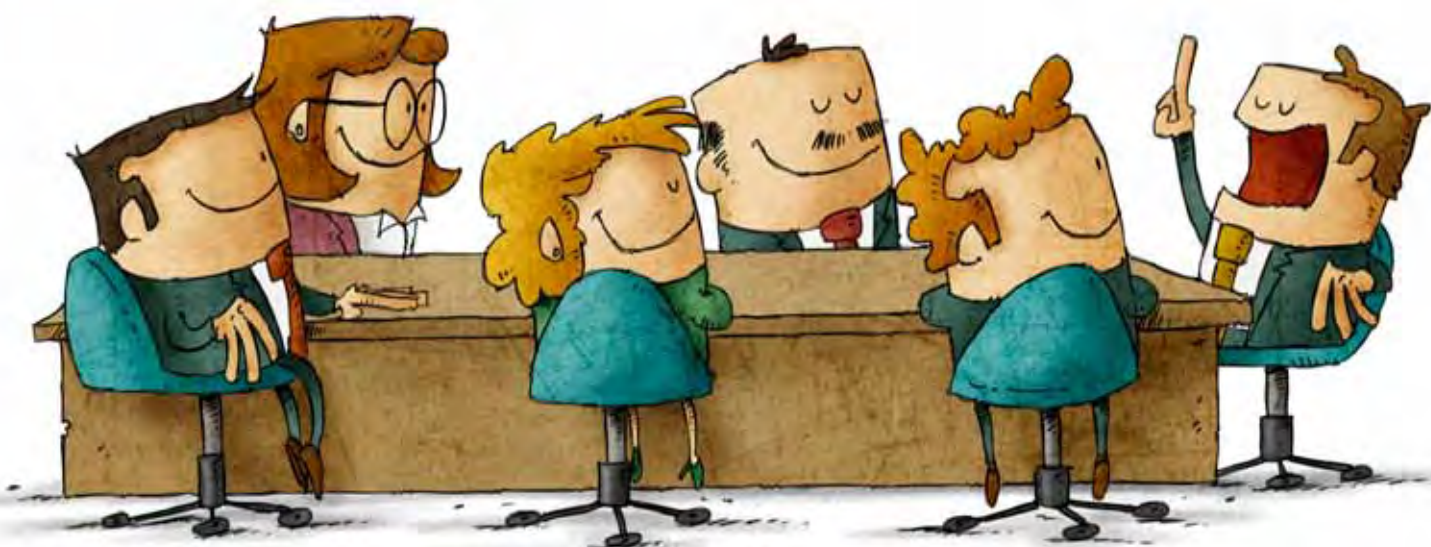


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 10/2021

Téma: Osoby pověřené správou a řízením



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
Zjištění Ministerstva vnitra ČR týkající se přesahování kompetencí při provádění přezkoumání hospodaření.....	2
Aktualizovaná metodická pomůcka k AML pro auditory.....	3
Ze zasedání volební komise KA ČR.....	4
Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR.....	5
Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2022.....	5

### TÉMA ČÍSLA – Osoby pověřené správou a řízením

Editorial.....	6
Corporate governance, informační asymetrie a teorie zastoupení (Vladimír Králíček).....	7
K auditorským postupům na počátku ověřovacích zakázek (Daniel Stirský).....	12
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením v průběhu a na konci auditu účetní jednotky (Michal Šindelář).....	17
Promiňte – s kým mám tu čest? (Jiří Pelák).....	23
Jak se do lesa volá (Stanislav Staněk).....	25

### NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu	
Povinnost vedení předávat informace z představenstva a dozorčí rady auditorovi.....	27
Smlouva o provedení povinného auditu.....	29
Důsledky neschválení účetní závěrky bytového družstva pro auditora.....	30
Dopad nekonání valné hromady do práce auditora.....	31
Hugo a Sally se baví o strategii a plánu auditu.....	10, 14-15, 20, 26-27

Toto číslo vyšlo 5. 1. 2022

## „Divný“ rok 2021 práci výboru pro veřejný sektor nezastavil!



Vladimír Zelenka

Celý loňský rok byl poznamenán pandemií, přesto se jednání našeho výboru pro veřejný sektor pravidelně konala. Zatímco v roce 2020 byla výrazným tématem jednání výboru pro veřejný sektor práce na příručce věnované nestátním neziskovým organizacím, loňským tématem byla příručka k přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků. Předpokládám, že se s ní zájemci z našich řad již seznámili. Obě zmíněné příručky jsou, dle mého názoru, velice pěkně zpracované a je třeba oběma autorským týmům moc poděkovat. A stejně jako v jiných letech nezůstalo jen u přezkoumání, i když toto téma dominovalo. Bylo zahájeno další kolo jednání s ministerstvem financí ohledně této problematiky. Tato jednání se vyznačují oboustrannou snahou o to, aby přezkoumávání hospodaření co nejlépe naplňovalo cíle zákona o přezkoumávání. Výše zmíněná příručka ve stádiu návrhu byla inspirací pro diskuzi při jednáních s MF. V této době domlouváme další termíny těchto jednání.

Jednání pracovní skupiny pro veřejný sektor Accountancy Europe, jichž se za komoru auditorů účastním, se ze známých důvodů konala pouze online formou. A stále na nich převažovala problematika nových a připravovaných standardů IPSAS. Je zajímavé, že zatímco standardizaci IPSAS byla při jednáních věnována velká pozornost,

evropské standardizaci EPSAS, která na svůj rozjezd spíše čeká, byla, patrně oprávněně, věnována podstatně menší pozornost.

Rád bych věnoval několik vět personálním záležitostem našeho výboru. Oslovil jsem všechny členy, aby se vyjádřili ke svému dalšímu působení ve výboru. Z důvodu vytíženosti se dále na činnosti výboru nebudou podílet Blanka Dvořáková a David Bauer, ze zdravotních důvodů se ze svého působení ve výboru omluvila paní Jitka Náhlovská. Všem zmíněným bych na tomto místě velice rád poděkoval za spoustu práce, kterou pro výbor po řadu let vykonávali. Je mi to moc líto, ale tato slova si už bohužel nebude moci přečíst dlouholetá členka komory a výboru pro veřejný sektor, výrazná osobnost účetnictví a auditu ve veřejném sektoru, Danuše Prokúpková. Opustila své nejbližší, ale i nás kolegy z komory a výboru, před několika týdny. Dokud byla zdráva, patřila vždy k neaktivnějším členům výboru. Budeme na její nezapomenutelné repliky, náměty a nápady s vděčností vzpomínat.

Máme za sebou jedno z nejkrásnějších období roku a já bych nerad končil tento úvodník smutnou zprávou. Takže, milí kolegové, věřím, že jste si i v této bláznivé době užili svátky, jak nejlépe to šlo, a oslavili příchod nového roku, do kterého nám přejí především zdraví, mnoho elánu a pohody.

**Vladimír Zelenka**  
předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo on-line 13. prosince 2021 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla diskuze na téma aplikace ISQM 1 a 2 a LCE (Less Complex Entities) v České republice.

Výkonný výbor schválil:

- členy odvolací zkušební komise v navrženém složení,
- plán činnosti výboru pro regulaci a rozvoj profese, výboru pro veřejný sektor, výboru pro účetní výkaznictví, výboru pro vnější vztahy a redakční rady časopisu Auditor na rok 2022,
- navržený postup aktualizace směrnice B18 – *Zásady organizace přípravy a oprav auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky*.

Výkonný výbor dále projednal:

- a vzal na vědomí odpověď z Ministerstva financí ČR ve věci uznávání vybraných profesních auditorských zkoušek,
  - a schválil návrh přípravy XXVIII. sněmu KA ČR,
  - a schválil navržený postup přípravy připomínek a dalšího postupu aplikace ISQM 1 a 2 a LCE,
  - postup a schválil odpověď na externí žádost právníka o sdělení data provedení změny v rejstříku auditorů,
  - a odsouhlasil započtení účasti na interním vzdělávání pro KPV realizovaném od 1. ledna 2022 pro prezentované auditorské společnosti,
  - a vzal na vědomí odpověď na oznámení o porušení ZoA
- a vzal na vědomí:
- informaci o plnění rozpočtu

komory za období leden–listopad 2021,

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o přípravě jednání auditorských komor zemí Visegradské čtyřky v květnu 2022,
- výsledky per rollam hlasování o metodické pomůcce *Postup auditorů při zamezení legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu*,
- informace o rozhodnutí RVDA ve věci auditorské společnosti CSA, spol. s r.o.,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Zjištění Ministerstva vnitra ČR týkající se přesahování kompetencí při provádění přezkoumání hospodaření

Komora auditorů České republiky obdržela souhrn zjištění Ministerstva vnitra České republiky (dále „MV ČR“) týkající se přesahování kompetencí pracovníků provádějících přezkoumání hospodaření do kontrolních pravomocí MV ČR.

Kontrolou výkonu samostatné působnosti je na základě § 129 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, pověřeno MV ČR.

Kontrolující z MV ČR se při provádění kontrol výkonu samostatné působnosti obcí setkali s níže uvedenými doporučeními a požadavky, jež jsou dle tvrzení obcí sdělována pracovníky provádějícími přezkoumání hospodaření. Zejména se jedná o následující situace:

- vyžadování vyhotovování tzv. výpisů usnesení;
- doporučení neuvádět osobní údaje v originálech zápisů ze zasedání či schůzí orgánů obce, zejména u dispozic nemovitým majetkem;
- doporučení připojovat podpisy určených osob jen na výpisech usnesení, nikoliv zápisech ze zasedání či schůzí orgánů obce;
- doporučení neuvádění usnesení v zápisech ze zasedání či schůzí orgánů obce, ale pouze ve výpisech usnesení;
- doporučení vyslovovat souhlas se vznikem pracovně-

právního vztahu mezi obcí a členem zastupitelstva obce pro futuro na celé volební období na ustavujícím zasedání zastupitelstva obce, ať již s jednotlivci či obecně, případně svěřeni dané vyhrazené pravomoci zastupitelstva obce starostovi obce;

- vyžadování zveřejňování zápisů ze zasedání zastupitelstva obce na úřední desce obecního úřadu;
- doporučení schvalování tzv. souhrnných usnesení na konci zasedání.

Podle názoru MV ČR nejsou výše uvedené doporučené postupy v souladu s požadavky právní úpravy, případně přímo v rozporu s ní. Nejedná se o taxativní výčet všech zjištění, ale zejména o opakující se zjištění, stejně tak se jedná o informace zjištěné i v průběhu roku 2021.

V případě, že je při přezkoumání hospodaření obce zjištěna skutečnost, která je v kontrolní pravomoci MV ČR a jeví (i domněle) znaky postupu v rozporu s právními předpisy, doporučuje MV ČR odkázat dotčené obce na metodické materiály MV ČR<sup>1</sup> či přímo na Odbor veřejné správy, dozoru a kontroly MV ČR, a to z důvodu předcházení případného nezákonného postupu obce.

oddělení metodiky KA ČR

<sup>1</sup> <https://www.mvcr.cz/odk2/clanek/metodicke-materialy-k-zakonnym-zmocnenim.aspx>

## Aktualizovaná metodická pomůcka k AML pro auditory

Na základě požadavku § 21 odst. 12 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále „AML zákon“), připravilo metodické oddělení ve spolupráci s výborem pro regulaci a rozvoj profese aktualizovanou metodickou pomůcku *Postup auditorů při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu* (dále jen „Metodická pomůcka“) podlehající odsouhlasení Finančním analytickým úřadem (dále „FAÚ“). Dne 16. listopadu 2021 obdržela KA ČR souhlas FAÚ s aktualizovaným zněním. Výkonným výborem KA ČR byla finální verze schválena s účinností od 30. listopadu 2021.

Aktualizovaná verze Metodické pomůcky je vám k dispozici na webových stránkách KA ČR v sekci Metodika / Metodické pomůcky / Audit účetní závěrky<sup>1</sup>.

V souvislosti s poslední poměrně rozsáhlou novelou AML zákona (zákon č. 527/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, zákony související s přijetím zákona o evidenci skutečných majitelů a zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů) a s ohledem na výklad některých ustanovení FAÚ přináší aktualizovaná verze Metodické pomůcky několik dalších povinností pro auditory jako povinné osoby.

### Stanovení hodnoty obchodu pro identifikaci a kontrolu klienta

Dosud byl auditor povinen v souladu s požadavkem § 7 AML zákona identifikovat klienta nejpozději tehdy, když bylo zřejmé, že hodnota obchodu překročí hodnotu 1 tis. eur, resp. provést kontrolu klienta v případě, že hodnota obchodu překročí 15 tis. eur (§ 9 AML zákona). V případě auditorů byla výše hodnoty

takového obchodu vázána na hodnotu odměny auditora za poskytnutou auditorskou službu. Ze strany FAÚ však došlo ke změně dosavadního výkladu v termínu „hodnota obchodu“, ve které již není zvažována pouze odměna auditora za poskytnutou auditorskou službu, ale musí být zvažována i činnost klienta v souvislosti s poskytovanou auditorskou službou.

