly přinášet lepší kvalitu (nikoli pouze shrnutí požadavků), neboť ta je skutečným cílem.

Revize ISA pomocí srozumitelného jazyka a jednoduchého základního přístupu by pomohla dosáhnout standardů, které jsou založeny na zásadách, a proto je lze škálovat pro audity všech subjektů. To by umožnilo sblížení samostatného standardu pro LCE s revidovanými standardy ISA v dlouhodobějším horizontu.

Aby ISA obstály ve zkoušce času, musí se také přizpůsobit novým a účinnějším způsobům auditu. Proto by měl IAASB zajistit, aby se ISA propojily s technologiemi, například integrací softwaru, který může auditory navigovat a propojit se s jednotlivými ISA.

Konečný cíl: konvergence samostatného standardu s revidovanými standardy ISA

Vypracováním samostatného standardu v krátkodobém horizontu a jeho použitím jako základu pro revizi standardů ISA ve střednědobém výhledu bychom se v ideálním případě vrátili k tomu, že v budoucnu budeme mít jeden soubor standardů pro všechny audity.

-VoL-

Studie o dopadech auditní reformy na subjekty veřejného zájmu

Na žádost Hospodářského a měnového výboru (ECON) Evropského parlamentu byla vypracována studie, která zachycuje první výsledky reformy auditu z roku 2016. Studii vypracoval tým prof. Willekensově.

Celkovým cílem reformy auditu bylo posílit důvěru ve finanční informace, které auditované společnosti poskytují, zlepšit kvalitu auditu a zvýšit dynamiku trhu auditních zakázek v oblasti, ve které se pohybovaly převážně velké auditní společnosti, a tím také podpořit nezávislost auditorů.

Studie, která čerpala z údajů z let 2013–2017, se zaměřila na zkoumání dopadů reformy auditu na náklady, míru koncentrace klientů u různých

typů auditorických společností a hospodářskou soutěž na trhu povinného auditu. Studie se zaměřila na následující tři klíčové otázky:

Existuje kvantifikovatelný výsledek reformy auditu, pokud jde o sníženou koncentraci na trhu a zvýšenou konkurenci v EU?

Studie zjistila, že ačkoli se koncentrace téměř v polovině členských států snížila, celková koncentrace trhu EU se po reformě auditu významně nezměnila. Profesorka Willekensová však poukázala na to, že se současně zvýšila konkurence na auditorickém trhu. Výsledky studie naznačují, že dochází k většímu obměňování auditorů a že ve srovnání se situací před

reformou na trhu získali větší podíl auditoři mimo velkou čtyřku. Ve srovnání s celkovým trhem měly tyto účinky větší dopad na finanční sektor.

Jak se po reformě změnily náklady na audit u auditovaných společností?

Poplatky za audit se zvyšují, zatímco honoráře za neauditní služby se snižují. Studie ukazuje mírné zvýšení poplatků za audit po revizi standardů vyplývajících z reformy, vyvolané zvýšením časové náročnosti a složitosti auditů. Honoráře za neauditní služby vykazují opačný vývoj. Profesorka však zdůraznila, že studie neprokazuje vliv reformy auditu na tyto změny a že k prokázání této kauzality je nutný další výzkum.

Jaké jsou dopady konkrétních aspektů reformy auditu na koncentraci, hospodářskou soutěž a náklady v členských státech EU?

Země s přísnějšími rotačními režimy (častější rotace auditora s menšími možnostmi prodloužení zakázky) zaznamenaly pokles koncentrace a podílu velké čtyřky na trhu zejména ve finančním sektoru.

Zjištění dále ukazují, že u všech typů rotace dochází k častější výměně auditorských společností. K té však dochází většinou mezi auditorskými společnostmi podobné velikosti, tj. mezi společnostmi velké čtyřky nebo mezi ostatními firmami.

Zjištění ukazují mírné zvýšení společných auditů v zemích, kde je při tomto typu auditu povoleno prodloužení povinné rotace. Tento trend byl obzvláště silný ve finančním sektoru. Poskytování neauditních služeb klientům SVZ se snížilo. Data rovněž ukazují, že po reformě auditu došlo ve finančním sektoru ke zvýšení počtu klientů, u nichž se provádí pouze audit.

Závěr a omezení

Studie naznačuje, že část trhu s audity ovládaná velkými firmami se stává dynamičtější díky většímu soupeření a častější rotaci. Studie však předkládá pouze předběžné důkazy, a proto je příliš brzy na jakékoli závěry nebo politická rozhodnutí. Důvodem je mimo jiná omezení i skutečnost, že studie byla provedena velmi brzy po změnách standardů v důsledku reformy. Studie je založena zejména na tržních údajích o SVZ kotovaných na burze a nekotované SVZ z analýzy vynechává, což vede také k určitému zkreslení.

Ačkoli studie potvrzuje již dříve naznačené pohyby na trhu, nelze dovodit, zda jsou přímým důsledkem reformy auditu. Zároveň je třeba zdůraznit, že studie neanalyzovala dopad změn na kvalitu auditu.

-VoL-



Setkání auditorů v Blansku a v Mostě

Výbor pro správu profese uspořádal 25. září 2019 v Blansku a 23. října 2019 v Mostě setkání auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Za volené orgány se obou setkání zúčastnili prezidentka komory Irena Liškařová, viceprezident Jiří Pelák a předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský. Setkání v Blansku se zúčastnil ještě druhý viceprezident Pavel Kulhavý, v Mostě přijal účast místopředseda dozorcí komise Jan Bláha. Za úřad komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem

byla v obou případech nová zpráva auditora. Obě setkání probíhala formou besedy, kdy Irena Liškařová a Jiří Pelák odpovídali na různé dotazy, všechny průběžně doplňoval Tomáš Brumovský nebo ostatní přítomní zástupci komory. Beseda byla vždy zahájena vzájemným představením zúčastněných, kteří zároveň sdělili, co je na práci auditora těší nebo trápí.

V **Blansku** se nejvíce diskutovalo o nedodržování zákona o účetnictví ze strany účetních jednotek, zveřejňování účetní závěrky a důsledcích takového zveřejnění, kontrolách kvality a nejednotných



požadavcích ze strany kontrolorů a o školeních (byl vznesen požadavek na uspořádání více školení na ISA a na konsolidace). Kladně byl hodnocen cyklus zaměřený na spis auditora. Dále se mluvilo o osvětové činnosti komory, o pravomocích RVDA a stejných požadavcích na spis pro malé, střední i velké podniky, přičemž auditoři upozorňovali, že by tyto požadavky měly být rozlišeny. Diskutovalo se také o dokumentaci ve spisu – auditoři by si přáli, aby komora vytvořila vzorový spis jako vodítko, nikoliv vzor. Byla by to pomoc pro auditory OSVČ nebo firmy s jedním auditorem (tj. pro ty auditory, kteří se nemají s kým poradit).

Jako na každém takovém setkání i zde se hodně hovořilo o kontrolách kvality. Auditoři poukazovali na skutečnost, že nejsou stanovena žádná pravidla. Každý kontrolor má „svá“ pravidla, svůj názor, jak se má určitý audit vyvíjet a co má obsahovat. Auditoři vznesli požadavek na psaná, jasně daná pravidla a požadavky ze strany kontrolorů kvality a kontrolovaných subjektů včetně povinnosti vytvoření předávacích protokolů.

Další požadavek, který byl vznesen na komoru, je prosazení povinné prověrky pro menší účetní jednotky.

V **Mostě** se diskutovalo na podobná témata jako v Blansku: o problémech se stanovením cen, nedodržování zákona o účetnictví ze strany účetních jednotek, zveřejňování účetní závěrky a důsledcích takového zveřejnění, kontrolách kvality a požadavcích na vedení spisu, školeních, cyklu na spis auditora, který byl opět kladně hodnocen, dále o osvětové

činnosti komory, pravomocích RVDA a stejných požadavcích na spis pro malé, střední i velké podniky. I tady auditoři upozorňovali, že by tyto požadavky měly být rozlišeny.

I na tomto setkání se hodně diskutovalo o dokumentaci ve spisu, auditoři kladli mnoho otázek zástupci dozorcí komise, který jim vysvětloval, jak správně ve spisu zdokumentovat např. confirmace, různé testy apod. Auditoři vyslovili přání, aby byl cyklus školení ke spisu auditora rozšířen o další témata.

Zástupci komory také objasňovali auditorům spolupráci s RVDA a ministerstvy a jejich různé požadavky na úpravu ZoA, a také problematiku AML.

Setkání v Blansku i v Mostě byla velice vstřícná, věcná a objektivní. Všichni přítomní se zapojili do diskuze s cílem zlepšit podmínky pro práci auditorů, zejména těch malých, kteří nemají tak velké servisní zázemí.