Pokud je tedy předmětem obchodu např. jednorázové ověření účetní závěrky, přičemž obchody klienta s dalšími smluvními stranami přesahují výši 1 tis. eur (identifikace), resp. 15 tis. eur (kontrola), je dle FAÚ auditor povinen provést identifikaci, resp. kontrolu klienta, právě s ohledem na hodnotu těchto finančních prostředků, nikoli s ohledem na výši odměny za poskytnutí takové auditorské služby klientovi.

Jaká kritéria, mimo odměny auditora za poskytnutou auditorskou službu, by však při zvažování hodnoty předmětu plnění při poskytování auditorských služeb měla být zvažována, není ve výkladu FAÚ specifikováno. Doporučujeme proto auditorům zvažovat všechny významné hodnoty klienta (např. aktiva, pasiva, vlastní kapitál, cizí zdroje, obraty, výnosy, náklady, hodnotu transakcí se třetími stranami). Pokud některé kritérium limit překročí, pak provést identifikaci, resp. kontrolu klienta. Tento rozšiřující výklad by měl být aplikován v auditorské praxi, a to od data účinnosti této Metodické pomůcky.

### Skutečný majitel a postup při zjištění nesrovnalosti

Definice skutečného majitele a vedení evidence skutečných majitelů byly upraveny a přesunuty do samostatného zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů (dále „ESM zákon“). O této změně byli auditoři již informováni v článcích v číslech 6/2021 a 7/2021 časopisu Auditor.

Novou povinností auditora jako povinné osoby je řešení nesrovnalostí zjištěných při identifikaci



<sup>1</sup> <https://www.kacr.cz/audit-ucetni-zaverky>

a kontrole klienta, oproti informacím uvedeným klientem v evidenci skutečných majitelů. Auditor je v zásadě podle § 15a AML zákona povinen upozornit na takovou skutečnost klienta spolu s informací, v čem takovou nesrovnalost spatřuje a umožnit klientovi se k této skutečnosti vyjádřit. Pokud klient nesrovnalost bez zbytečného odkladu nevysvětlí či nevyvrátí, oznámí auditor zjištěnou nesrovnalost soudu, který je příslušný k řízení o nesrovnalosti podle ESM zákona. Oznámení musí být doloženo skutečnostmi nebo písemnostmi, které nesrovnalost osvědčují, a vyjádřením klienta, pokud jej učinil.

Při zjišťování skutečného majitele může v praxi docházet k celé řadě na posouzení velmi složitých situací, proto připravilo ministerstvo spravedlnosti ve spolupráci s FAÚ příručku evidování skutečného majitele, která je dostupná na webových stránkách FAÚ i evidenci skutečných majitelů, spravované ministerstvem spravedlnosti. Auditóři ji mohou využít jako další informativní a pomocný materiál.

### **Hodnocení rizik legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu provedené KA ČR a dopad do identifikace a kontroly klienta**

V souladu s požadavkem § 21 odst. 12 a § 21a odst. 4 AML zákona připravila KA ČR jako součást Metodické pomůcky pro své členy hodnocení rizik legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu s ohledem na auditorskou činnost. Toto hodnocení je podkladem pro auditory jako povinné osoby při identifikaci a posouzení rizika legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu při výkonu jejich auditorské činnosti. V tomto hodnocení jsou auditóři povinni také zohlednit výsledky hodnocení rizik na úrovni

České republiky, výsledky nadnárodního hodnocení rizik, faktory možného zvýšeného rizika uvedené v příloze č. 2 AML zákona a další dostupné informace, které souvisí s těmito riziky ve vztahu k činnosti auditorů.

Hodnocení rizik provedené auditorem pro svou auditorskou praxi je základem pro identifikaci kategorie klientů, obchodních vztahů a obchodů s potenciálně nižším rizikem zneužití pro legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo financování terorismu, kde auditor může při naplnění požadavku § 13 AML zákona aplikovat zjednodušenou identifikaci a kontrolu klienta.

Problematika opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu je již dlouhou dobu součástí povinností auditora při výkonu auditorské činnosti. V posledních letech však povinností ve vztahu k povinným osobám přibývá. Bohužel lze očekávat tento trend i do budoucna.

oddělení metodiky KA ČR



## **Ze zasedání volební komise KA ČR**

V souladu s volebním řádem zahájila volební komise přípravy voleb do výkonného výboru a dozorčí a kárné komise a vyhlásila doplňovací volby do volební komise. VK projednala a schválila harmonogram přípravy voleb, které se budou konat na XXVIII. sněmu 14. listopadu 2022, příspěvek do časopisu Auditor č. 10 a formuláře pro navrhování kandidátů. Vzhledem k aktuální situaci komise materiály projednala korespondenčně a hlasovala per rollam, výsledky hlasování byly známy do 9. prosince 2021.

Zároveň komise stanovila datum 25. března pro zaslání návrhů na kandidáty. Sněm bude volit sedm nových členů a šest náhradníků do výkonného výboru, jedenáct členů a čtyři náhradníky do dozorčí komise a sedm členů a tři náhradníky do kárné komise.

Vzhledem k tomu, že v posledních volbách během XVII. sněmu kandidovali do volební komise pouze čtyři auditóři, rozhodla volební komise vyhlásit doplňovací volby pro jednoho člena a dva náhradníky i do volební komise. Volební komise připravila formuláře pro návrhy kandidátů, které jsou součástí tohoto čísla časopisu Auditor. Od posledních voleb také zůstává v platnosti možnost navrhnout kandidáta na dvou formulářích. Formuláře (včetně vzoru hlasování na dvou formulářích) jsou k dispozici i na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Pro členy / Sněmy.

**Miroslav Kodada**  
předseda Volební komise  
Komory auditorů ČR

## Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR

Letošní sněm bude volit členy všech volených orgánů KA ČR. Volební komise stanovila termín 25. března pro přijímání návrhů na kandidáty.

Sněm tedy bude v souladu s ustanovením v platném znění volit polovinu, tj. sedm členů, výkonného výboru a šest náhradníků, jedenáct členů a čtyři náhradníky dozorčí komise a sedm členů a tři náhradníky kárné komise. Volební komise také vyhlašuje doplňovací volby jednoho člena a dvou náhradníků volební komise.

V letošních listopadových volbách se bude naposledy volit plný počet členů DK a KK a podle § 6 a 7 statusu bude šest členů DK a čtyři členové KK s nejvyšším počtem hlasů zvoleno na období čtyř let, ostatních pět členů DK a tři členové KK budou voleni na dva roky, od r. 2024 bude i do komisí volena vždy jen polovina členů a volby budou vyhlašovány každé dva roky, jak je tomu již nyní u voleb členů výkonného výboru.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou součástí tohoto čísla a jsou také ke stažení na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Aktuality a v sekci 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 25. 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

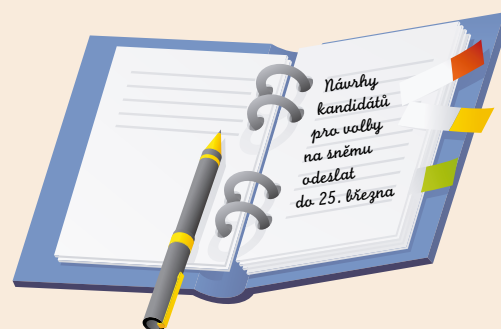
zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do volených orgánů a rozeslány všem auditorům. Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

Od posledních voleb také platí možnost navrhovat kandidáty na dvou kandidátních lístcích. Do jednoho formuláře doplní navrhovatel iniciály kandidáta a svůj podpis a do druhého vyplní příslušné údaje a podpis sám kandidát. Návod bude opět zveřejněn na webu v sekci Pro členy / Sněmy.

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

**Miroslav Kodada**

předseda Volební komise Komory auditorů ČR



## Fixní příspěvky jsou splatné do 31. ledna 2022

Dovolujeme si připomenout, že fixní příspěvky za auditory a auditorské společnosti (včetně asistentů auditora) pro rok 2022 jsou splatné ke dni 31. ledna 2022. 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 3 500 Kč,
2. za auditorskou společnost ve výši 18 000 Kč,
3. příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 3 500 Kč za každého asistenta auditora nebo auditora v pracovním poměru.

Číslo účtu Komory auditorů ČR je 87039011/0100. Uvádějte vždy variabilní symbol, slouží k identifikaci plátce. VS tvoří u auditorů čtyřmístné evidenční číslo + 31 (xxxx31), u asistentů rovněž 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 [pagacova@kacr.cz](mailto:pagacova@kacr.cz) rozpis této částky s uvedením evidenčních čísel oprávnění auditorů, resp. registračních čísel asistentů auditora.

**Veronika Rojková**

evidence auditorů KA ČR

## Editorial

Rok se s rokem sešel a vám se dostává do rukou poslední číslo časopisu Auditor v roce 2021. Uplynulý rok byl stejně jako ten předchozí poměrně značně ovlivněn pandemií covid-19, která měla zcela jistě dopad na naši auditorskou práci. Téma míří právě na oblast, která se v době omezování kontaktů stala komplikovanější, tj. na problém komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením a vedením účetní jednotky. Číslo se zaměřuje na auditorské standardy, které předávání informací mezi těmito subjekty upravují a vyplývají z nich pro auditory určité povinnosti.

Proč je důležité, aby se auditor vůbec zabýval oblastí správy společností (corporate governance), objasňuje ve svém článku docent Králíček. Článek vymezuje správu společností v anglosaském i evropském pojetí práva a její vývoj. Uvádí také příklady selhání funkčnosti nastaveného systému správy společností a jejich důsledky.

Další články čísla se zabývají samotnými auditorskými standardy a povinnostmi z nich vyplývajícími. Jaké kroky v rámci komunikace s vedením a osobami pověřenými správou a řízením musí auditor provést před uzavřením smluvního vztahu a v prvních fázích auditní zakázky, ve spojení s pohledem člena kontrolního orgánu komory auditorů na tuto oblast, uvádí druhý článek čísla od Daniela Stírského.

Požadavky na vzájemnou komunikaci nevyplývají jen ze standardů ISA 260 a ISA 265, ale jednotlivé standardy obsahují mnoho ustanovení vyžadujících určitou interakci mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením či vedením. Základní přehled těchto požadavků předkládá následující článek. Tento článek se také věnuje náležitostem komunikace v rámci finální části auditu, tj. při formulování výroku auditora a předání zprávy auditora. Samotné vymezení osob pověřených správou a řízením, vedení

a základních náležitostí jejich komunikace s auditorem uvádí následující článek.

Důležitost oboustranné a otevřené výměny informací mezi auditorem a výborem pro audit zdůrazňuje poslední článek věnovaný komunikaci mezi nimi, jehož autorem je Stanislav Staněk. Všichni víme, že jak se do lesa volá, tak se z lesa ozývá, jak trefně poznamenává autor.

V tomto čísle najdete i časté dotazy směřující k problémům v rámci komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením či vedením účetní jednotky.

Do roku 2022 vám přeji mnoho úspěšných auditů a minimum složitých situací při řešení problémů s osobami pověřenými správou a řízením či vedením.

**Michal Šindelář**  
editor tohoto čísla



## Corporate governance, informační asymetrie a teorie zastoupení



Vladimír Králíček

Ještě před několika desítkami let byl výraz corporate governance v české odborné veřejnosti prakticky neznámý, a to i přesto, že správní orgány korporací reálně existovaly, plnily (některé) své funkce a jejich postavení bylo popsáno v české legislativě. Auditóři s těmito orgány, nebo přesněji řečeno s osobami, které by-

ly v představenstvech akciových společností a v dozorčích radách, běžně komunikovali s cílem realizovat audit v co nejvyšší kvalitě, nebo jak se tomu tenkrát říkalo, s řádnou péčí. Problematice vztahu auditóřů a orgánů corporate governance se v tomto čísle časopisu Auditor budou věnovat další články, já osobně bych se chtěl zaměřit na teoretické vysvětlení této problematiky. Jsem si vědom toho, že se často užívá klišé, že „nejlepší teorií je dobrá praxe“, ale věřím, že je toto vyjádření míněno spíše v položertu a že určitě neuškodí, když se auditóři seznámí s vybranými teoretickými postuláty z této oblasti.

V učebnicích auditingu<sup>1</sup> se tradičně konstatuje, že poptávka po auditu je vyvolána především informační asymetrií, kdy (obecně) jedna rozhodující se osoba má více informací, než osoba druhá (v tradičních příkladech má kupující méně informací než prodávající atp.). Aplikováno na situaci v podnikání resp. auditu mají vlastníci méně informací než manažeři (ředitelé). Toto pojetí je sice pravdivé, ale není jediným vysvětlením pro existenci auditu ani pro existenci struktur a funkcí, které oprávněně vlastníci požadují po corporate governance.

Informační asymetrie je úzce spojena s teorií zastoupení. Tu lze stručně popsat tak, že existuje vztah mezi dvěma či více stranami (osobami), z nichž jedna, označovaná jako agent, jedná v zájmu či z pověření druhé strany označované jako principál. Obdobně jako u jiných ekonomických kategorií lze i u teorie zastoupení najít podhoubí již v díle Adama Smitha. Ten se domníval, že celý pokrok lidstva a především pak pokrok v ekonomice je založen na „sobectví“ jednotlivých osob, které se snaží maximalizovat osobní

benefit, ale tím de facto pomáhají i ostatním. Ve svém nejznámějším díle Bohatství národů pak v souvislosti se správou majetku napsal: „Vzhledem k tomu, že ředitelé společností spravují peníze jiných lidí a nikoliv své vlastní, není možné předpokládat, že budou na ně dohlížet s takovou péčí, s jakou společníci v soukromém spolupodílnictví dohlízejí na svůj majetek... vedení takové společnosti musí se proto vždy vyznačovat větší či menší nedbalostí a rozhozovačností.“

Na Smitha navázala řada autorů, z našeho pohledu je zajímavý názor J. S. Milla<sup>2</sup>, který k maximalizaci individuálního užítu přidává ještě existenci institucí, které ovlivňují chování jedince a dále pak i jeho vztah k ostatním lidem.<sup>3</sup> Tento přístup pak dává základ i pro druhou větev při vysvětlování podstaty corporate governance, která je označována jako „stewardship theory“ (koncept řádného hospodáře), zatímco první větev bývá označována jako teorie „agent – principle“. Na Milla coby filosofa, který přispěl i k vývoji ekonomie jakožto vědy, navázal Alfred Marshall, který ve své knize Principles of Economics formuloval teorii mezního užítu při rozhodování. Marshall byl velmi populární na přelomu 19. a 20. století a je zařazován do tzv. neoklasické ekonomické školy. Jeho výše zmíněná publikace byla pak mnoho desetiletí nejpoužívanější učebnicí ekonomie na univerzitách po celém světě, patrně do doby, než byla nahrazena nám všem známou učebnicí Samuelsona<sup>4</sup>.

Teorie zastoupení běžně pracuje s porovnáním mezních užítků jednotlivých zúčastněných stran, vychází z předpokladu, že k maximalizaci vlastního užítu dochází v bodě, kdy náklady směny jsou totožné s výnosy ze směny. S tímto pracuje i Coase<sup>5</sup>, který navázal na Marshalla a je považován za jednoho ze zakladatelů teorie firmy, v rámci níž má teorie zastoupení významnou roli.

Pro teorii zastoupení je velmi důležitý proud tzv. institucionalismu, který vznikl ve Spojených státech na konci 19. století. Tento proud v mikroekonomii zkoumá roli institucí v ekonomice,<sup>6</sup> za instituce jsou považovány jednak tzv. formální instituce (např. zákony), ale i tzv. neformální instituce (např. zvyky nebo

<sup>1</sup> Hayes R. Dassen R. Schilder A., Walage P., Principles of Auditing – An introduction to International Standards on Auditig, Prentice Hall, 2. vydání, 2005., ISBN 0-273-68410-8.

Müllerová L., Králíček V. Auditing, nakladatelství VŠE v Praze - Oeconomica, Praha, 2017, ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>2</sup> Sojka, M. Dějiny ekonomických učení, 2010, Havlíček Brain Team, ISBN 978-80-87109-21-2.

<sup>3</sup> Ve skutečnosti je známá a často citovaná publikace Johna Stuarta Milla knihou o etice, nikoli o ekonomii. Původně se jednalo o postupně vydané články, které J. S. Mill následně vydal pod názvem Utilitarianism (1863).

<sup>4</sup> Samuelson P., Nordhaus W., Ekonomie, český překlad původního 13. vydání knihy, Praha, 1991, ISBN 80 205-0192-4.

<sup>5</sup> Za článek Problem of Social Cost z roku 1960 a především za článek The Nature of the Firm (který se také zabýval teorií transakčních nákladů) z roku 1937 získal Ronald Coase v roce 1991 Nobelovu cenu za ekonomii.

<sup>6</sup> V ekonomickém pojetí jsou instituce jakékoliv omezení, které utváří ekonomické chování lidí. Jinak řečeno jsou instituce množinami pravidel ovládajících jednání. (Bobek)



kultura společnosti). Praktického uznání tato teorie dosáhla v podobě New Deal jakožto programu americké vlády reagujícího na hospodářskou krizi na přelomu dvacátých a třicátých let minulého století.<sup>7</sup> Na institucionalismus pak navazuje neoinstitucionalismus, který vychází z neoklasické ekonomické teorie, již doplňuje o informace, transakční náklady a vlastnická práva. V části vlastnických práv je zdůrazňován princip internalizace nákladů spočívající v tom, že kdo nese náklady, musí zároveň mít právo využívat i veškeré výnosy, resp. ten, kdo realizuje výnosy, musí nést i náklady s nimi související. Pokud instituce (zákony, zvyklosti, společenské kultury) zasáhnou do struktury, může dojít k externalizaci nákladů či výnosů.<sup>8</sup> (Zde se blížíme i pojmu morální hazard, který ve stručnosti představuje situaci, kdy jsou náklady přenášeny na jinou stranu, zatímco benefity zůstávají na straně původní). Transakční náklady představují takové náklady, které jsou spojené se směřováním a vynucováním vlastnických práv. Existují dva typy transakčních nákladů, náklady ex ante (náklady na přípravu a uzavření dohody) a náklady ex post (náklady na zajištění nebo vynucení vlastnických práv). Je logické, že příliš vysoká úroveň transakčních nákladů může znemožňovat provádění transakcí. Empirické studie prokazují, že v čase mají transakční náklady tendenci stoupat. Problematika informací se soustřeďuje především na nedokonalé informace, které bezprostředně vedou ke vzniku vztahů zastoupení.

V současné době lze říci o řadě společností, především těch, které mají právní formu akciových společností a operují v globálním hospodářském prostoru, že nikomu nepatří, jelikož velké množství vlastníků není schopno reálně a navíc správně vykonávat svá vlastnická práva. Zároveň ale manažeři, kteří jsou v roli agentů, nemají právo se obohacovat na úkor vlastníků, pro které firmu řídí. V literatuře se uvádí, že manažeři nemají neutrální sklon ve vztahu ke všem typům nákladů. Místo toho jsou některé typy nákladů vynaloženy nejen proto (pokud vůbec), aby zvýšily produktivitu, ale naopak způsobem, kterým zvyšují individuální nebo společné zájmy manažerů.

V současné době lze hovořit o dvou proudech v teorii zastoupení. Normativní proud je založen na díle S. A. Rosse, ve kterém autor definoval ekonomické základy teorie zastoupení, v nichž matematicky determinoval, jaký užitek má agent a jaký principál. Dle této matematické formulace dospěl k závěru, že v praxi by poměrně často mohlo docházet k situaci, kdy se principál bude snažit stanovit odměnu agenta tak, aby agent byl motivován realizovat pro principála maximalizaci zisku. Existence funkcí auditu pak dokládá, že tato myšlenka je sice správná, sama o sobě však nefunguje.

Ke snížení informační asymetrie mezi agentem a principálem tedy může sloužit nejen dobře nastavená struktura a funkce corporate governance, ale především takový výkon externího (finančního, statutárního) auditu, který prostřednictvím funkcí nezávislosti a odbornosti umožní minimalizovat rozdíl v informačním zastoupení principála. Jak lze z literatury dovodit, rozdíly jsou dány především rozdílnými informacemi z hlediska jejich struktury, časování a schopnosti tyto informace interpretovat či využít z důvodu nižší specifické odbornosti principála.

Druhým proudem je pozitivní teorie zastoupení, která se zaměřuje na identifikaci situací, ve kterých budou mít principál a agent rozporuplné cíle. Následně se pokouší popsat mechanismy, které omezují agentovo (přirozeně) sobecké chování (opět například postavení představenstva či top managementu nebo externí audit). Lze snadno dovodit, že oba proudy, normativní i pozitivní, mají shodný cíl, ale používají jiné, specifické postupy. Jakožto auditoři se patrně přikloníme spíše k proudu normativnímu, který následně po popisu situace hledá cesty, jak by se do daného stavu mělo zasáhnout. Touto cestou je v případě corporate governance mimo jiné i vybudování příslušných kodexů správy a řízení společností. Ke ztrátě důvěry v nastavené systémy corporate governance a tím i ke vzniku kodexů správy a řízení přispěly skandály v poslední čtvrtině dvacátého století, především pak Maxwell Communication, ale i Bank of Credit and Commerce International, Polly Peck, Waste Management a řada dalších, které předcházely ikonickému skandálu společnosti Enron. Velmi zajímavý je příběh společnosti Maxwell Communication, ve kterém je možné zaznamenat jednak československou stopu, ale rovněž jej lze pokládat za zásadní podnět



*Když jsem se přihlásil na seminář „Umíte řešit problémy a zvládat stres?“, tak jsem si nevšiml, že jeho součástí jsou i praktické příklady.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>7</sup> Podle teoretiků i praktiků, institucionalismus ve 20. století nezískal tolik příznivců jako keynesiánský nebo monetarismus, jeho role v poznání však nebyla zanedbatelná.

<sup>8</sup> Bobek, M., Vztahy zastoupení v ověřovacích zakázkách, disertační práce VŠE v Praze, Praha, 2018.

ke vzniku prvního kodexu správy a řízení společností, takzvanému Cadburyho kodexu.

Zakladatelem společnosti Maxwell Communication byl Ian Robert Maxwell. Ten se narodil ještě jako Ján Ludvík Hoch v městečku Slatinské Doly v roce 1923 v tehdejší Československu. Zakarpatská Ukrajina, jak se tehdejší část Československa nazývala, byla v roce 1939 obsazena Maďarskem. V té době však již mladý Ján Hoch sloužil v Britské armádě a v jejích jednotkách se zúčastnil i vylovení v Normandii. Na konci války (tedy v pouhých 22 letech) již dosáhl hodnosti kapitána a byl několikrát vyznamenán. Jeho jazykové schopnosti a znalosti jej předurčovaly spíše k jednání či obchodování než k přímému boji. Po skončení války si několikrát změnil jméno. V roce 1945 se oženil s francouzskou ženou protestantského náboženského vyznání, přestože on sám byl náboženství židovského. Počátkem padesátých let začal podnikat v oblasti vydavatelství novin a časopisů, postupem doby se jeho Pergamon Press Limited rozrostl do obrovského impéria a s rozmanitými aktivitami (včetně vlastnictví fotbalového klubu Derby County; pokus o nákup známějšího a kvalitnějšího klubu Manchester United v roce 1984 se nezdařil). Ke svým podnikatelským aktivitám přidal i kariéru politickou, v období 1964–1970 byl členem dolní komory britského parlamentu za Labouristickou stranu.

Ekonomické problémy jeho firem, které řídil velmi centralizovaným způsobem, jej vedly k řadě kroků, jejichž cílem bylo podnikatelské impérium udržet ve zdánlivě dobré kondici. Posledním krokem, který pak patrně vedl k jeho konci, bylo přesunutí majetku z penzijních fondů do běžného provozu. Vše se však projevilo až po jeho smrti, která je rovněž zahalena určitým tajemstvím. Jistě víme jen to, že se v listopadu 1991 plavil na své jachtě Lady Ghislane nedaleko Kanárských ostrovů. Okolnosti, za kterých se ocitl ve vodách Atlantského oceánu, patrně již nikdo neobjasní. Oficiální verzí byla nešťastná náhoda, existují spekulace na téma sebevraždy (motivem pak katastrofický stav jeho podniků, popřípadě i skutečnost, že těsně před smrtí byl vyšetřován ohledně válečných zločinů, kterých se údajně dopouštěl v roce 1945) nebo dokonce i vražda (spolupráce s MI5, Mossadem a možná i s tajnými službami ve východní Evropě). Jak již bylo uvedeno, právě jeho smrt vedla k odhalení nekalých praktik ve společnosti a jejímu kolapsu.