Velmi jsme ocenili, že se všichni účastníci aktivně zapojili do diskuze. Komora děkuje všem, kteří se setkání zúčastnili, za jejich připomínky, náměty a hodnocení akcí pořádaných komorou, ať už kladné či záporné. Všechny informace jsou cenné, protože vedení komory potřebuje mít od svých členů zpětnou vazbu.

Tomáš Brumovský
předseda Výboru pro správu profese KA ČR

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Editorial

Toto číslo časopisu Auditor je věnováno některým typům zpráv účetních jednotek týkajících se nefinančního výkaznictví. Důležitost a význam korporátního výkaznictví v oblastech, jakými jsou například řízení účetní jednotky, její strategie, chování firem v oblasti sociální či jejich vlivu na životní prostředí, investice firem do vývoje a výzkumu, transakce se spřízněnými osobami a státními subjekty či odměňování vedoucích pracovníků narůstá a bude se nadále zvyšovat. S tímto trendem vzrůstá rovněž i úloha auditora a od auditora se čím dál tím více očekává, že se bude věnovat nejen účetní závěrce účetní jednotky, ale i ostatním zprávám.

Vzrůstající nároky na auditora plynou z národních a nadnárodních legislativních požadavků na ověření různých aspektů firemních zpráv a rovněž lze v posledních letech pozorovat vzrůstající trend dobrovolných požadavků účetních jednotek na ověření nefinančních informací, které dané účetní jednotky poskytují svým uživatelům.

Téma uvozuje zamyšlení od Petra Kříže nad budoucností korporátních výročních zpráv. Autor v tomto článku uvažuje nad tím, jakou podobu by měly mít tyto zprávy v budoucnosti, zda půjde spíše o dynamický soubor povinně zveřejňovaných zpráv a dalších informací, nebo o právně definovaný dokument s předem zadaným povinným minimálním obsahem a požadovaným termínem zveřejnění. Rovněž uvažuje nad tím, v jaké formě by měla být výroční zpráva v budoucnu předkládána či jaké jsou optimální lhůty pro poskytnutí požadovaných informací.

Po této úvodní stati následuje článek Michala Štěpána, ve kterém autor rozebírá, zdali a do jaké míry se má auditor zabývat ostatními informacemi ve výroční zprávě. Analyzuje, proč se auditor musí ostatními informacemi zabývat, a zároveň uvádí rozsah auditorských prací ve vztahu k ostatním informacím.

V dalším článku Lenka Neuvirtová a Tereza Kovalová přibližují téma nefinančního výkaznictví od historického kontextu

přes přehled rámců a standardů, které se k nefinančnímu výkaznictví vztahují, až po praktické zkušenosti s ověřováním nefinančních zpráv z pohledu auditora.

Michal Šindelář se dále věnuje dalším ze zpráv účetních jednotek, a to zprávám o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země. Popisuje jednotlivé aspekty sestavení a zveřejnění těchto zpráv a základní pojmy v této oblasti. Článek je doplněn analýzou vzorku zveřejněných zpráv.

Tematickou část čísla uzavírá článek od Jiřího Peláka, v němž autor upozorňuje na novou zprávu o odměňování, která se týká kotovaných společností, a role auditora ve vztahu k této zprávě.

Doufám, že pro vás budou články inspirací a pomohou vám lépe se orientovat v problematice zpráv účetních jednotek a roli auditora ve vztahu k nim.

Petr Vácha
editor tohoto čísla



Kam kráčí korporátní výroční zprávy



Petr Kříž

Jakou podobu by měly mít korporátní výroční zprávy v budoucnosti? Půjde spíše o dynamický soubor povinně zveřejňovaných zpráv a dalších informací, které si korporace přeje na roční bázi veřejnosti poskytnout, nebo o právně definovaný dokument s předem zadaným povinným minimálním obsahem a požadovaným termínem zveřejnění? Kdo by měl výroční zprávu povinně zveřejňovat a v jaké formě by měla být předkládána? Jaké jsou optimální lhůty pro poskytnutí požadovaných informací tak, aby informace byly kvalitní a relativně přesné, ale nikoliv již zastaralé?

Z těchto základních otázek, o kterých dnes diskutuje odborná veřejnost, a to nejen v Česku, ale i na evropské a globální úrovni, vyplývá, že současný stav není zcela vyhovující a nazrává čas k reformám. Současné několikasetstránkové elaboráty světových korporací již dosáhly rozsahu a váhy, kterou například němečtí poštáči odmítají nosit. Začínají se objevovat zkrácené výroční zprávy, výroční zprávy na DVD nosičích nebo elektronických webových stránkách s využitím různých technologií pro vyhledávání a strukturu obsahu, jazyky jako XBRL usnadňující vyhledávání předdefinovaných informací ve strukturovaných textech a další nástroje a technologie budou jistě následovat v nejbližších letech.

V Česku je navíc celá debata zastřena nešťastným překladem, ve kterém jsou požadavky účetní směrnice EU na obsah zprávy vedení (Management Report) transponovány jako požadovaný obsah výroční zprávy (Annual Report), a to včetně požadavku na jejich ověření auditorem.

Zákon o účetnictví vyžaduje, aby výroční zpráva obsahovala účetní závěrku a zprávu auditora, totéž v případě konsolidace, dále obecné informace vyžadované § 21 zákona o účetnictví, zprávu o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země podle § 32a-e, Nefinanční informace podle § 32f-i (tyto mohou být zveřejněny též v samostatné zprávě podle § 32h zákona o účetnictví). Zpráva o vztazích podle § 82 zákona o obchodních korporacích je k výroční zprávě povinně připojována. Dle tohoto zákona je v případě akciových společností součástí výroční zprávy také zpráva představenstva o podnikatelské činnosti společnosti a o stavu jejího majetku (§ 436). Další požadavky na obsah výroční zprávy najdeme ve speciálních oborových zákonech, jako je zákon o investičních společnostech a investičních fondech nebo zákon o podnikání na kapitálovém trhu, a to jmenuji pouze ty, které se týkají obchodních korporací. Od příštího roku přibude emitentům akcií obchodovaných na veřejných trzích požadavek vyhotovit a na svých webových

stránkách zveřejnit „Zprávu o odměňování“ a postupně budou v letech 2020 a 2022 přibývat požadavky na přípravu účetních závěrek emitentů veřejně obchodovaných cenných papírů v souladu s IFRS taxonomií v jazyce XBRL (eXtended Business Reporting Language).

Tento poslední požadavek už jednoznačně nelze naplnit v tiskové podobě a vyžaduje ze své samotné podstaty podobu elektronickou. Pokud hovoříme o elektronické podobě, rozhodně se nejedná o pdf verzi tištěného dokumentu. A bude-li mít dokument podobu elektronickou, měla by zřejmě stejnou podobu mít i zpráva auditora o jeho ověření, aby mohly oba dokumenty být prezentovány společně!

Mimoto obsahují výroční zprávy další informace, které částečně obecně naplňují požadavek § 21 odst. 1 zákona o účetnictví, ale v řadě případů plní též další marketingové a informační funkce dle záměru vedení příslušného subjektu a obvyklé jsou též informace vyžadované Kodexem správy a řízení společností. Diskutuje se též o dalších úpravách nefinančních informací podle vývoje vykazovacích rámců pro informace o životním prostředí, sociálních podmínkách a řízení a správě korporací (ESG reporting).

Tolik tedy jen stručný nástin současného komplexního stavu. Na jedné straně sledujeme trend rychlého rozvoje informačních technologií a plošné digitalizace všech informací, na druhé straně usilujeme o přípravu nového zákona o účetnictví, který by připravil stabilní a otevřený prostor pro další rozvoj korporátního výkaznictví na jedno až dvě následující desetiletí. Neopomenutelný je též požadavek na právní jistotu poskytovatelů i uživatelů korporátních informací a nezbytnou důvěru v korektnost jejich obsahu, která je v rozhodující míře svěřena do rukou auditorské profese.



Za účelem zveřejnění výroční zprávy jsme vám zajistili její ověřenou kopii včetně originálu nosiče.

Kresba: Ivan Svoboda

Mé osobní preference za výše uvedené situace směřují k vytvoření otevřeného systému, kde bude na jedné straně mít každá korporace prostor vymezit si, co považuje za součást své výroční zprávy, a to při úplném dodržení minimálních zákonných požadavků na její obsah. Na straně druhé bude možno do takto vytvořené „složky“ přidávat jednotlivé zprávy v požadovaných termínech, s tím že tyto složky budou tam, kde to právní předpis vyžaduje, obsahovat zároveň zprávy o jejich ověření, které jim dodají požadovaný stupeň důvěryhodnosti a spolehlivosti. Tento otevřený systém by umožňoval pružnou reakci jak na vývoj legislativy, tak na potřeby jednotlivých korporací v čase.