V důsledku krachu společnosti Maxwell Communication byla ustavena parlamentní vyšetřovací komise, dále pak označována jako Cadburyho komise. Komise byla ustanovena v květnu 1992 na popud

Rady pro účetní výkaznictví (Financial Reporting Council), Londýnské burzy cenných papírů (London Stock Exchange) a účetní profese. Úkolem komise bylo analyzovat britský systém corporate governance a navrhnout opatření, která by obnovila důvěru investorů po několika účetních skandálech počátkem 90. let minulého století. Závěrečná zpráva byla vydána v prosinci 1992 a již v roce následujícím vznikla společností, jejichž akcie jsou kótovány na Londýnské burze, povinnost podle schválených pravidel postupovat (tzv. Cadbury report). Na poli corporate governance se pak ve Velké Británii začaly objevovat nové kodexy, vždy vycházející z původního Cadbury Reportu, ale akcentující další prvky v rámci správy a řízení společností. Například již v roce 1995 byla ustavena další odborná skupina, vedená tentokrát sirem R. Greenburym, která se zaměřila na odměňování členů „rady ředitelů“ (Board of Directors). Výsledná zpráva doporučovala zveřejňování příjmů členů vrcholového vedení a rovněž doporučovala zřízení nezávislých výborů pro odměňování. O tři roky později, tedy v roce 1998, byla ustavena komise pod vedením sira R. Hampela, jejímž úkolem bylo analyzovat dopad Cadburyho kodexu a Greenburyho zprávy na kapitálový trh ve Velké Británii. Dospěla k závěru, že je třeba přijmout rozhodující většinu závěrů z předchozích dokumentů, a navrhla přijetí kodexu, který by odstranil nedostatky předchozích zpráv. Vznikl tak tzv. sjednocený kodex (Combined Code), posuzovaný ještě Turnbullovou komisí a do praxe zavedený v roce 1998. Podmínky tohoto kodexu musely splňovat všechny společnosti, jejichž akcie jsou obchodovány na Londýnské burze cenných papírů<sup>9</sup>. V současné době tuto úlohu zajišťuje UK Corporate Governance Code<sup>10</sup>.

Pokud se zaměříme na problematiku corporate governance v EU, je možné snadno z veřejných zdrojů dohledat, že tato oblast je upravována jednak právními dokumenty, ale souběžně s nimi pak kodexy správy a řízení společností. Iniciativa je zde především na organizaci OECD<sup>11</sup>, která (byť nikoli evropská, ale globální) vypracovala v roce 2001 dokument s označením Code of Corporate Governance. Ten byl dále několikrát aktualizován, v současné době (poté, co se OECD podařilo aktivovat i G20) je označován jako Principy správy a řízení společností zemí skupin G20 a OECD (G20/OECD Principles of Corporate Governance<sup>12</sup>). Jeho význam spočívá v tom, že se pokouší naznačit „nejlepší praxi“ bez ohledu na to, v jaké jurisdikci konkrétní podnik působí, a je i určitým vzorem pro ty země, které v národní úpravě správy a řízení společností nemají tradici a zkušenosti. To se týkalo i České

<sup>9</sup> Jurka, R., Správa a řízení společností se zaměřením na výbor pro audit, disertační práce VŠE v Praze, Praha, 2018.

<sup>10</sup> [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk)

<sup>11</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), viz [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>12</sup> Viz OECD 2015 – [https://read.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2015\\_9789264236882-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2015_9789264236882-en#page1)

republiky, jejíž akciové společnosti s rozptýleným vlastnictvím zpravidla vznikaly v průběhu privatizace v polovině devadesátých let minulého století. Způsob jejich vzniku, fungování a řízení byl upraven řadou obecně právních předpisů (zejména zákonem č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník atp.), ale chyběla norma či vodítko pro praktickou

detailní činnost při správě a řízení společností. Není proto divu, že se zainteresované strany rozhodly využít Kodexu OECD, upravily jej do podoby přijatelné pro Českou republiku (především jej daly do souladu s obecně závaznými právními předpisy) a vydaly jako dobrovolně akceptovatelné doporučení v roce 2001 a následně v roce 2004. Kodex je primárně určen společnostem, jejichž cenné papíry jsou

## Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

### 1. Význam bankovních konfirmací pro audit úvěrů



Ahoj Sally, velmi živě si vybavuji, jak jsme se někdy vloni bavili na téma bankovních konfirmací<sup>1</sup>, a od té doby je opravdu na všech zakázkách vyžadují. U našeho dlouhodobého klienta Obchod s.r.o. jsem je nechal na našem asistentovi Mojžírovi.

Super. Bankovní konfirmace jsou jako externí důkazní informace základem ověření úplnosti pro různé položky, třeba úvěry, zástavy, deriváty apod.



Před začátkem auditu jsem telefonoval s klientem a zjistil jsem, že jsme neposlali konfirmaci na jednu jejich novou banku.

A proč?

Mojmír se klienta pořádně nezeptal, jestli spolupracují s novými bankami, a domluvil se jen na těch, o kterých věděl z minulosti a z předauditů.

Pamatuješ si, jaká jsou rizika, když nám bude bankovní konfirmace chybět?

Vím, že alternativní testy nejsou v tomhle případě snadné a spoléhat se čistě jen na dokumenty předložené klientem, nemusí být dostatečné. Jak už jsme si vloni říkali, klient nám nemusí sdělit některé důležité informace, ale z konfirmace se vše podstatné dozvíme raz dva.

Přesně tak. Zjistíš tak třeba, jestli nemají úvěry zajištěné proti úrokovému či kurzovému riziku nebo jestli k nim nemají zástavy.

A pomůže mi to identifikovat všechny potřebné dokumenty, které si musím od klienta vyžádat, abych mohl posoudit další případná rizika.

Tak rychle chybějící konfirmace zařídíte.

-JaK-

<sup>1</sup> Viz Auditor 4/2020

kótovány na regulovaném trhu, to však neznamená, že by se k jeho ustanovením nemohly přihlásit i jiné společnosti. Obsah Kodexu 2004 je rozdělen do šesti kapitol a dále obsahuje i čtyři poměrně rozsáhlé přílohy. Struktura jednotlivých kapitol je taková, že nejprve jsou vyjádřeny zásady pro danou oblast (v heslovitém vyjádření) a teprve následně v komentáři se uvádějí podrobnosti a vysvětlující argumenty.<sup>13</sup> Společnosti by měly Kodex přijmout jako celek a postupovat podle principu „comply or explain“, tedy „postupuj podle návodu nebo vysvětli, proč tak nečiníš“.<sup>14</sup>

Mezinárodním trendem je, že práce členů správních orgánů se stále více považuje za specializovanou profesi. Tomu tak bohužel zatím není v České republice. Je pravdou, že již v roce 1998 vznikl Institut členů správních orgánů (Czech Institute of Directors) jako nezávislá a nezisková organizace vyvíjející rozmanité aktivity v oblasti corporate governance<sup>15</sup>. Počet fyzických osob, které jsou členy Institutu, je však v podstatě zanedbatelný (cca 40) a počet právnických osob je také poněkud malý (12 členů). Rovněž počet těch, kteří byli ovlivněni vzdělávacími aktivitami, neodpovídá potřebám současné praxe. To však pochopitelně není chybou Institutu, ale spíše projevem nezájmu o tuto oblast a její soustavné podceňování či politizace. V zájmu objektivnosti je však třeba přiznat, že ani evropská zastřešující organizace, tedy European Confederation of Directors' Associations, nemá zásadní vliv na dění v oblasti správy korporací. Vznikla až v roce 2004 a v současné době má deset stálých a šest přidružených členů.

Závěrem mi dovoluji pár poznámek ke vztahu „tvrdé“ právní úpravy a kodexů. Tvrdá úprava je v České republice především v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon obchodních korporací), zákoně č. 256/2004 Sb., Zákon o podnikání na kapitálovém trhu a do určité míry i v zákoně č. 21/1992 Sb., Zákon o bankách a zákoně č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob. Zde je pochopitelné, že se korporace i osoby pověřené správou a řízením společností musí chovat v souladu se zákony a pokud jejich jednání není s nimi v souladu, mohou očekávat uvalení sankcí. Jinak je tomu v případě, kdy se korporace dobrovolně rozhodne chovat v souladu s „best practice“, tedy Kodexem. Pak je nezbytné, aby její jednání bylo s tímto Kodexem v souladu, a to při dodržení již výše zmíněného principu „comply or explain“. Pokud auditor v průběhu auditu odhalí nesoulad mezi obecně závaznými předpisy, měl by postupovat podle ISA 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*. Podle

mého názoru je však otevřenou otázkou, jak by měl auditor postupovat v případě, že se účetní jednotka přihlásila ke Kodexu (a toto své rozhodnutí explicitně uvede například na webových stránkách nebo ve výroční zprávě), ale jeho ustanovení nedodrží. Extenzivní výklad, se kterým se osobně ztotožňuji, je to, že by auditor měl reagovat shodně s ustanovením ISA 250, méně extenzivní výklad opírající se o skutečnost, že se nejedná o obecně závazný právní předpis, pak tuto záležitost bagatelizuje a říká, že není třeba na tuto skutečnost reagovat.

## Vladimír Králíček

**Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.** je absolventem VŠE v Praze, se kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forenzních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007. Byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR. V poslední době se také zabývá problematikou regulace a kontroly a počítačovými nástroji pro podporu auditorské a kontrolní činnosti.



*Dobře se podívejte, jak to dopadne, když se auditorské standardy uplatní i na dress code auditorů.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>13</sup> Králíček, V., Molín, J. Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu, Wolters Kluwer, Praha 2014, ISBN 978-80-7478-557-3.

<sup>14</sup> Zdánlivě logický a jednoznačný princip „comply or explain“ může být v praxi zneužíván. Na [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) lze nalézt dokument z února 2012 „What constitutes an explanation under comply or explain?“, v němž je položena celá řada otázek týkajících se postojů uživatelů a regulátorů v prostředí Velké Británie.

<sup>15</sup> [www.ciod.cz](http://www.ciod.cz)

# K auditorským postupům na počátku ověřovacích zakázek

určeno zejména menším auditorským společnostem a samostatným auditorům



Daniel Stirský

„Malá chyba na začátku se stane velkou na konci,“ napsal italský filosof, spisovatel a kosmolog Giordano Bruno, upálený r. 1600 v Římě. Výrok platí pro řadu životních situací: Připálená cibulka učiní guláš nepoživatelným a drobná chyba ve vzorci způsobí, že balíček vyhotovený v excelu můžeme zahodit. Stejně tak zdánlivě

okrajová opomenutí auditorů v postupech na počátku jakékoli ověřovací zakázky mohou mít za následek velké potíže na jejím konci. Přičemž ztráta auditního klienta bývá ještě koncem nejméně špatným. Daleko horší bývá jednání před Kárnou komisí KA ČR nebo podání žaloby na auditora těmi, kteří se na jeho výrok spoléhali a utrpěli finanční škody.

V tomto článku se tedy budu zabývat počáteční částí auditu. V kontrolním dotazníku, který k provádění kontroly kvality dokumentace a provedení auditu účetní závěrky (dále „ÚZ“) používáme a který je na webových stránkách KA ČR zveřejněn v sekci Kontrola kvality, jde zejména o část I., otázky 1–12. Z logiky věci vyplývá, že to, co platí pro plánování auditu ÚZ, platí obdobně i pro plánování jiné ověřovací zakázky (přezkoumání hospodaření, prověrka ÚZ, ověření dotace apod.)

## Akceptace nového klienta

Postupy ohledně přijetí nových klientů a pokračování vztahů se stávajícími by měl mít auditor upraveny v manuálu řízení kvality. Základní požadavky jsou dány v § 14b Zákona o auditorech (dále „ZoA“) a dále v ISQC1 odst. 26–28 a v ISA 220 odst. 12–13.

Nejde o nic jiného, než že se jako svobodně a rozumně uvažující jedinci zamyslíme nad tím, zda nového klienta přijmeme či nikoli. A pokud ano, s jakými riziky musíme při auditu ÚZ počítat. Stačí, odpovíme-li si na čtyři základní otázky:

- Splňujeme požadavky nezávislosti?
- Máme k provedení zakázky dostatek kapacit či času?
- Zvládneme zakázku po odborné stránce?
- Chceme být s novým klientem jako auditoři spojováni?

Jde o logické a nijak složité otázky. Z praxe kontroly kvality však vím, že někteří auditoři si je zřejmě při přijímání nových klientů vůbec nepoložili. Příklady? Auditor pracující sám měl ve svém portfoliu cca 170 klientů a bez uzardění sdělil, že za den objede i tři. Pokud jde o odbornost, stále se setkáváme s auditory, kteří akceptují vysoce rizikovou zakázku vyžadující značné zkušenosti z konkrétního oboru vč. zapojení specialistů, aniž by takové zkušenosti měli. Vzpomínám

si na auditora, který prováděl audit ÚZ velké fakultní nemocnice. Do spisu poznamenal, že účetní jednotka (dále i „ÚJ“) nepoužívá žádné speciální účetní postupy a u bodu „zapojení specialisty“ byla poznámka N/A. Na moji otázku, zda se zabýval rizikem podvodů, udiveně odvětil, že v nemocnici zachraňují lidské životy a proto jsou podvody nemožné. Pokud jde o integritu (čestnost, poctivost, bezúhonnost) vedení či vlastníků, odkázal bych na to, co kdysi řekl kolega z dozorčí komise: „Ale ano, i závěrku akciové společnosti provozující hodinové hotely a hrací automaty musí někdo ověřit. Ale musím to být zrovna já?“

Co se týče nezávislosti, s většími problémy se při kontrolách kvality nesetkáváme. Možná proto, že nejúčinnější test na ověření nezávislosti není složitý. Má-li auditor pochybnosti, stačí, položí-li sám sobě otázku, zda by sám sebe jako poučený uživatel zprávy považoval na nezávislého auditora. Pro pořádek ocitujme odst. 400.5. z Etického kodexu (dále „EK“): „*Nezávislost je spojená se základními principy nestrannosti a integrity a zahrnuje: (a) nezávislost myslí – stav myslí, který jednotlivci dovoluje vyjádřit závěr, jenž není zatížen žádnými vlivy ohrožujícími jeho odborný úsudek, a umožňuje mu tudíž jednat poctivě, nestranně a s profesním skepticismem; (b) nezávislost vystupování – vyvarování se skutečností a okolností, které jsou natolik závažné, že by rozumná a informovaná třetí strana pravděpodobně dospěla k závěru, že došlo k ohrožení integrity, nestrannosti nebo profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu. Jestliže se v této části použije pro fyzickou osobu nebo pro firmu označení „nezávislý“, znamená to, že taková fyzická osoba nebo firma dodržuje ustanovení této části.“*

Protože nezávislost je požadavkem základním (v EK je slovo nezávislost 242krát), je třeba, aby z každého spisu auditora bylo přezkoumatelné, zda všichni, kteří se ověřovací zakázky zúčastnili, si nezávislost podrželi po celou dobu trvání zakázky, tj. až do data vydání zprávy auditora. Mnozí z nás se již určitě setkali s tím, že pokud byli při auditu ÚZ ve styku s auditorem skupiny, bylo podepsané potvrzení o nezávislosti jedním z prvních dokumentů, který od nás vyžadoval.

Nezapomínejme na povinnost uplatňovat profesní skepticismus která je definována v ISA 200.13.(I). ZoA se o profesní skepsi zmiňuje v § 13a: „*Statutární auditor při provádění povinného auditu zastává postoj, který obnáší kritické myšlení, všímavost a citlivost na okolnosti, které by mohly ukazovat na možnou nesprávnost způsobenou chybou nebo podvodným jednáním, a kritické posuzování důkazních informací, a to nezávisle na své dřívější zkušenosti s poctivostí a integritou*

vedení účetní jednotky, u které provádí povinný audit, a osob pověřených jejím řízením; statutární auditor zastává tento postoj zejména při přezkumu odhadů vedení účetní jednotky, pokud jde o a) oceňování reálnou hodnotou, b) změny hodnoty aktiv účetní jednotky, c) tvorbu, změny, oceňování a použití rezerv účetní jednotky a d) budoucí peněžní toky významné pro předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.“

Velmi důležitý je důraz kladený na nepřeceňování dřívějších zkušeností s poctivostí a integritou vedení ÚJ. Několikrát jsem se účastnil mimořádné kontroly (často na základě podnětu) u auditora v případě ověření ÚZ korporace, u které se objevilo silné podezření na kreativní účetní výkaznictví. Odpovědný auditor v různých obměnách vždy opakoval: „Chodili jsme tam osm let a nikdy nic, ani to nejmenší. Já se z toho nemůžu vzpamatovat.“ Je samozřejmé, že zásada profesní skepse, kterou lze nezasvěceným objasnit jako „důvěřuj, ale prověřuj“, se netýká pouze povinného auditu ÚZ, ale je třeba ji aplikovat i při jiných ověřovacích zakázkách (viz např. AS 52.21).

Rovněž je velmi užitečné ujasnit si, kdo bude potenciálním uživatelem naší auditorské zprávy. Povinný audit ÚZ menší rodinné korporace (těmto subjektům říkám „táta, máma, bába, s.r.o.“) bez bankovních úvěrů bude pravděpodobně méně rizikový než např. nepovinný audit ÚZ velké příspěvkové organizace, který si objednali krajští zastupitelé, nebo audit ÚZ velké ÚJ vykazující podle standardů IFRS.

Jak tedy při rozhodování o přijetí nových klientů postupovat? Stačí zodpovědně vyhodnotit kritéria uvedená v kontrolním dotazníku k přijetí zakázky, který (nemáme-li formuláře vlastní) je v Příručce pro provádění auditu pod číslem 110 – *přijetí zakázky*. Není třeba se obávat odpovědět na některou z otázek tak, že z naší odpovědi riziko vyplyne. To, že je ohrožen předpoklad nepřetržitého trvání nebo že ÚJ používá složité účetní postupy, či že bude třeba zapojit specialistu, přece ještě neznamená, že bychom zakázku museli odmítnout. Vyhledání informací o společnosti na internetu a prostudování jejich internetových stránek dnes musí být samozřejmostí.

### Pokračování vztahu s klientem

Když jsem byl aktivním auditorem, občas jsem si říkal, zda pro naši malou společnost není rizikem klient, u kterého ověřujeme ÚZ již po mnoho let. Obával jsem se zvláště provozní slepoty a také toho, že jsme po řadu let mohli přehlížet významnou chybu či špatný účetní postup. Toto nikoli nevýznamné riziko samozřejmě vzrůstá u těch auditorů, kteří jsou v pozici „osamělého vlka.“ Jinak řečeno, rizika zakázky jsme povinni zodpovědně vyhodnotit i u zakázek, které se opakují. K tomu nám poslouží např. formulář 111A – *vyhodnocení rizik opakující se zakázky*. Protože jde o podpůrný dokument k formuláři 110, řadu otázek lze využít i při vyhodnocování rizik prvoroční zakázky.

Závěrem tolik, že slovo riziko je jedním z nejpoužívanějších výrazů v auditorských standardech. Musíme však rozlišovat:

- riziko přijetí zakázky (viz předchozí text),
- riziko možného výskytu materiální nesprávnosti (riziko, že ÚZ obsahuje materiální nesprávnost) a
- auditorské riziko (riziko, že jako auditori vydáme k ÚZ, která obsahuje materiální nesprávnost, nemodifikovaný výrok).

### Komunikace s předchozím auditorem

Pokud přebíráme zakázku po jiném auditorovi, jsou schůzka nebo telefonický rozhovor s takovým auditorem ještě před podpisem smlouvy o auditu pro vyhodnocení akceptace zakázky nezbytným postupem. Pokud auditor vyhodnotí, že před podpisem smlouvy bude potřebovat od předchozího auditora více informací než jen sdělení, zda je možné zakázku přijmout, bude muset požádat potenciálního klienta o zproštění mlčenlivosti předchozího auditora.

Další komunikace s předchozím auditorem by měla proběhnout po uzavření smlouvy za účelem vyhodnocení rizik prvoroční zakázky. Uvědomme si, že jako nastupující auditori budeme vycházet z informací pocházejících z minulého účetního období, které bezprostředně ovlivní počáteční zůstatky v auditovaném období. Příkladem mohou být tyto situace, kdy nesprávnosti v předchozí ÚZ mají dopad na auditovanou ÚZ:

- určitá rezerva měla být vytvořena již v předchozím období (a nebyla),
- ÚJ nesprávně ocenila zásoby vlastní výroby nebo
- významná částka výnosů týkající se běžného období byla omylem či záměrně zaúčtována již v období minulém. Tuto významnou nesprávnost ovšem při auditu ÚZ za běžný rok většinou nezjistíme.

Proto je třeba si prostudovat standardy ISA 510 – *První auditní zakázka – počáteční zůstatky* a ISA 710 *Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka*. Předchozí auditor pak jistě bude



*Jestli se při projednávání auditorské zprávy zase tak rozčillíte, že vás přiveze záchranka, tak si budete muset vždycky před jednáním vzít sedativa.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

znát ustanovení § 15 ZoA, kde je v odst. 2 uvedeno, že „je-li auditor nahrazen jiným auditorem, poskytne novému auditorovi přístup ke všem shromážděným významným informacím, které se týkají auditované účetní jednotky a provedené auditorské činnosti.“ O porušení mlčenlivosti samozřejmě nejde, což zdůrazňuje odst. 3 téhož paragrafu.

### Určení auditora

Nezapomeňme v našem spisu, pokud se jedná o povinný audit, doložit, kdy a kým jsme byli jako auditori určení. Požadavek vychází z § 17 ZoA. Většinou je tomu tak, že auditora určuje nejvyšší orgán ÚJ (např. valná hromada akciové společnosti, členská schůze

družstva či spolku). Pokud ÚJ nejvyšší orgán nemá, určí auditora její kontrolní orgán (např. dozorčí rada). Optimální je, založíme-li do spisu kopii zápisu z jednání orgánu ÚJ o určení auditora. Smlouvu o povinném auditu ÚZ by měl auditor uzavřít až poté, co bude jako auditor řádně určen.

Zmíněný § 17 ZoA se týká pouze povinného auditu ÚZ. U jiných ověřovacích zakázek zákon postup při určení auditora neupravuje. Pamatuji se, že např. prověrku ÚZ (limited review) u menšího podniku skupiny si u naší auditorské společnosti objednal zahraniční společník, aniž by se musela scházet valná hromada společníků. U přezkoumání hospodaření ZoA rovněž určení auditora neupravuje, avšak v zájmu co

## Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

### 2. Plánování auditu úvěrů



Sally, mohl bych s tebou probrat část naplánovaných procedur u našeho klienta TEST s.r.o. týkající se dlouhodobých investičních úvěrů?

Jaká jsi v té oslasti identifikoval rizika?



Samozřejmě základním rizikem na střední úrovni je úplnost, nejen úvěrů, ale i souvisejících významných informací, které by měly být zveřejněny v příloze. A dalším rizikem je i správnost vykázání v dlouhodobých či krátkodobých závazcích. To jsem stanovil jako nízké.

A jaké máš v plánu procedury, abys tahle rizika materiální nesprávnosti snížil na přijatelnou úroveň?

Samozřejmě si vyžádáme bankovní confirmaci a zůstatky úvěrů na ni odsouhlasíme. Z confirmace také zjistíme, jestli k úvěrům neuzavřeli nějaké další nové smlouvy, hlavně deriváty nebo zástavní smlouvy.

A?

Samozřejmě případné chybějící dokumenty si vyžádáme a posoudíme úplnost informací vykázanych v příloze v účetní závěrce.

A co to rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé závazky?

Samozřejmě odsouhlasíme rozdělení na splátkové kalendáře.

nejvyšší jistoty lze doporučit (a většinou tomu tak bývá), aby o přezkoumání hospodaření obce konkrétním auditorem rozhodlo její zastupitelstvo. Z § 84 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích vyplývá, že zastupitelstvo schvaluje rozpočet obce, závěrečný účet obce a ÚZ obce. Proto je logické, že rozhodne i o tom, zda obec zadá přezkoumání nadřízenému orgánu nebo konkrétnímu auditorovi. Není tomu tak dávno, co jsme museli řešit podnět na přezkoumání hospodaření menší obce a jednou z námitek stěžovatele bylo i to, že zastupitelstvo o určení auditora nerozhodlo (byť se ukázalo, že tomu tak nebylo).

Protože s určením auditora to nemusí být vždy jednoduché, lze doporučit prostudovat si dotazy a odpovědi

k ZoA, které nalezneme v sekci Metodika na webu KA ČR. Ze schůzek výboru pro regulaci a rozvoj profese, jehož jsem členem, vím, že právě dotazy ohledně určení auditora bývají časté (opakující se audity, smlouvy na dobu neurčitou, přeměny společností apod.).

### Smlouva o auditu

Podle mého názoru je nejvhodnějším typem smlouvy smlouva nepojmenovaná. Různé a často komplikované smlouvy o kontrolní činnosti nebo dokonce mandátní resp. příkazní smlouvy nejsou vhodnými smluvními typy. Při kontrolách kvality často upozorňujeme auditory na to, že jim ve smlouvě chybí

## Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

Super, tím bys mohl základní rizika pokrýt. Vidiš tam ale ještě nějaké specifické riziko, na které by bylo potřeba reagovat?

No, úvěry bývají často vázány dalšími podmínkami, jako jsou plnění ukazatelů, tedy kovenantů. A některý z nich se odvíjí od výsledku hospodaření v určité formě, jako je EBIT či EBITDA, což je i případ našeho klienta.

To je pravda a je třeba na to dávat pozor. Kdyby nějaký ukazatel nesplnili, tak je banka oprávněna vypovědět smlouvu a požadovat okamžité splacení úvěru.