Druhou možností je v podstatě zachovat stávající stav, kdy je výroční zpráva vydávána jako jeden ucelený dokument v jednom určitém okamžiku a obsahuje právě jen informace, které zákon ve výroční zprávě žádá nebo se je korporace rozhodne do takto pojaté výroční zprávy zařadit. Tento postup sice zjednoduší roli auditora při ověřování výroční zprávy i její přípravu, z pohledu uživatele však rozhodně nepůjde o optimální řešení jeho informačních potřeb a bude zřejmě brzy překonán rozvojem nových informačních technologií.

Další otázkou k řešení je, jaké informace budou zakládány do obchodního rejstříku a v jakých

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik*

1. Porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí



Ahoj Sally, chtěl bych si s tebou potvrdit jednu věc týkající se kontrol. Posledně jsi říkala, že je dle ISA povinné seznámit se s kontrolami vztahujícími se k významným rizikům. U klienta Rizika s.r.o. neplánujeme testovat kontroly. Stačí mi tedy popsat kontroly jen u významných rizik?

S tím nesouhlasím. S identifikací rizik nemůžeš být hotov, dokud neporozumíš kontrolám u všech důležitých procesů účetní jednotky. Kde není kontrola, tam je větší riziko vzniku nesprávnosti.



Jasně. Pokud nikdo nebude schvalovat přijaté faktury, tak mám výrazně vyšší riziko pro existenci závazků, respektive výskyt nákladů.

A proto je porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému včetně identifikace kontrolních činností a jeho dokumentace ve spisu povinnou procedurou sloužící k identifikaci rizik u každé auditní zakázky.

Nedostatky ve vnitřním kontrolním systému vlastně vždy představují riziko nesprávnosti v účetní závěrce.

V extrémním případě, pokud je vnitřní kontrolní prostředí nedostatečné nebo zcela nefunkční, není možné vydat výrok, protože nelze snížit přirozené riziko výskytu nesprávnosti na přijatelnou úroveň.

-MCh-

* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2018.

termínech. Toto je téma k odborné diskuzi. Některé součásti stávající výroční zprávy, a to zejména účetní závěrky, by měly být jistě přímo dostupné v obchodním rejstříku, u jiných by však stačil pouze odkaz na webové stránky korporace, kde jsou informace uvedeny. V případě účetních závěrek pak bude nutné zvážit možnost jejich ukládání ve formátu XBRL, který by jistě uživatelé těchto informací v budoucnosti velmi ocenili nejen v případě emitentů veřejně obchodovaných cenných papírů.

V závěru článku bych se rád nejprve omluvil těm čtenářům, kteří očekávali, že zde shrnu jasný pohled či dokonce ucelené řešení nastíněné problematiky. Pokusil jsem se předložit svůj názor na směry, kterými je možno

se vydat, nicméně hlavní přínos článku vidím ve formulaci otázek, které před námi stojí, a příspěvek do diskuze, která postupně povede k jejich řešení.

Petr Kříž

Ing. Petr Kříž FCCA je dlouholetým partnerem společnosti PwC Audit, kde se specializuje na audity bank, ostatních finančních institucí a finančních nástrojů. Zároveň řídí oblast regulace a politiky a skupinu pro účetní metodiku. V minulosti byl prezidentem Accountancy Europe i Komory auditorů. V současnosti působí v pracovní skupině ministerstva financí pro přípravu nové účetní legislativy, vědecké radě Fakulty financí a účetnictví VŠE a ve správní radě Univerzity Karlovy.

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik*

2. Informační systémy



Sally, v rámci porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí musím zdokumentovat i porozumění informačním systémům. Jak, když nejsem IT odborník?

Na identifikaci rizik vyplývajících z nedostatků v IT systémech nemusíš být aťák.



A na co se mám tedy soustředit?

Nejdůležitější je se zaměřit na integritu IT systému. Zejména na to, jak a kdo ho provozuje a udržuje, zda je možné ho upravovat bez dostatečného testování funkčnosti dané změny a schválení nebo kdo má do systému jaká přístupová práva.

Takže rizika, kterým by měl klient kontrolami zamezit, jsou třeba neoprávněné změny dat, jejich potenciální ztráta nebo nevhodné manuální zásahy do fungování systému, které by měly za následek nesprávné zpracování dat a tím pádem možné chyby v účetnictví.

Správně. Představ si situaci, kdy zjistíš, že klient vede skladovou evidenci v systému z roku 2000, který nikdo neudržuje a nebyl od té doby aktualizován, a přitom klient zcela změnil výrobní procesy.

Chápu, kam míříš. Mám riziko, že systém neumí nové transakce správně zpracovat. Takže se nemůžu spoléhat na data ze systému o existenci a správnosti ocenění jednotlivých položek zásob. A na zvýšené riziko budu reagovat při plánování auditních procedur pro tato tvrzení.

-MCh-

* Navazuje na diskuzi H&S z čísla 9/2018.

Práce a povinnosti auditora ve vztahu k ostatním informacím



Michal Štěpán

Primární úlohou auditora je ověření účetní závěrky. Účetní závěrky však často bývají zveřejňovány společně s dalšími informacemi, typicky jako součást výroční zprávy. Vystává tudíž přirozeně otázka, zdali a do jaké míry se má auditor zabývat ostatními informacemi ve výroční zprávě.

Má je ověřovat stejně jako závěrku? Může je úplně ignorovat? Anebo má udělat „něco mezi“? Právě poslední varianta je to, co požadují jak auditorské standardy, tak právní předpisy. Jako auditor se musím ostatními informacemi zabývat, ale v menším rozsahu než u účetní závěrky.

Proč se vůbec ostatními informacemi zabývat?

To je jednoduché. Nesoulad mezi ostatními informacemi a účetní závěrkou či poznatky z auditu může naznačovat, že buď účetní závěrka, nebo ostatní informace obsahují významnou nesprávnost. Obě tyto eventuality by ohrožovaly věrohodnost účetní závěrky i zprávy auditora k ní. Samozřejmě by taková významná nesprávnost mohla nežádoucím způsobem ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů, jimž je zpráva auditora určena. Tím je zřejmé, proč jako auditor nemůžu ostatní informace ignorovat.

Provádím ověření ostatních informací?

To je trochu záladná otázka, záleží na tom, co myslíme slovem ověření. Právní předpisy tento pojem používají i ve vztahu k ostatním informacím. Z kontextu právních předpisů, jakož i požadavků auditorských standardů, je zřejmé, že se v žádném případě nejedná o ověření ve smyslu auditu či prověrky. Jako auditor nesbírá důkazy, že ostatní informace jsou správné. Pouze porovnávám ostatní informace s tím, co již vím (ze závěrky, ze spisu), a posuzuji pouze případný nesoulad. Proto k ostatním informacím nevydávám žádný „výrok“ o jejich správnosti, nýbrž pouze sděluji výsledky svého posouzení souladu.

S čím vším posuzuji nesoulad?

V zásadě se při auditu posuzují tři možné nesoulady ostatních informací: s účetní závěrkou, s poznatkem z auditu a s právními předpisy.

Posouzení nesouladu s účetní závěrkou se zdá být jednoduché. Pokud ostatní informace obsahují stejnou informaci jako závěrka, posoudím soulad. Ostatní informace však málokdy opakují informace ze závěrky. Spíš je rozvádějí, doplňují, komentují. I to musím posoudit. Když ostatní informace mluví o obrátce zásob, je třeba přepočítat, že uváděný údaj odpovídá údajům

o zásobách a nákladům na prodej v závěrce a spisu auditora. A pokud generální ředitel ve svém úvodním slově vypráví o pozitivním výhledu firmy do budoucna, zatímco účetní závěrka (a zpráva auditora) cituje nejistotu ohledně nepřetržitého trvání firmy, je toto opravdu v souladu?

Posouzení nesouladu s poznatkem z auditu je novinka od roku 2016. Znamená to, že musím každou jednotlivou informaci ve výroční zprávě konfrontovat s celým svým spisem a zjišťovat, zdali náhodou nebudu nějaký nesoulad? Standardy takový požadavek nevznášejí, naopak říkají, že u řady záležitostí může stačit pouze to, co si auditor pamatuje. Nicméně nabádají, aby zvážil, zdali se u některých záležitostech přeci jen nepodívá do spisu nebo se dotázá ostatních členů týmu. Posouzení nesouladu s právními předpisy vyžadují právní předpisy pouze u povinných auditů obchodních společností. Zjednodušeně řečeno jde o posouzení toho, zdali výroční zpráva obsahuje všechny informace požadované právními předpisy. Čili se jedná o posouzení její úplnosti. Věcnou správnost každé informace samozřejmě neověřuji.

Co když zjistím nesoulad?