Vidiš, a klient letos kvůli covidu balancuje na hraně ztráty. Riziko neplnění kovenantů je nyní určitě vyšší než v minulých letech!

Souhlasím.

V auditním plánu mám spočítat kovenanty na základě konečných zauditovaných výkazů tak, jako každý rok. A v případě neplnění řešit nejistotu nepřetržitého trvání.

Ještě bych zvažila, jestli nepoužít specifickou materialitu pro řádky výkazů které vstupují do výpočtu kovenantů, protože tam vidím vyšší riziko možné manipulace ze strany vedení a samozřejmě větší zájem banky na správnosti těchto hodnot.

Jasně, díky Sally!

-JaK-



ustanovení o povinnosti vedení. Definici nalezneme např. v ISA 200.13. (j). Zjednodušeně jde o to, aby smlouva obsahovala odstavec o tom, že za účetnictví a za sestavení ÚZ odpovídá vedení ÚJ (popř. osoby pověřené správou a řízením), že vedení (popř. uvedené osoby) odpovídá za adekvátní vnitřní kontrolní systém a že auditorovi poskytne veškeré informace, podklady a rovněž i přístup k osobám z ÚJ, od nichž je nutné získat důkazní informace. Obdobná povinnost je i v odstavci ISA 210.6. a zmiňuje ji také § 21 odst. 2 ZoA (součinnost ÚJ při výkonu auditorské činnosti). K tomu opět malá nedávná historka: O první sobotě adventní jsme zašli s kamarádem právníkem do menší kavárny. Vyprávěl jsem mu o zpronevěře 300 mil. korun v jedné soukromé firmě, která se nedávno projednávala před ostravským soudem. Kamarád, který o auditu a účetnictví neví nic, to okomentoval stručně: „Tak to už je zajímavá částka. V té firmě asi vůbec nefungovaly vnitřní kontroly.“

Obdobné ustanovení by mělo být v jakékoli „ověřovací“ smlouvě. Např. nedávno jsem auditorovi provádějícímu ověření dotací doporučil, aby si do smluv doplnil odstavec, že za zpracování a sestavení (vyhotovení) přehledu o financování projektu odpovídá příjemce dotace a že odpovídá i za adekvátní vnitřní kontroly.

### Jednání čili komunikace s klientem

Vždy je užitečné (a z hlediska AML povinné) setkat se s klientem osobně. Prvoroční zakázky nejsou výjimkou. Nový klient nemusí mít s auditem ÚZ zkušenosti a jeho představy a očekávání se mohou odchylovat od reality. Někteří z nás znají pojem „expectation gap“<sup>1</sup>, já např. zažíval u klientů zaměňování auditu ÚZ s daňovým poradenstvím.

Již při úvodní schůzce můžeme nového klienta upozornit na některé auditorské postupy, které budou, uzavřeme-li smlouvu, nezbytné (vyžádání si externích bankovních a jiných confirmací, přehled aktivních a pasivních právních sporů od právníka ÚJ, účast na fyzické inventuře zásob apod.) Rovněž můžeme ve specifických případech klientovi sdělit, že náš výrok k ÚZ bude zřejmě modifikován, a to právě proto, že jde o audit v prvním období. Nejčastějším důvodem je, že zakázku získáme až po rozvahovém dni a nemůžeme se proto zúčastnit fyzické inventury zásob, které jsou materiální, a neúčastnili jsme se ani inventury těchto zásob v období předcházejícím.

Stejně tak, je-li na první pohled zřejmé, že ÚJ má problémy s likviditou (což by mohl naznačovat i nízký nebo dokonce záporný stav vlastního kapitálu, negativní dopady pandemie covid-19 apod.), budeme povinni tuto skutečnost vzít v úvahu při formulaci zprávy auditora (více viz ISA 570 – *Nepřetržitě trvání podniku*). Je proto užitečné informaci klientovi předat v dostatečném předstihu.

### Ověření totožnosti klienta, ověření skutečného majitele

Tomuto tématu bylo věnováno č. 7/2021 časopisu Auditor, proto mohu být stručný. Při každém výkonu auditorské činnosti, tj. např. auditu ÚZ, ale i u přezkoumání hospodaření, je třeba provést identifikaci a kontrolu klienta způsobem, který je detailně popsán v § 8 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (AML). Protože zde auditor pracuje s osobními údaji a citlivými informacemi, bývá ve větších auditorských společnostech obvyklé, že záznamy o provedení identifikace jsou uloženy odděleně od spisů, např. v trezoru. Další povinností podle AML je ověření skutečného majitele definovaného zákonem č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, a v případě zjištění nesrovnalostí tyto řešit s ÚJ, resp. je oznámit soudu. Předpokládám, že pro tento účel si již naprostá většina auditorů zajistila přístup do evidence skutečných majitelů, který vede ministerstvo spravedlnosti a který je pro auditora jako povinnou osobu jedním, avšak nikoliv postačujícím zdrojem informací. Základní informace k této povinnosti lze nalézt v aktualizované Metodické pomůcce KA ČR *Postup auditorů při zamezování legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu*. Další užitečné informace k této nové povinnosti je možné nalézt také na stránkách Finančního analytického úřadu či přímo na webových stránkách evidence skutečných majitelů.

**Daniel Stirský**

*Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1990 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOÚ ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1990 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality auditorské činnosti Komory auditorů ČR.*



<sup>1</sup> Expectation gap – v překladu rozdíl v očekávání.

# Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením v průběhu a na konci auditu účetní jednotky



Michal Šindelář

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky, která je předmětem tohoto čísla Auditora, není v rámci Mezinárodních auditorských standardů ISA upravena pouze přímo ve standardech věnujících se vymezení této komunikace – tj. standard ISA 260 *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky* a standard ISA 265 *Předávání informací o nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením*. Tento článek shrnuje požadavky na auditory vyplývající z ostatních Mezinárodních auditorských standardů v oblastech komunikace s osobami pověřenými správou a řízením (s výjimkou prvotní části auditu). Na konci jsou v tabulce shrnuty vybrané povinnosti auditora ve vztahu k osobám pověřeným správou a řízením dle vybraných mezinárodních auditorských standardů.

## Úvodní část auditu

V samotném glosáři pojmů jsou osoby pověřené správou a řízením vymezeny jako osoby odpovědné za dohled nad strategickým směřováním účetní jednotky, které mají povinnosti týkající se vyvozování odpovědnosti za účetní jednotku. Do jejich působnosti je zahrnut i dohled nad procesem účetního výkaznictví. V tomto kontextu poté samotné Mezinárodní auditorské standardy ukládají určité povinnosti ohledně komunikace s těmito osobami.

Hned úvodní auditorské standardy kladou velký důraz na komunikaci mezi auditorem s osobami pověřenými správou a vedením, a to v oblasti uzavírání podmínek auditní zakázky. Dle ISA 210 je nutné, aby při samotném sjednání auditní zakázky byly komunikovány a sesouhlaseny základní pravomoci a odpovědnost mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením. Z pohledu vlastní auditorské práce je významný standard ISA 230, který požaduje, aby veškerá projednání významných záležitostí s osobami pověřenými správou a řízením byla řádně zdokumentována.

## Průběh auditu

V souvislosti s komunikací s osobami pověřenými správou a řízením zůstává občas opomenut poměrně důležitý standard věnující se podvodům, tj. ISA 240. Pro auditora je důležité vymezení odpovědnosti v souvislosti s předcházením a odhalováním podvodů. Tuto primární odpovědnost nesou osoby pověřené správou

a řízením účetní jednotky a vedení, které odpovídá za nastavení vhodného vnitřního kontrolního systému, který bude předcházet vzniku podvodu. Při provádění samotného auditu se v rámci ISA 240 auditor seznámí s tím, zda jsou všechny osoby pověřené správou a řízením také součástí vedení účetní jednotky. Auditor se vždy musí vedení dotázat na (ISA 240.17):

- hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být materiálně zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení,
- proces zavedený vedením sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce včetně všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno,
- způsob, jakým vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně a
- způsob, jakým vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování.

Dále ustanovení ISA 240.20 a ISA 240.21 klade na auditora další povinnosti a to v případě, kdy nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením zároveň členy jejího vedení. V těchto případech se musí auditor jednak seznámit s tím, jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a jednak musí komunikovat s osobami pověřenými správou a řízením, aby zjistil, zda tyto osoby vědí o skutečných nebo údajných podvodech nebo o podezřelých ze spáchání podvodu, která se dotýkají účetní jednotky. Tyto otázky klade auditor také proto, aby potvrdil odpovědi na otázky kladené členům vedení.

Dalším důležitým aspektem standardu ISA 240, který musí auditor komunikovat s osobami pověřenými správou a řízením je situace, kdy dojde v důsledku nespůsobilosti, která vyplynula z podvodu nebo z podezření na spáchání podvodu, k odstoupení auditora od zakázky. Povinností auditora související se standardem ISA 240 je také získání písemného prohlášení od vedení, a kde je to vhodné, také od osob pověřených správou a řízením týkající se odpovědnosti za navrzení, zavedení a prosazování vnitřního kontrolního systému, který má sloužit k prevenci a odhalování podvodů a týkající se podezření ohledně výskytu podvodů.

Poslední povinností je dle standardu ISA 240 informování vedení a osob pověřených správou a řízením o odhalených podvodech (ISA 240.40 a ISA 240.41), zde považují za důležité dvě situace. Za prvé je auditor

povinen sdělit informace o existenci podvodu včas příslušné úrovni vedení (s výjimkou případů, kdy mu to právní předpisy zakazují), aby byly osoby s primární odpovědností za předcházení a odhalování podvodů informovány o záležitostech vztahujících se k jejich odpovědnosti. Za druhé, má-li auditor podezření na spáchání podvodu, které se týká vedení, je povinen informovat o těchto podezřeních osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a projednat s nimi povahu, načasování a rozsah auditorských postupů nezbytných pro dokončení auditu.

ISA 450 je dalším standardem v rámci komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením. Auditor je dle tohoto standardu povinen předat osobám pověřeným správou a řízením informace o neopravených nesprávnostech a o dopadu, který by mohly mít, jednotlivě nebo v součtu, na výrok ve zprávě auditora. Ve svém sdělení je auditor povinen uvést materiální neopravené nesprávnosti jednotlivě. Auditor je dále povinen požádat, aby neopravené nesprávnosti byly opraveny. Dále je auditor povinen osobám pověřeným správou a řízením předat informace o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období. Auditor je také povinen požádat vedení a v odůvodněných případech osoby pověřené správou a řízením o písemné prohlášení, že jsou přesvědčeny, že dopad neopravených nesprávností na účetní závěrku jako celek je nemateriální, a to jednotlivě i v součtu. Soupis takových položek musí být součástí nebo přílohou tohoto písemného prohlášení.

Stejně jako standard věnující se postupům v souvislosti s podvody při auditu účetních závěrek je i standard věnující se auditu účetních odhadů (ISA 540) významný. Tento standard upravuje povinnosti komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a vedením. Kromě povinnosti auditora vyžádat si písemné prohlášení o tom, že použité metody, významné předpoklady a údaje, z nichž vycházejí účetní odhady a související vysvětlující a popisné informace, jsou vhodné, tak aby účtování, stanovení hodnoty a popsání účetního odhadu v účetní závěrce bylo v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, je auditor povinen informovat o dalších aspektech jeho ověřování účetních odhadů. Jedná se především o názory auditora na významné kvalitativní aspekty účetních postupů používaných účetní jednotkou, a dále je auditor v souladu s ISA 265 povinen informovat o významných nedostacích ve vnitřním kontrolním systému. V této souvislosti musí auditor zvážit, o čem je bude informovat ve vztahu k účetním odhadům, a zohlednit, zda důvody vedoucí k rizikům materiální nesprávnosti nevyplývají z nejistoty odhadů nebo nejsou důsledkem složitosti, subjektivity či ostatních faktorů přirozeného rizika týkajících se účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce.

V rámci standardu ISA 560 se auditor musí dotázat vedení, popřípadě osob pověřených správou a řízením

účetní jednotky, zda po datu účetní závěrky nastaly události, které by mohly mít vliv na účetní závěrku, a je povinen vyžádat si písemné prohlášení o tom, že u všech událostí po datu účetní závěrky, u kterých příslušný rámcem účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo zveřejnění údajů, došlo k úpravě nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce.