Je nesoulad významný? Která z informací je nesprávná – ta v účetní závěrce, nebo ta v ostatních informacích? To si potřebuji ujasnit a poté požádat vedení o příslušnou opravu (závěrky či ostatních informací). Pokud ji vedení neprovede a jedná se o významnou nesprávnost, nezbyde než tuto skutečnost reflektovat ve zprávě auditora (modifikací výroku k účetní závěrce či vyjádření k ostatním informacím).



Co se vám proboha nelíbí na rozsahu naší mikro účetní závěrky?

Kresba: Ivan Svoboda



Co když moje zpráva k účetní závěrce obsahuje výhradu?

Toto je často opomíjená oblast. Výroční zpráva může rozsáhle komentovat prodeje společnosti. Co když jsem ale dal výhradu z důvodu nesprávnosti v tržbách vykázaných v účetní závěrce? Vzniká nesoulad? S účetní závěrkou ne, ostatní informace jsou s ní v souladu (byť oboje údaje jsou nesprávné). Ale rozhodně jsou ostatní informace v nesouladu s mými poznatkami z auditu. To může vyžadovat modifikaci mého vyjádření k ostatním informacím. Přesně to říká i standard. Jestliže vyjádřím ve své zprávě výrok s výhradou nebo záporný výrok, jsem povinen posoudit dopady příslušné skutečnosti i na mé vyjádření k ostatním informacím. Často se na to zapomíná.

Co když mi klient výroční zprávu nedodá včas?

Toho jsme se obávali zejména v roce 2016, když začal nově platit požadavek, že vyjádření k výroční zprávě musí být součástí zprávy auditora k účetní závěrce. To nepřimo, ale jasně ukládalo účetní jednotce povinnost předložit výroční zprávu k posouzení před vydáním zprávy auditora. Většina účetních jednotek to postupně pochopila. Pokud i teď narazíte na takovou, která to odmítá, ale zároveň požaduje zprávu auditora, stojí za připomenutí sekvence povinných kroků předepsaných auditorským standardem a související aplikační doložkou: informuji vedení, že nemůžu vydat zprávu v dohodnutém termínu. Pokud vedení trvá na vydání zprávy, posoudím, zdali jsem (smluvně/zákonně) povinen zprávu vydat. Pokud ano, informuji vedení

o důsledcích (že ve zprávě uvedu informaci o neobdržení výroční zprávy a že později nesmím tuto zprávu již převydat). Pokud vedení i nadále trvá na vydání zprávy, uvedu v ní, že nejsem schopen se k ostatním informacím vyjádřit. To nijak nemění skutečnost, že i nadále mi vedení musí výroční zprávu poskytnout k posouzení a nesmí ji zveřejnit (s mojí dříve vydanou zprávou), dokud toto posouzení neprovedu a nedám mu k tomu svolení. Suma sumárum, trvat na vydání zprávy auditora bez současného posouzení výroční zprávy nemá žádný racionální důvod.

Co když výroční zpráva obsahuje též zprávu o vztazích?

Řada z nás si pamatuje, že u zprávy o vztazích mezi propojenými osobami jsme dělali prověrku. Koneckonců na to stále máme auditorský standard č. 56. Musím prověrku i nadále dělat? Odpověď zní, že (obvykle) nikoliv. Současná právní úprava nevyžaduje samostatné ověření zprávy o vztazích. Společnost může mít povinnost zprávu o vztazích připravit a připojit ji k výroční zprávě. Tím pádem se pro nás zpráva o vztazích stává součástí „ostatních informací“ a podrobujeme ji posouzení všech nesouladů stejně jako všechny zbývající informace. Žádná samostatná prověrka není třeba a za normálních okolností se ke zprávě o vztazích ani nevyjadřujeme. Vše je implicitně zahrnuto v našem vyjádření k ostatním informacím jako celku.

Prověrka zprávy o vztazích a vydání samostatné zprávy o ní přichází v úvahu pouze tehdy, pokud by nás o ni účetní jednotka explicitně požádala. V té chvíli je relevantní výše uvedený auditorský standard. Tyto případy jsou v současnosti však již zřídka.

A co nefinanční informace?

Některé „velké“ subjekty veřejného zájmu musí již dva roky zveřejňovat tzv. nefinanční informace. Jedná se o doplňující informace týkající se otázek životního prostředí, sociálních a zaměstnaneckých, respektování lidských práv a boje proti korupci a úplatkařství apod. Pokud jsou nefinanční informace součástí výroční zprávy, potom mé vyjádření k výroční zprávě inherentně zahrnuje i výsledek postupů týkajících se nefinančních informací. Žádné další vyjádření k nefinančním informacím nedávám. Pokud jsou nefinanční informace zveřejňovány v samostatné zprávě, potom nespádají do prací na ostatních informacích vůbec. Nesmíme však zapomínat, že zákon vyžaduje „ověření vypracování nefinančních informací“ auditorem. Toto ověření je inherentní součástí postupů prováděných během auditu (dle standardu ISA 250). Jinými slovy při každém auditu musím posoudit, zdali společnost splnila svůj zákonný požadavek v příslušném termínu vypracovat nefinanční informace. Pokud tak učinila (což v případě velkých subjektů veřejného zájmu lze očekávat), pak se k nefinančním informacím též dál specificky nevyjadřuji.

Co bylo dřív, slepice nebo vejce? Zpráva auditora, nebo výroční zpráva?

Zajímavá věc. Před pár lety jsme vydávali zprávu k samotné závěrce, kterou jsme ke zprávě běžně fyzicky připojovali. Tam byla sekvence jasná: nejdřív závěrka, potom zpráva. Nyní se ve zprávě auditora musíme vyjádřit i k výroční zprávě. Čili nejdřív výročka, potom zpráva. Ale naše zpráva má být součástí výroční zprávy a tu může vedení vydat, teprve až dostane naši zprávu. Čili nejdřív zpráva, potom výročka. A jsme zacyklení Jak to rozmotat? Správná sekvence je následu-

jící: nejdřív finální návrh výroční zprávy, potom zpráva auditora a nakonec hotová výroční zpráva.

To má zajímavé praktické důsledky. V okamžiku, kdy vydávám zprávu auditora, k ní nemůžu „připojit účetní závěrku a výroční zprávu“. Jednak v tom okamžiku výroční zpráva ještě není hotova (mám pouze její návrh), a zároveň je nelogické připojovat výroční zprávu ke zprávě auditora (naopak zpráva auditora bude součástí výroční zprávy). Různí auditoři volí různá praktická řešení, nicméně v zásadě lze říct, že auditor vydává (či předává) vedení svoji zprávu jako samostatný

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik*

3. Povinné procedury k identifikaci rizik



Sally, vnitřní kontrolní prostředí včetně IT zdokumentováno. Oproti loňsku žádná změna. Pro identifikaci a vyhodnocení rizik se jen podívám, jaká rizika jsme tam měli loni a co jsme k nim provedli za postupy, a jsem s tím hotový.

Pozor, pozor, od posledního auditu mohlo dojít ke změnám v jiných oblastech důležitých pro identifikaci rizik. Třeba noví pracovníci na klíčových pozicích, změna právního nebo konkurenčního prostředí, nové technologie nebo nové obchodní modely či činnosti.



Z dokumentace porozumění činnosti účetní jednotky nebo z procedur pro pokračování v zakázce mi nic nevyplynulo. Vše zůstalo beze změny, jen propustili zaměstnance, takže přidám riziko na úplnost mezd z důvodu odstupného.

Takže jsi zatím prováděl dotazování vedení a ostatních pracovníků, inspekci a pozorování. Co předběžné analytické procedury, ty jsou přeci také povinné.

Na ty jsem zapomněl. Porovnáám letošní výkazy s loňskými. Kde budu mít významnou změnu, tam může být riziko.

Jen zvaž, zda bude dostatečné zaměřit se pouze na změny. Dává ti třeba smysl, že tržby zůstaly stejné jako loni, přitom se nezměnila výrobní technologie a výrazně se snížil počet zaměstnanců?

Dobry postřeh, zapracuji to do svých očekávání. Díky.

-MCh-

* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2018.

dokument, který nemusí být fyzicky spojen s informacemi, ke kterým se vztahuje (účetní závěrkou, výroční zprávou). Toto spojení provádí až následně vedení. Ale je naprosto zásadním pravidlem, že vedení nesmí obdrženou zprávu auditora připojit k žádnému jinému dokumentu (či jiné verzi účetní závěrky nebo výroční zprávy), než který byl auditorem odsouhlasen.

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 ČR. Má více než 20 let zkušeností s prováděním auditů řady národních

i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast 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 podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik*

4. Vyhodnocení rizik



Nakonec mám těch identifikovaných rizik celý seznam, rozhodně víc než loni. Jen zvažuji, zda kromě povinných významných rizik mám vyhodnotit jako významné i nějaké další z mého seznamu.

Při vyhodnocení významnosti rizika je určitě nutné zohlednit materialitu možného finančního dopadu. Kromě toho i kvalitativní charakteristiky.



Jako třeba riziko podvodu, zda se jedná o neobvyklou nebo nerutinní transakci.

Přesně. Posoudíš také její složitost, zda například obsahuje subjektivní úsudek.

Takže třeba u toho odstupného zdokumentuji, že jde sice o jednorázovou a neobvyklou transakci, ale možný finanční dopad je jen kolem prováděcí materiality.

Dále víš, že výpočet není subjektivní, protože vychází z uzavřených dohod o ukončení pracovního poměru a pracovněprávních předpisů.

Tím pádem riziko vyhodnotím jen jako zvýšené a ne významné.

-MCh-

* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2018.

Nefinanční výkaznictví z pohledu auditora



Lenka
Neuvirtová

V našem článku jsme si daly za úkol přiblížit téma nefinančního výkaznictví, nebo též zpráv o udržitelnosti, od historického kontextu přes přehled rámců a standardů pro vykazování, až po praktické zkušenosti s ověřováním nefinančních zpráv z pohledu auditora.

Proč se stává nefinanční výkaznictví tak důležitým a diskutovaným tématem?

Tradiční vykazování finančních informací je zaměřeno na historická data a poskytuje uživatelům zpráv obraz společnosti v období minulém, zaměřeném na finanční výkonnost podniku. Zrychlující se tempo dnešní doby však vyžaduje strategické informace, které pokrývají i další důležité dopady podnikání.

V této souvislosti slouží zprávy o udržitelnosti jako základní komunikační nástroj mezi organizacemi a zainteresovanými třetími stranami (stakeholders), zaměřené na environmentální a sociální otázky, budování značky, reputaci, řízení společnosti, dlouhodobé cíle a strategie.

Dle studie *Složky tržní hodnoty S&P 500* společnosti *Ocean Tomo* z roku 2015 představovala před 50 lety účtelně vykazovaná aktiva společnosti přes čtyři pětiny její celkové hodnoty. Dnes je tomu naopak a nefinanční aspekty jako je značka, reputace, strategie či obchodní vztahy představují 80 % hodnoty společnosti. Studie FEE (dnes Accountancy Europe) z roku 2015 *Budoucnost podnikového výkaznictví* uvádí, že „rostoucí rozdíl mezi tržní kapitalizací a čistou hodnotou aktiv globálních korporací představuje klíčový důvod pro přezkum, posílení a změnu stávajícího modelu podnikového reportování, aby bylo možné komplexně zachytit skutečné hnací síly současného podnikání.“ Stejná studie také vyzdvihuje potenciál nefinančních informací stát se spojnicí mezi tržní a účetní hodnotou a přispět k objasnění procesu vytváření hodnoty. Nefinanční výkaznictví je také bezesporu nástrojem řízení rizik a reputace. Umožňuje komunikaci médií nezkraslených relevantních zpráv a dat veřejnosti, což posiluje důvěru všech zúčastněných stran.

Na výkon společností v environmentální a sociální oblasti a oblasti řízení (zkratka ESG) se zaměřují specializované ratingové agentury jako OEKOM nebo Sustainalytics a jejich hodnocení si mezi investory získává stále větší pozornost. Také tradiční ratingové agentury jako S&P nebo Moody's zahrnují stále větší počet nefinančních ukazatelů ve svých hodnoceních rizikovitosti investic a společností. Je tedy potřeba, aby

byly tyto informace dostupné a vykazované dle jednotných rámců pro lepší srovnatelnost.

Přehled rámců pro vykazování nefinančních informací

Proces sestavování nefinanční zprávy je poměrně náročný a zahrnuje několik fází od dialogu se zúčastněnými stranami a identifikace materiálních témat až po výběr konkrétních ukazatelů výkonu (kvantitativní data) a případových studií pro doplnění kontextu (kvalitativní data). Společnost může tento proces využít pro pochopení vlastní tvorby hodnot a nastavení dlouhodobé strategie, ale také v mnoha případech čistě k PR komunikaci.

Aby byla společností poskytnuta podpora při tvorbě nefinančních zpráv a zároveň bylo dosaženo srovnatelnosti a transparentnosti zpráv, přijalo několik mezinárodních organizací misi vytvořit komplexní standardy a rámce pro nefinanční výkaznictví.

Cíle udržitelného rozvoje OSN

Z hlediska nefinančního výkaznictví jsou cíle udržitelného rozvoje inspirativní a strategickou pomůckou při tvorbě nefinančních zpráv. Firmy se mohou výčtem svých aktivit či konkrétními ukazateli odkazovat k jednotlivým cílům udržitelného rozvoje a ukázat, jak k nim svými obchodními aktivitami přispívají.

GRI Standardy

Tvorbu těchto standardů má na starosti mezinárodní nezisková organizace Global Reporting Initiative (GRI). Díky své všestrannosti jsou jedním z nejrozšířenějších a nejčastěji využívaným rámcem pro tvorbu samostatných nefinančních zpráv.

Staví na konceptu tzv. matice významnosti, která určí materiální témata kombinací zájmů zúčastněných stran



Právě posílám do světa zprávu o odměňování náčelníků našeho kmene za minulý rok.

Kresba: Ivan Svoboda

a významnosti reálných ekonomických, environmentálních a sociálních dopadů jednání společnosti. Spolu s obecnými zveřejněními týkajícími se obchodního modelu, strategií nebo řídicí struktury vyžaduje rámec také prezentaci ukazatelů a manažerského přístupu v oblastech definovaných maticí významnosti jako materiální.

< IR > Rámec pro integrované výkaznictví

Rámec pro integrované výkaznictví má na starosti Mezinárodní rada pro integrované výkaznictví (IIRC) složená ze zástupců regulátorů, investorů, společností, účetních, akademiků a neziskových organizací. Integrované výkaznictví kombinuje finanční a nefinanční informace v jedné stručné a konzistentní zprávě.

Dalšími možnými rámci pro vykazování nefinančních informací jsou směrnice OECD, ISO 26000 a „the Communication of Progress“ dle United Nations Global Compact.

Metodika Evropské komise pro vykazování nefinančních informací

Za účelem pomoci podnikům zveřejňovat kvalitní, relevantní, užitečné, konzistentní a srovnatelnější nefinanční informace (z environmentální, sociální a správní oblasti) způsobem, který zajišťuje zúčastněným stranám transparentnost, vytvořila expertní skupina Evropské komise soubor pokynů pro vykazování nefinančních informací (2017/C215/01). Dokument funguje jako doplněk k dále zmíněnému nařízení Evropské komise z roku 2014, která firmám tuto povinnost ukládá, přičemž poskytuje podrobný praktický návod a obsáhlejší vysvětlení týkající se aplikace hlavních zásad vykazování či samotného obsahu zprávy vyžadovaného touto legislativou.

Česká zákonná úprava nefinančního výkaznictví

Novelou zákona o účetnictví vydanou koncem roku 2016 bylo implementováno nařízení Evropské komise z roku 2014, dle níž jsou vybrané společnosti povinny vykazovat nefinanční informace pro účetní období započaté 1. 1. 2017 nebo po tomto datu.

Rozsah působnosti

Dle § 32f *Zákona o účetnictví* se účetní jednotkou uvádějící nefinanční informace rozumí:

- velká účetní jednotka, která je obchodní společností a je zároveň subjektem veřejného zájmu, pokud k rozvahovému dni překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců v průběhu účetního období,
- konsolidující účetní jednotka velké skupiny účetních jednotek, která je zároveň subjektem veřejného zájmu, pokud k rozvahovému dni překročí na konsolidovaném základě kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců v průběhu účetního období.

Definice nefinančních informací dle zákona o účetnictví

(1) Účetní jednotka uvádějící nefinanční informace uvede nefinanční informace v rozsahu potřebném k pochopení vývoje účetní jednotky nebo skupiny, její výkonnosti a postavení a dopadů její činnosti, a to nefinanční informace týkající se alespoň otázek:

- životního prostředí,
- sociálních a zaměstnaneckých,
- respektování lidských práv a
- boje proti korupci a úplatkařství.

(2) Nefinanční informace podle odstavce 1 se uvádějí v této struktuře:

- stručný popis obchodního modelu účetní jednotky uvádějící nefinanční informace nebo skupiny,
- popis opatření, která účetní jednotka uvádějící nefinanční informace nebo skupina ve vztahu k těmto otázkám uplatňuje, včetně uplatňovaných postupů náležitě péče; není-li k některé z těchto otázek uplatňováno žádné opatření, uvádí se odůvodnění, z jakého důvodu se opatření v dané otázce neuplatňuje,
- popis výsledků těchto opatření,
- popis hlavních rizik souvisejících s těmito otázkami, jež jsou spojeny s činností účetní jednotky uvádějící nefinanční informace nebo skupiny, včetně, přichází-li to u ní v úvahu a je-li to přiměřené, s jejími obchodními vztahy, výrobky nebo službami, které by mohly mít nepříznivé dopady v těchto oblastech, a způsobu, jakým tato účetní jednotka uvádějící nefinanční informace nebo skupina tato rizika řídí,
- nefinanční klíčové ukazatele výkonnosti, které se vztahují k příslušné podnikatelské činnosti.