Standard ISA 570 opět míří především na informační povinnost auditora vůči osobám pověřeným správou a řízením především v případech, kdy nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením zároveň ve vedení účetní jednotky. V takovém případě je auditor povinen tyto osoby informovat o zjištěných událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky musí zahrnovat informaci:

- zda tyto události nebo podmínky představují materiální nejistotu,
- zda je vhodné, aby vedení při sestavení účetní závěrky použilo předpoklad nepřetržitosti trvání podniku,
- zda jsou vysvětlující a popisné informace uvedené v účetní závěrce dostatečné,
- jaké vyplývají z výše uvedených skutečností důsledky pro zprávu auditora.

### **Specifika komunikace v rámci auditu skupiny**

Poměrně samostatnou kapitolou v oblasti komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením je standard ISA 600. V tomto standardu se povinnost komunikace kombinuje se vztahem auditora skupiny a auditora složky. Auditor složky musí informovat auditora skupiny o významných záležitostech, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky, včetně podvodu nebo podezření z podvodu, pokud podvod vede k materiální nesprávnosti ve finančních informacích složky. Kromě informací stanovených v mezinárodních auditorských standardech je auditorský tým skupiny povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením skupiny následující skutečnosti:

- přehled typů prací, které budou prováděny na finančních informacích složek,
- jakým způsobem se hodlá auditorský tým skupiny podílet na pracích prováděných auditory jednotlivých složek ve vztahu k finančním informacím významných složek,
- případy, u nichž má auditorský tým skupiny na základě svého posouzení pochyby o kvalitě práce auditora složky,
- případná omezení auditu skupiny, např. v případech, kdy byl omezen přístup auditorskému týmu skupiny k informacím,
- případy podvodu nebo podezření z podvodu, na němž se podílí vedení skupiny, vedení složky, zaměstnanci zastávající významnou funkci v oblasti

skupinových kontrol nebo jiné osoby, pokud podvod vede k významné nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Dále je auditorský tým skupiny povinen určit, o kterých identifikovaných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému budou předány informace osobám pověřeným správou a řízením a vedení skupiny.

### Závěrečná fáze auditu

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením v závěrečné fázi auditu je možná jednou z nejpodstatnějších částí komunikace v rámci auditu účetní závěrky. V konečném důsledku by měla přispět k úspěšnému ukončení auditu předáním zprávy auditora. Auditor je povinen získat písemné prohlášení od vedení, případně od osob pověřených správou a řízením (ISA 580). Ilustrativní výčet náležitostí písemného prohlášení vedení je uveden v příloze standardu ISA 580. Písemné prohlášení je charakteristické tím, že na něj v povinných náležitostech odkazují ostatní mezinárodní auditorské standardy. Tyto mezinárodní auditorské standardy stanovují povinné náležitosti, které má písemné prohlášení obsahovat, např. vhodnost metod, údajů a významných předpokladů použitých pro účetní odhady a pro související vysvětlující a popisné informace v účetní závěrce (ISA 540), zveřejnění všech relevantních událostí po datu účetní závěrky (ISA 560) aj.

V rámci utváření názoru na účetní závěrku (ISA 700) by auditor měl v rámci posouzení věrného zobrazení v účetní závěrce diskutovat s vedením a osobami pověřenými správou a řízením o tom, proč zvolily daný způsob vykazování a o případných zvažovaných alternativách. V rámci samotné struktury zprávy auditora je povinnou součástí informace i to, že auditor informuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která během auditu odhalí, včetně významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. Velmi důležitou součástí zprávy auditora je také přesné vymezení odpovědnosti vedení a osob pověřených správou a řízením (které by mělo být uvedeno i ve smlouvě o auditu).

Ačkoliv z mezinárodních standardů přímo nevyplývá povinnost auditora projednat zprávu auditora s osobami pověřenými správou a řízením či vedením, stanovuje tuto povinnost zákon o auditorech v § 20 odst. 6. Toto ustanovení vyžaduje, aby auditor projednal zprávu auditora s řídicím orgánem auditované účetní jednotky. Pokud vzniknou připomínky tohoto orgánu ke zprávě auditora je auditor povinen tyto připomínky písemně vypořádat.

Důležitost komunikace s osobami pověřenými správou a řízením vzrůstá v případě, že výsledkem auditu bude zpráva auditora s modifikací výroku (ISA 705). Jestliže auditor předpokládá, že bude výrok ve své

zprávě modifikovat, je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které ho k očekávané modifikaci vedou, a o znění modifikace.

Podobný postup jako při modifikaci výroku musí auditor zvolit i v případě, chce-li do zprávy auditora uvést odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti (ISA 706). Pokud tedy auditor hodlá uvést ve své zprávě odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti nebo odstavec obsahující jiné skutečnosti, je povinen sdělit osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky tento záměr a informovat je o navrhovaném znění tohoto odstavce.

Poslední „sedmistovkový“ standard, který upravuje povinnosti komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením, je standard ISA 720. Dojde-li auditor během svých postupů k závěru, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, je povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby tyto informace opravilo. V případě, že vedení odmítne opravy provést, je auditor povinen uvědomit o této záležitosti osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky a vyzvat je, aby zajistily provedení opravy.

### Dopis vedení

Pokud chce auditor upozornit účetní jednotku na dílčí nedostatky, které nemají dopad na modifikaci výroku k účetní závěrce, může tak učinit prostřednictvím dopisu nebo zprávy pro vedení společnosti. Tento dopis není veřejný a slouží pouze pro vnitřní potřebu auditovaného podniku.

### Specifika komunikace u kotovaných společností

Specifickou záležitostí v rámci komunikace mezi auditorem a osobami pověřenými správou a řízením je situace auditu kotované společnosti, kdy je auditor povinen informovat ve své zprávě o hlavních záležitostech auditu<sup>1</sup>. Hlavní záležitosti auditu představují záležitosti, které byly podle odborného úsudku



*Když se snažím v souladu s IAS 315 porozumět vaší činnosti a vyhodnotit její rizika, tak mám stále více pocit, že se prostě jenom flákáte.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>1</sup> Informovat o hlavních záležitostech auditu může auditor dobrovolně i u ostatních auditů.

auditora při auditu účetní závěrky za běžné období záležitostmi největšího významu a zároveň o nich auditor informoval osoby pověřené správou a řízením. Auditor je povinen informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o záležitostech, které identifikoval

jako hlavní záležitosti auditu, případně o tom, že na základě konkrétních skutečností a okolností účetní jednotky a prováděného auditu neidentifikoval žádné hlavní záležitosti auditu, o nichž by měl ve své zprávě informovat.

## Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

### 3. Zveřejnění informací o úvěrech v účetní závěrce



Ahoj Sally, můžeme spolu ještě projít informace týkající se úvěrů, které by měl klient zveřejnit v příloze v účetní závěrce?

Samozřejmě, tak povídej, co navrhuješ?



Podle vyhlášky by každá účetní jednotka měla zveřejnit minimálně celkovou výši dluhů, výši dluhů k rozvahovému dni s dobou splatnosti delší než pět let a také celkovou výši dluhů, které jsou kryty zárukami s uvedením povahy a formy.

A bude to uživatelům účetní závěrky stačit?

Je to celkem málo informací k tak důležité oblasti, jakou úvěry jsou. Více konkrétních požadavků jsem ale ve vyhlášce ani v zákoně nenašel.

Ještě je tu obecný požadavek zákona o účetnictví na zveřejnění všech významných informací, které vysvětlují a doplňují rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

To je moc obecné. Co si vlastně pod tím představit?

Klíčové je posoudit, které informace jsou významné pro uživatele účetní závěrky pro pochopení finanční situace klienta a také k vyhodnocení existence významných rizik.

Jako třeba informace k refinancování nebo o změně splatnosti významných úvěrů?

Ano. Nebo i to, že jsou úvěry v cizí měně a klient je tak vystaven kurzovému riziku.

A k posouzení úrokového rizika je třeba informace o úrokové sazbě, pokud je pohyblivá, tedy vázaná na referenční úrokovou míru.

Pokud klient nezveřejní v příloze veškeré informace, které jsou z tvého pohledu pro uživatele významné, pak je třeba, abys tyto nesprávnosti vyhodnotil s ohledem na jejich dopad na výrok.

**Specifika komunikace u subjektů veřejného zájmu**

Poslední specifická část finální fáze auditu míří na audity účetních závěrek subjektů veřejného zájmu. První ze záležitostí je povinnost vyhotovení dodatečné zprávy určené výboru pro audit. Podle nařízení Evropského parlamentu a rady č. 537/2014 je auditor provádějící audit subjektů veřejného zájmu povinen předložit výboru pro audit auditovaného subjektu dodatečnou zprávu nejpozději v den předložení zprávy auditora. Náležitosti této dodatečné zprávy upravuje dané nařízení. Obsahem je například prohlá-

šení o nezávislosti, popis rozsahu a časového rozvrhu auditu a další (odst. 2 článku 10 nařízení č. 537/2014).

Druhou záležitostí je samotné prohlášení nezávislosti, které obsahuje informaci o tom, že auditor (statutární auditor, auditorská společnost, auditorští partneři) a členové vyššího i nižšího vedení provádějící povinný audit jsou na auditovaném subjektu nezávislí. Tuto skutečnost musí auditor každý rok výboru pro audit písemně potvrzovat, navíc v případě, že vzniknou rizika ohrožující jeho nezávislost, musí je projednat s výborem pro audit.

Mezinárodní auditorský standard	Typ komunikace
ISA 210 – Sjednávání podmínek auditních zakázek	Dojednat smluvní podmínky, vymezení pravomocí a odpovědnosti.
ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky	Dotazovat se vedení na vliv podvodu na účetní závěrku a zavedený vnitřní kontrolní systém. Dotazovat se osob pověřených správou a řízením účetní jednotky na jejich dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce. Dotazovat se osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech. Komunikovat odstoupení od zakázky kvůli nesprávnostem, které vyplynuly z vlivu podvodu na účetní závěrku. Získat písemná prohlášení. Informovat osoby pověřené správou a řízením o podvodech spáchaných vedením.
ISA 250 – Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky	Dotazovat se vedení, a kde je to možné, osob pověřených správou a řízením, zda je činnost účetní jednotky v souladu s těmito právními předpisy. Získat písemné prohlášení od vedení a případně osob pověřených správou a řízením o tom, že informovaly auditora o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky. Projednat podezření na nesoulad s právními předpisy s příslušnou úrovní vedení a případně s osobami pověřenými správou a řízením.
ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí	Dotazování osob pověřených správou a řízením účetní jednotky může auditorovi pomoci pochopit prostředí, v němž se sestavuje účetní závěrka, a tím přinést nové informace při identifikaci rizik významné (materiální) nesprávnosti.
ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu	Komunikovat významné nesprávnosti s dopadem na zprávu auditora. Předání informací o dopadu neopravených nesprávností týkajících se předchozích období.
ISA 505 – Externí confirmace	Informovat osoby pověřené správou a řízením v případě, že auditor dojde k závěru, že odmítnutí vedení umožnit poslat confirmační žádost není přiměřené nebo auditor nemůže získat relevantní a spolehlivé důkazní informace pomocí alternativních postupů.
ISA 540 – Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce	Informovat o názorech auditora na významné kvalitativní aspekty účetních postupů používaných účetní jednotkou. Informovat o významných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému ve vztahu k účetním odhadům.
ISA 550 – Spřízněné strany	Informovat osoby pověřené správou a řízením o významných záležitostech zjištěných během auditu ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky v případě, že se na řízení účetní jednotky nepodílejí všechny osoby pověřené správou a řízením.

ISA 560 – Události po datu účetní závěrky	Komunikovat, zda po datu účetní závěrky nastaly události, které by mohly mít vliv na účetní závěrku.
ISA 570 – Nepřetržitě trvání podniku	Informovat o zjištěných událostech nebo podmínkách, které mohou zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat v případě, že ne všechny osoby pověřené správou a řízením jsou zároveň členy vedení účetní jednotky.
ISA 580 – Písemná prohlášení	Povinnost auditora získat písemné prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky.
ISA 600 – Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny	Auditor složky musí informovat auditora skupiny o významných záležitostech, o nichž auditor složky informoval nebo hodlá informovat osoby pověřené správou a řízením složky. Informovat osoby pověřené správou a řízením o vybraných identifikovaných nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému.
ISA 610 – Využití práce interních auditorů	Informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, jak auditor naplánoval využívání práce interního auditu.
ISA 700 – Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora	Diskutovat s vedením a osobami pověřenými správou a řízením o tom, proč zvolily daný způsob vykazování a o případných zvažovaných alternativách.
ISA 701 – Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora	Informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o záležitostech, které auditor identifikoval jako hlavní záležitosti auditu.
ISA 705 – Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora	Informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o okolnostech, které auditora k očekávané modifikaci vedou, a o znění modifikace.
ISA 706 – Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti	Informovat osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky o navrhovaném znění odstavce obsahujícího zdůraznění skutečnosti nebo jiné skutečnosti.
ISA 720 – Povinnosti auditora týkající se ostatních informací	Informovat osoby pověřené správou a řízením o tom, že ostatní informace jsou významně (materiálně) nesprávné, a vyzvat je, aby zajistily provedení opravy.