Povinnosti podle odstavců 1 až 6 nemusí plnit konsolidovaná účetní jednotka uvádějící nefinanční informace, pokud jsou nefinanční informace uvedeny v konsolidované výroční zprávě nebo samostatné zprávě konsolidující účetní jednotky. To platí i pro konsolidující účetní jednotku uvádějící nefinanční informace, která je sama konsolidovanou účetní jednotkou.

Nefinanční informace mohou být obsaženy ve výroční zprávě, nebo v samostatné zprávě.

Pokud účetní jednotka uvádějící nefinanční informace vypracovává za stejné účetní období samostatnou zprávu, která obsahuje nefinanční informace, musí být tato samostatná zpráva:

- zveřejněna společně s výroční zprávou nebo konsolidovanou výroční zprávou,
- zpřístupněna veřejnosti v přiměřené lhůtě, která nesmí překročit 6 měsíců od rozvahového dne, na internetových stránkách účetní jednotky uvádějící nefinanční informace a ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě je uveden odkaz na její zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Ověření nefinančních zpráv statutárním auditorem

V některých zemích (například v Itálii nebo Francii) byla vybraným společnostem stanovena povinnost mít zprávu o udržitelnosti ověřenou auditorem. V České republice povinnost vydávat samostatnou auditorskou zprávu o ověřování nefinančních informací není.

Co se týče role statutárního auditora, dle aplikační doložky KA ČR k ISA 720 se auditor k nefinančním informacím uvedeným ve výroční zprávě nijak specificky nevyjadřuje, pokud ovšem neshledá žádné nesprávnosti. Má se za to, že vyjádření auditora k výroční zprávě uvedené v oddílu Ostatní informace inherentně zahrnuje i výsledek postupů týkajících se nefinančních informací uvedených ve výroční zprávě.

Pokud jsou nefinanční informace uvedené v samostatné zprávě, pak zpravidla nespádají do působnosti tohoto standardu, a to i v případě, že výroční zpráva obsahuje odkaz na tuto samostatnou zprávu. Za určitých okolností by však nefinanční informace uvedené v samostatné zprávě mohly spadat do působnosti tohoto standardu, například pokud by výroční zpráva explicitně uváděla, že samostatná zpráva o nefinančních informacích je nedílnou součástí výroční zprávy.

Ověřování vypracování zprávy o nefinančních informacích auditorem požadované zákonem je inherentní součástí postupů prováděných auditorem během auditu dle standardu ISA 250. Provedení uvedených postupů a případných zjištění a související komunikace auditor zdokumentuje ve spisu auditora.

Auditor během auditu provede následující postupy:

- ve vztahu k nefinančním informacím za předcházející období, jež měly být zveřejněny během auditovaného období, pokud tyto postupy neprovedl již během auditu předcházejícího období, a
- ve vztahu k nefinančním informacím za auditované období, jež mají být zveřejněny po skončení auditovaného období, pokud do data vydání zprávy auditora byly tyto nefinanční informace vypracovány nebo uplynula zákonná lhůta pro jejich vypracování.

Pokud auditor při ověřování dle předchozího odstavce zjistí podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen projednat toto zjištění s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a zvážit možný dopad tohoto zjištění na zprávu auditora.

Ověřování nefinančních zpráv nad rámec zákonné povinnosti

Ačkoliv ve většině zemí není povinné mít nefinanční report ověřený, zvyšuje se počet nefinančních zpráv, které zprávu auditora dobrovolně obsahují. Důvodem je pravděpodobně zvýšený zájem některých zúčastněných stran na zajištění důvěryhodnosti, transparentnosti, integrity a spolehlivosti informací zveřejňovaných organizacemi.

Samostatné ověřování nefinanční zprávy se obvykle provádí dle mezinárodního standardu pro ověřovací

zakázky ISAE 3000. Aby byla zpráva ověřitelná, musí být připravená podle některého obecně uznávaného rámce, nejčastěji již zmíněného GRI.

Dle ISAE 3000 existují dva typy tohoto ověřování: přiměřená a omezená jistota, přičemž omezená jistota se používá běžněji.

V praxi auditor obvykle ověřuje jen několik vybraných ukazatelů (zpravidla dle GRI) obsažených v nefinanční zprávě. Výběr těchto ukazatelů by měl být proveden na základě hodnocení významnosti konkrétních ukazatelů pro daného klienta. Procedury, které auditor provádí v souvislosti s ověřováním nefinanční zprávy dle ISAE 3000, jsou obvykle následující:

- posouzení kontrolního prostředí a relevantních informačních systémů klienta,
- porovnání informací obsažených v nefinanční zprávě a interní dokumentaci společnosti,
- ověření hodnoty vybraných ukazatelů pomocí získávání důkazních informací v praxi obvyklými auditorskými postupy – porovnáním s externí či interní dokumentací, posouzením postupů klienta sloužících ke sbírání daných údajů, souvisejících interních kontrol, posuzování odhadů, pokud byly uplatněny atd.,
- posouzení souladu nefinanční zprávy a vybraných ukazatelů s příslušným rámcem pro vykazování (např. tedy metodikou GRI).

Kromě použití standardu ISAE 3000 jsme se v praxi setkali i se zprávou vztahující se k nefinanční zprávě vyhotovenou podle dohodnutých postupů dle ISRS 4400. Obecně však považujeme standard ISAE 3000 za vhodnější a dle našich zkušeností je i v praxi častěji používán.



Závěrem bychom rády podotkly, že vzhledem ke specifčnosti tohoto ověřování by měl auditor kromě znalosti ISA mít i velmi dobrou znalost GRI či jiného použití tohoto rámce pro nefinanční vykazování.

**Lenka Neuvirtová
Tereza Kovalová**

Ing. Lenka Neuvirtová je ředitelkou v auditním oddělení ve společnosti Deloitte, auditu se věnuje od roku 2001. V současné době vede oddělení poradenských služeb v rámci auditního oddělení, které se zabývá komplexním účetním poradenstvím, IFRS, nefinančním reportingem, optimalizací procesů v oblasti financí, návrhem a optimalizací interních kontrol a dalšími oblastmi.

Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze, je členkou Asociace certifikovaných účetních ve Velké Británii (ACCA), Asociace certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ACA) a statutární auditorkou.

Ing. Tereza Kovalová je konzultankou v týmu Deloitte pro udržitelný rozvoj v podnikání. Podílí se na sestavování zpráv o udržitelném rozvoji v souladu s metodikou GRI, přípravě strategií udržitelnosti a analýze klientských politik v oblasti ESG (environmental, social and governance). Byla členkou týmu, který sestavoval Zprávu o dopadu společnosti Deloitte za rok 2018 a rovněž se podílí na nefinančních ověřovacích zakázkách. Vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a je certifikovaným odborníkem na metodiku GRI.

Hugo a Sally se podruhé baví o identifikaci a vyhodnocení rizik*

5. Riziko nedostatečného zveřejnění

Hugo, ještě se dívám do toho tvého seznamu identifikovaných rizik a nevidím tam žádné riziko vztahující se ke zveřejnění informací v příloze v účetní závěrce.

Přeci stačí odškrtnat, že mají v příloze vše, co požaduje zákon a prováděcí vyhláška, tam specifické riziko nevidím.

Povinností ale je uvádět i ostatní informace, pokud jsou významné pro pochopení finanční pozice a výsledků klienta.

Myslíš třeba informace o tom, že má klient významné závazky po splatnosti? To není požadováno, ale pro investory a věřitele je to pravděpodobně klíčová informace.

Nebo třeba informace o transakcích se spřízněnými stranami, jejichž zveřejnění není vždy povinné, ale mohou být klíčové pro pochopení fungování účetní jednotky.

Teď mě napadá, že klient tvoří rezervu na soudní spor. Tam by mohla být důležitá informace o nejistotách při tvorbě odhadu a jeho citlivosti na změnu předpokladů. Přidám si to na seznam.



-MCh-

* Navazuje na diskusi H&S z čísla 9/2018.

Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země



Michal Šindelář

Zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země, často označovaná pouze jako „zpráva o platbách (vládám)“, se do českých účetních předpisů dostala novelou účinnou k 1. 1. 2016. Tato novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví) transponovala mj. kapitulu 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU¹.

Sestavení zprávy o platbách vládám

Sestavení (§ 32a odst. 1 zákona o účetnictví) zprávy o platbách vládám je povinné:

- pro velkou účetní jednotku², včetně subjektu veřejného zájmu³, činnou v těžebním průmyslu, která vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek v souladu s příslušným nařízením Evropské unie⁴, a
- pro velkou účetní jednotku², včetně subjektu veřejného zájmu³, činnou v odvětví těžby dřeva v původních lesích, která vyvíjí činnosti uvedené v příslušném nařízení Evropské unie⁵.

Ačkoliv se za velkou účetní jednotku považují i tzv. vybrané účetní jednotky, důležité je, že sestavení zprávy o platbách vládám pro ně není povinné. Z definice účetních jednotek, které jsou povinny zprávu o platbách vládám sestavit, je zřejmé, že tento okruh účetních jednotek bude velmi omezený (předmětem doplňující analýzy, která je součástí tohoto článku, je šest společností se sídlem v České republice). Zpráva o platbách se sestavuje v českém jazyce a v jednotkách české měny.

V případě, že je účetní jednotka součástí konsolidačního celku jako konsolidovaná účetní jednotka, nevztahuje se na ni povinnost sestavit zprávu o platbách vládám, pokud se konsolidující účetní jednotka řídí právem České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie a platby odváděné touto účetní

jednotkou orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země jsou zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách, kterou sestavuje konsolidující účetní jednotka v souladu s § 32c zákona o účetnictví nebo obdobným předpisem jiného členského státu Evropské unie.

Konsolidující účetní jednotka se rovněž považuje za činnou v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, je-li v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích činná některá z jejích konsolidovaných účetních jednotek. Na rozdíl od „individuální“ zprávy o platbách vládám obsahuje konsolidovaná zpráva o platbách⁶ pouze platby vyplývající z činností v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích (§ 32c odst. 3 zákona o účetnictví). Zákon o účetnictví (§ 32c odst. 4) dále obsahuje výjimky ze sestavení konsolidované zprávy o platbách. Povinnost sestavovat konsolidovanou zprávu o platbách neplatí pro:

- konsolidující účetní jednotku malé nebo střední skupiny, není-li některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu, nebo



Nevím, jak se uživatelé výroční zprávy vyrovnají s tvrzením o šetrném přístupu k životnímu prostředí, o kterém píšete na straně 2962 naší tištěné výroční zprávy.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

² Velká účetní jednotka dle § 1b zákona o účetnictví.

³ Vymezení subjektu veřejného zájmu je uvedeno v § 1a zákona o účetnictví; jedná se především o banky dle zákona upravujícího činnost bank nebo obchodních společností, které jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

⁴ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006 ze dne 20. prosince 2006, kterým se zavádí statistická klasifikace ekonomických činností NACE Revize 2, sekce B, oddíly 05 až 08 přílohy I.

⁵ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1893/2006, sekce A, oddíl 02 skupina 02.2 přílohy I.

⁶ Pokud není dále uvedeno jinak, zahrnuje pojem „zpráva o platbách vládám“ i „konsolidovanou zprávu o platbách“.



- konsolidující účetní jednotku, která je zároveň konsolidovanou účetní jednotkou v některém z členských států.

Stejně jako jsou definovány v zákoně o účetnictví podmínky pro nezahrnutí účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky, jsou definovány podmínky pro účetní jednotky, které nemusejí být zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách. Pro nezahrnutí účetní jednotky do konsolidované zprávy o platbách se zákon o účetnictví odkazuje na podmínky pro nezahrnutí účetní jednotky do konsolidované účetní závěrky, přičemž musí být splněna alespoň jedna z podmínek pro toto nezahrnutí. Navíc lze tuto výjimku z nezahrnutí do konsolidované zprávy o platbách uplatnit pouze v případě, že je jich využíváno i pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky (§ 32c odst. 6 zákona o účetnictví).

Základní pojmy související se zprávou o platbách vládám

Jedním z cílů zprávy o platbách vládám je informovat o platbách účetních jednotek provedených orgánům správy členského státu nebo třetí země. Orgánem správy se rozumí pro účely zpracování zprávy o platbách vládám jakýkoli ústřední, regionální či místní orgán správy a dále jakýkoli útvar bez právní osobnosti, agentura nebo osoba, ve které tento orgán správy uplatňuje rozhodující vliv (§ 32a odstavec 4 zákona o účetnictví). Platbou se pro účely zpracování zprávy o platbách vládám rozumí částka, která byla uhrazena, ať už formou peněžitého či nepeněžitého plnění, za činnosti uvedené v § 32a odst. 1 zákona o účetnictví, tj. činnosti uvedené ve vymezení povinnosti sestavení této zprávy o platbách vládám.

V § 32a odst. 6 zákona o účetnictví je dále vymezeno, co konkrétně se za platbu považuje (druhy platby):

- část produkce odváděná jako naturální plnění,
- daň, poplatek a jiné obdobné peněžité plnění placené z výnosů, výroby nebo zisku, s výjimkou spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob nebo daně z prodeje,
- podíl na zisku,
- úplata za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality a výrobu nebo těžbu,
- licenční poplatek, nájemné, plnění za licence a koncese a
- platba za zlepšení infrastruktury.

Projektem (§ 32a odst. 5 zákona o účetnictví) se rozumí provozní činnosti, které jsou upraveny jedinou smlouvou, licencí, ujednáním o nájmu, koncesí nebo podobnými právními dohodami a které představují základ pro platební závazky vůči orgánům správy. Je-li však více takových dohod zásadním způsobem provázáno, považuje se za projekt takový soubor dohod.

Obsah zprávy o platbách vládám

Zpráva o platbách vládám musí obsahovat informace (§ 32b odst. 1 zákona o účetnictví) o:

- celkové výši plateb, jež byly odvedeny jednotlivým orgánům správy,
- celkové výši plateb v členění podle druhů, které byly odvedeny jednotlivým orgánům správy,
- pokud jsou tyto platby přiřazeny k určitému projektu, celková výše plateb v členění podle druhů, které byly odvedeny za každý takový projekt, a celková výše plateb za každý takový projekt.

Ve zprávě o platbách vládám se neuvádí platba nepřesahující částku 2 600 000 Kč bez ohledu na to, zda byla provedena jednorázově nebo jako řada souvisejících plateb. V případě nepeněžitého plnění je nutné uvést jejich hodnotu (v případě vhodnosti také objem nepeněžitého plnění). Komentář ke zprávě o platbách vládám poté vysvětlí, jak byla hodnota nepeněžitého plnění určena (§ 32b odst. 4 zákona o účetnictví). Stejně jako se v účetnictví aplikuje zásada „přednosti obsahu před formou“, tak i v rámci zprávy o platbách vládám je nutné zohlednit věcnou podstatu dotčené platby nebo činnosti spíše než její formu. Platby a činnosti se také nesmějí uměle rozdělovat ani slučovat s cílem vyhnout se povinnosti tuto zprávu sestavit (§ 32b odst. 5 zákona o účetnictví). Tento zákaz je vhodné aplikovat především ve vztahu k minimální výši platby, která se ve zprávě o platbách vládám uvádí.

Zveřejňování zprávy o platbách vládám

Zpráva o platbách vládám se zveřejňuje způsobem podle § 21a zákona o účetnictví, tj. obdobně jako se zveřejňuje účetní závěrka. Účetní jednotky zapisované

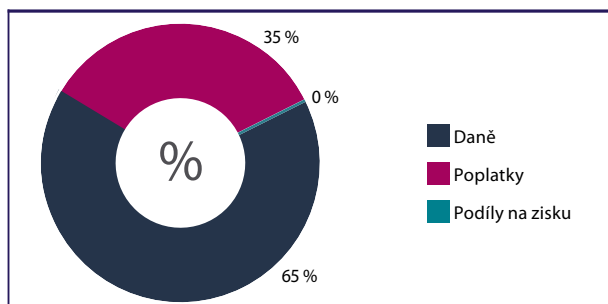
do veřejného rejstříku zveřejňují zprávu o platbách vládám jejím uložením do sbírky listin. Zpráva o platbách obsahuje rovněž prohlášení statutárního orgánu nebo jiné odpovědné osoby o tom, že zpráva byla podle jejich nejlepšího vědomí a schopností sestavena a zveřejněna v souladu s požadavky tohoto zákona (§ 32d odst. 2 zákona o účetnictví).

Zpráva o platbách vládám není dle zákona o účetnictví povinně auditovaná. Účetní jednotka samozřejmě může požádat auditora o její nezávislé ověření.