## Závěr

Článek shrnuje základní povinnosti auditora při komunikaci s osobami pověřenými správou a řízením, nicméně si neklade za cíl obsáhnout veškeré povinnosti vyplývající z Mezinárodních auditorských standardů. Je proto důležité, aby auditor při řešení konkrétních problémů vždy nahlédl do konkrétního standardu a s požadavky na komunikaci se podrobně seznámil.

*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 auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy – v této oblasti je také spoluautorem několika publikací. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR a jiné odborné instituce.



*Vy mi chcete tvrdit, že máte covid a že jste k nám do Prahy do nemocnice přiběhla z Benešova?*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Promiňte – s kým mám tu čest?



Jiří Pelák

Když se řekne „komunikace s klientem“, o kom je konkrétně řeč? Kdo to jsou osoby pověřené správou a řízením a proč je potřeba s nimi komunikovat?

### Vymezení osob pověřených správou a řízením

Osoby pověřené správou a řízením jsou osoby, které jsou odpovědné za dohlížení na strategické směřování obchodní společnosti (dále jen „společnosti“, přičemž uvedené platí pro všechny typy právnických osob) a za to, že tato společnost řádně dostojí všem svým povinnostem. Pod těmito povinnostmi si můžeme představit jak plnění očekávání majitelů společnosti (což je v případě podnikatelů obvykle dosahování zisku), tak povinnosti ukládané společností právními předpisy včetně povinnosti vést účetnictví a sestavit účetní závěrku, která bude podávat věrný a poctivý obraz finanční situace a výkonnosti společnosti.

Ačkoli se ve výše uvedeném vymezení zdůrazňuje „dohled“ a „odpovědnost“, tyto pojmy jdou ruku v ruce s příslušnými pravomocemi. To znamená, že není důležité, zda dané osoby mají exekutivní (výkonnou), nebo kontrolní roli. Je důležité, že za dané oblasti odpovídají. Tuto odpovědnost jim obvykle stanoví zákon, případně stanovy nebo obdobný dokument. Ve většině případů tak půjde o osoby, které jsou členy orgánů společnosti vymezených právě zákonem nebo i stanovami. Právě „orgánům“ tyto předpisy přisuzují diskutované odpovědnosti.

V případě akciové společnosti takovými osobami budou (a) členové představenstva, které má bezprostřední odpovědnost za směřování společnosti a za to, co společnost činí, (b) členové dozorčí rady, jímž náleží dohled nad všemi aspekty činnosti představenstva a také (c) výbor pro audit, je-li zřízen jako samostatný orgán, který se v takovém případě dělí s dozorčí radou o dohled nad procesem sestavení účetní závěrky, vnitřního kontrolního systému a řízení rizik.

### Vedení (management)

Ač to může splývat, osoby pověřené správou a řízením nejsou totéž co (top) management. Vedení společnosti (management) je vymezen jako osoby, které danou společnost pouze řídí na denní („day to day“) bázi. Česká terminologie v této oblasti není bohužel moc intuitivní, protože pod pojmem „vedení společnosti“ si lze představit jak orgány společnosti, tak manažery. Zde je nutné upozornit na to, že když auditorské standardy hovoří o vedení, vždy se jedná o management, tedy osoby řídící běžný provoz společnosti.

Jako zajímavost lze uvést, že když se v roce 2009 revidovaly překlady auditorských standardů, zvažovalo se, že „vedení“ se použije jako zastřešující pojem pro osoby pověřené správou a řízením i pro management, což by docela odpovídalo tomu, jak tento pojem používáme v běžné řeči. Nakonec tento přístup nebyl přijat, jednak s ohledem na do té doby používaný překlad (který vznikl v době, kdy „management“ bylo cizí slovo) a z důvodu, že použití zastřešujícího pojmu by mohlo vyvolávat zbytečné nejistoty, o koho že se to má přesně jednat. Nicméně se alespoň nově připustilo použití pojmu „management“ i v českém překladu.

### Proč odlišujeme vedení (management) od osob pověřených správou a řízením

Důvodů pro odlišování osob pověřených řízením a vedením je několik.

Předně jde skutečně o odlišné role ve společnosti. Běžné řízení společnosti je na bedrech managementu, ale za to, jak to celé dopadne, odpovídají osoby pověřené správou a řízením. Management má tedy odpovědnost „interní“, vůči společnosti a tak samozřejmě i vůči orgánům společnosti, které ji reprezentují. Osoby pověřené správou a řízením odpovídají za chování navenek, zejména směrem k majitelům společnosti (ale také za dodržování předpisů).

I když to je management, který účetní závěrku sestavuje (hlavní účetní, finanční ředitel), odpovědnost za to, jaká účetní závěrka se zveřejní, nesou osoby pověřené správou a řízením. Auditor jim de facto pomáhá nést jejich břímě – a ač auditor není „jejich“ člověk a poradce, osoby pověřené správou a řízením mívají obvykle samy zájem na tom, aby společnost auditorovi vycházela maximálně vstříc. A také mají zájem na tom, aby společnost dala do pořádku vše, co auditor odhalí. I u osob pověřených správou a řízením se vyskytuje jistý typ asymetrie informací, kdy jsou v kvalitě, poctivosti a obsahu výstupů odkázáni (v dobrém i zlém) na svůj management.

Management je většinou silně zainteresován na konkrétním výsledku. Je to jednoznačný úkol, o kterém není třeba filozofovat, nýbrž ho dosáhnout. Komunikace auditora s vedením tedy nedává žádný smysl, vedení se o audit nijak zvlášť nezajímá. Snadno auditora vnímá jako někoho, kdo je obírá o čas. Auditor s vedením nekomunikuje ve smyslu auditorských standardů (viz např. ISA 260 a 265), vedení se auditor v případě potřeby dotazuje (viz ISA 500).

Problémy, které auditor řeší – účinnost vnitřního kontrolního systému v oblasti výkaznictví, věrnost vykazování v účetní závěrce, trvání podniku v dohledné budoucnosti nebo soulad výroční zprávy s účetní závěrkou jasně souvisí s odpovědnostmi osob pověřených správou a řízením. Auditor se tedy



zabývá tím, za co tyto osoby bezprostředně odpovídají, a tak je samozřejmé, že s těmito osobami auditor vede dialog.

Auditor komunikuje s osobami pověřenými správou a řízením, protože se jedná o „insidery“ s motivy, které jsou podobné motivům auditora.

### Pozor na souběh funkcí

Výše uvedené by platilo zejména ve velmi formalizované společnosti, kdy by představenstvo nebylo zapojeno do denního řízení firmy, tj. ve společnosti, ve které by obchodní vedení bylo delegováno představenstvem na úroveň top managementu. V takovém modelu by představenstvo fakticky hrálo roli spíše správce společnosti než jejího výkonného řízení. Ač nadáno potřebnými pravomocemi k obchodnímu vedení ze zákona, představenstvo by ho bezprostředně nevykonávalo. Pak bychom hovořili o neexekutivním (nebo nevýkonném) představenstvu. Jsou to ty situace, kdy se předseda představenstva liší od generálního ředitele.

Tato struktura je nicméně poměrně vzácná, protože je nákladná. Uvážíme-li existenci dalšího neexekutivního orgánu, dozorčí rady, nedává moc smyslu ještě dále oddělovat správu společnosti od jejího přímého řízení na úrovni představenstva. Obvykle se tedy setkáváme s tím, že představenstvo je (fakticky) výkonným orgánem, přičemž může mít několik nevýkonných členů (tj. členů, kteří nemají žádnou gesci, nejsou řediteli).

V takovém případě si musí být auditor vědom, že komunikací s představenstvem se nemusí odehrávat dostatečná komunikace s osobami pověřenými správou a řízením. Dvojakost role představenstva (správa i řízení zároveň) bude způsobovat, že komunikací výhradně s představenstvem auditor nemusí dostát svým povinnostem komunikace s osobami pověřenými správou a řízením, a to zejména v případech, kdy bude představenstvo motivováno upřednostnit benefity ze své manažerské role před benefity ze správcovské role. Za takové situace bude komunikace s dozorčí radou nezbytná. A jak naznačuje ISA 260.A6, auditor by měl vždy vyhodnotit, zda komunikace dané záležitosti s částí osob pověřených správou a řízením je postačující na to, aby se o dané záležitosti dozvěděl i zbytek těchto osob.

Z toho v zásadě vyplývá, že auditor by za osoby pověřené správou a řízením měl považovat především dozorčí radu a samozřejmě výbor pro audit, je-li zřízen. Bohužel se v praxi lze stále setkávat s případy, kdy auditor preferuje komunikaci s představenstvem před dozorčí radou, a to z různých důvodů. Může to být (chybná) snaha o komunikaci s na první pohled „silnějším“ orgánem nebo reakce na vlašné přijetí na půdě dozorčí rady, pro kterou, pokud v ní absentují experti na účetnictví a finance, nemusí být sdělení auditora úplně srozumitelná.

Naopak u společností, u kterých všechny osoby pověřené správou a řízením jsou zároveň v exekutivních

funkcích, ISA 260 nepožaduje oddělovat přístup auditora k vedení od osob pověřených správou a řízením. Typicky se jedná o model v rodinných firmách, kde role „správy společnosti“ je zcela upozaděná, protože sami majitelé společnosti zároveň stojí v čele jejího vedení a tudíž není pro koho co spravovat.

### Závěrem

Závěrem ještě připomenutí, že auditor není jen povinen komunikovat s osobami pověřenými správou a řízením. Je také povinen kriticky vyhodnotit, zda tyto osoby aktivně plní své role, a to v rámci vyhodnocení kontrolního prostředí dle ISA 315.

Konkrétně se auditor může zajímat např. o jejich nezávislost na vedení společnosti, jejich zkušenosti, respekt, kterého požívají, míru jejich angažovanosti, typy informací, ke kterým se dostávají, náplň jejich práce a významnost témat, kterými se zabývají.

Pokud po tomto vyhodnocení auditor identifikuje kompetentní členy správních a kontrolních orgánů, kteří chápou svou roli a přistupují k ní aktivně, objevil své nejlepší spojení.

**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.*



*Maruško, toto je náš nový auditor. Vy budete mít za úkol s ním za naši účetní jednotku komunikovat tak, aby se dozvěděl jen to, co chceme.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## Jak se do lesa volá



Stanislav Staněk

Výbor pro audit, na rozdíl od představenstev a dozorčích rad, má kontakt a komunikaci s auditorem přímo v popisu práce, je to vlastně jeden z jeho hlavních úkolů. Zatímco u ostatních orgánů společnosti bývá větší zájem o kontakt ze strany auditora, u výboru pro audit je situace obvykle rovnovážná a zájem je oboustranný. V tomto článku proto dáváme slovo oběma stranám, názory člena výboru pro audit komentuje a doplňuje zkušený auditor.

Výbor pro audit má za úkol sledovat průběh auditu. Je zřejmé, že tento úkol nelze splnit pouze setkáním s auditorem nad plánem auditu a projednáním zpráv auditora při jeho ukončení. Výbor pro audit, který se obvykle schází na čtvrtletní bázi, se proto s auditorem setká v rámci svých zasedání při plánování auditu, po předběžném auditu a pak k projednání zpráv auditora v okamžiku jejich vydání. Pro auditora to znamená pozvánku na zasedání výboru pro audit v září, v prosinci a v březnu či dubnu. I tak se ale může zdát období mezi prosincem a březnem dlouhé – běží tu finální audit, posuzuje se účetní závěrka, často k tomu přibude konsolidace. Pro členy výboru pro audit je v tomto časovém úseku důležité získávat průběžné informace a mít možnost reagovat na případná zjištění auditora dříve, než jsou zaznamenána do jeho finálních výstupů. V praxi se osvědčily jak informativní schůzky, kterých se účastní třeba jen jeden z členů výboru pro audit a zástupce auditora, tak přítomnost členů výboru pro audit na významných jednáních auditora s vedením společnosti.

### Hlas auditora:

Pro plynulou komunikaci a dobrou spolupráci mezi výborem pro audit a auditorem je vždy vítán pevný harmonogram stěžejních bodů ve vzájemné komunikaci – termíny společných zasedání a jednání, očekávané podklady a zprávy. Takový plán komunikace, v přímé návaznosti na harmonogram sestavení účetní závěrky a jejího ověření, umožňuje auditorovi naplánovat si přípravu jednotlivých dokumentů přímo do svého pracovního postupu a doplnit si do svého kalendáře přesné termíny společného zasedání či jednání s výborem pro audit. Nedojde tak k situaci, že se v poslední fázi auditu účetní závěrky stěžejí hledají společné