Analýza zveřejněných zpráv o platbách vládám

Cílem základní analýzy zveřejněných zpráv o platbách vládám je analyzovat, zda tyto zprávy splňují vybrané zákonné požadavky. Předmětem analýzy je šest zpráv o platbách vládám, z toho tři jsou konsolidované a tři individuální. Všechny zprávy obsahují identifikaci orgánu správy, kterému byla platba provedena, celkovou částku platby jednotlivým orgánům správy a druhy jednotlivých plateb orgánům správy. Následující schéma zobrazuje rozdělení plateb, které společnosti za účetní období roku 2018 odvedly

Podíly jednotlivých plateb orgánům správy



orgánům správy. Ze schématu vyplývá, že společnosti odvedou orgánům správy nejvíce plateb prostřednictvím daní (65 %).

Závěr

Zpráva o platbách vládám je relativně novým dokumentem, který musí vymezené účetní jednotky povinně sestavovat. Vzhledem k vymezení účetních jednotek bude tuto zprávu sestavovat pouze malé množství účetních jednotek zabývajících se činnostmi v těžebním průmyslu nebo činnostmi v odvětví těžby dřeva v původních lesích. Zpráva o platbách vládám není povinně auditovanou zprávou, ale obchodní společnosti ji musí povinně zveřejnit ve sbírce listin. Z analýzy zpráv vyplývá, že nejvíce prostředků tyto společnosti odvádí prostřednictvím daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění placených z výnosů, výroby nebo zisku.

Tento článek vznikl jako jeden z výstupů Interní grantové agentury VŠE IGA F1/25/2019.

Michal Šindelář

Ing. Michal Šindelář, Ph.D., je partnerem auditu ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorских služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR, Institut certifikace účetních, Komoru certifikovaných účetních a jiné odborné instituce.



Zpráva o odměňování členů orgánů kotovaných společností



Jiří Pelák

Dne 1. října 2019 nabyla účinnosti novela zákona o podnikání na kapitálových trzích (ZPKT), která vnáší do výkaznictví kotovaných společností poměrně revoluční změnu: tyto společnosti budou muset povinně zveřejňovat odměny členů představenstev a dozorčích rad (případně dalších osob vyjmenovaných v odst. 1 § 121 ZPKT). Vzhledem k přechodným ustanovením novelizujícího zákona č. 204/2019 Sb. budou emitenti zveřejňovat „zprávy o odměňování“ již za účetní období 2019, ledaže by členové orgánů vykonávali své funkce bezplatně v důsledku nesplnění povinnosti předložit valné hromadě nově vyžadovanou politiku odměňování.

Zpráva musí obsahovat odměny každého jednotlivého člena orgánu, které budou rozděleny do několika kategorií, zejména na pevnou a pohyblivou složku mzdy, jakým způsobem byly uplatněny výkonnostní kritéria (KPI), meziroční změny odměn, informace o transakcích spjatých s opčním programem nebo informace o vracení dříve vyplacených odměn. Úplný výčet náležitostí zprávy obsahuje § 121p.

Společně s požadavkem na vyhotovení a zveřejnění zprávy o odměňování zákon obsahuje i požadavek, aby auditor ověřil, zda tato zpráva obsahuje zákonem vyžadované informace (viz § 121q).

Zpráva o odměňování je nejen unikátní svým obsahem, ale také způsobem vyhotovení a zveřejnění. Vedení společnosti předkládá zprávu o odměnách valné hromadě, která svou případnou nespokojenost

s obsahem zprávy (např. s ohledem na strukturu nebo rozsah uváděných informací) může promítnout do hlasování o doporučeních, jak zprávu pojmout lépe. Vedení společnosti je pak povinno se se schválenými doporučeními vypořádat ve zprávě o odměnách za následující účetní období. Uvedená doporučení ZPKT poněkud záhadně ukrývá pod pojem „neschválení zprávy o odměnách“.

Po konání valné hromady, které byla zpráva o odměňování předložena, je emitent povinen tuto zprávu zveřejnit na svých webových stránkách po dobu 10 let.

Role auditora se zdá být neméně unikátní, a to z řady důvodů: požadavek na „kontrolu“ pouhých náležitostí zprávy je poměrně zvláštní, stejně jako okamžik, kdy tato „kontrola“ má být provedena; dále výsledkem této „kontroly“ není žádná zpráva auditora.

Pro pochopení role auditora je zásadní si uvědomit moment, ve kterém má auditor posoudit, zda zpráva obsahuje požadované informace. Ten bohužel není patrný ze zákona o podnikání na kapitálovém trhu, ale ze směrnice EU č. 2007/36/ES, jejíž transpozici uvedená ustanovení ZPKT zajišťují. ZPKT totiž požadavek na posouzení auditorem uvádí v samostatném paragrafu, zatímco směrnice má tento požadavek zabudovaný v textu, přičemž právě kontext je zde důležitý.

Odstavec 5 článku 9b uvedené směrnice posouzení auditorem spojuje s povinností publikace zprávy na webu emitenta, přičemž hovoří o „ověření, zda informace byly poskytnuty“ (na rozdíl od znění ZPKT, které hovoří o „ověření, zda zpráva obsahuje informace“). Ze směrnice jasně vyplývá, že auditor



své posouzení provádí až poté, co je zpráva o odměňování zveřejněna, a že cílem je, aby se auditor ujistil nejen o tom, že zpráva dané informace obsahuje, ale především, zda tyto informace byly zveřejněny a zda jejich zveřejnění trvalo požadovaných 10 let.

V porovnání s auditem účetní závěrky je tedy role auditora zcela odlišná: v případě ověření účetní závěrky auditor provádí její ověření zejména z toho důvodu, aby se o názor auditora mohli opřít akcionáři při jejím schvalování na valné hromadě.

V případě zprávy o odměňování není cílem práce auditora ověření věcné správnosti či alespoň souladu s účetní závěrkou pro potřeby hlasujících akcionářů, nýbrž plnění zveřejňovací povinnosti. Toto posouzení tedy nemůže proběhnout před valnou hromadou, jako je tomu u účetní závěrky nebo výroční zprávy. Posouzení je možné provést pouze u zveřejněné zprávy.

Jak přesně toto posouzení bude vypadat, jak se bude dokumentovat a podle kterého standardu se provede, právě řeší výbor pro metodiku auditu. Jakmile bude postup auditora vyřešen, KA ČR ho bude publikovat.

Na závěr bych jen uvedl, že se domnívám, že nic nebrání tomu, aby zpráva o odměňování byla součástí výroční zprávy. V takovém případě však auditorovi vznikne povinnost se k této zprávě chovat stejně jako k jakékoli jiné části výroční zprávy, tj. bude informace v ní posuzovat dle ISA 720. Toto posouzení však bude stát „vedle“ posouzení, které je vyžadováno eurokonformě interpretovaným zákonem o podnikání

na kapitálovém trhu. Pokud by klient vyžadoval zprávu auditora ke zprávě o odměňování, jednalo by se o zvláštní, dodatečnou ověřovací zakázku.

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 za vedení výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor.



lidé a firmy

KPMG jmenovala Martina Kocíka partnerem v auditu

Martin Kocík začal pracovat v KPMG v roce 2001 během studia na Fakultě mezinárodních vztahů VŠE v Praze. Dlouhodobě se věnuje auditu průmyslových podniků a obchodních organizací. Mezi jeho klienty patří společnosti působící v automobilovém průmyslu, dopravním strojírenství a sektoru informačních technologií. Auditory zároveň posílí Ondřej Fikrle, který se do Prahy vrátil z pozice partnera v lotyšské kanceláři. Zaměří se na audit finančních institucí.

-vk-

BDO a Moore Stephens se v ČR od 1. ledna 2020 sloučí

Fúze je součástí změny struktury sítě BDO a po sloučení budou firmy působit pod názvem BDO. Sloučení společnosti Moore Stephens s divizemi BDO Audit a BDO IT poskytne nově spojené firmě významné postavení na českém trhu. Nově vzniklá společnost se 450 odborníky a tržbami více než 500 milionů Kč si tímto krokem upevňuje pozici lídra v auditu a poradenství pro středně velké společnosti.

-vk-

Co najdete v e-příloze č. 9/2019

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Obsah

- Accountancy Europe monitoring September / October
- Možné změny v účtování inventarizačních rozdílů
- Přípustnost přeměny s ohledem na vznik nebo prohloubení ztráty nástupnické společnosti
- K právům věřitele vymáhat peněžité plnění přímo za statutárními zástupci neplatící obchodní korporace a možnostem rozpoznání protiprávního jednání statutárních zástupců této obchodní korporace
- Nemocenské i za první 3 dny: co to změnilo na daních nejen brigádníků?
- Jak nekoupit zkažený firemní dluhopis?
- Co byste měli udělat, když se vám postup vaší účetní nezdá...)
- Neziskovkám vadí problémy u veřejných sbírek. Úředníci je schvalují nejednotně
- Starosta si nevyplácel mzdu, porušil zákon. Nemohl jsem uvěřit, říká

-ab-



AUDITOR č. 9/2019

ročník XXVI

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

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 Šindelář, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR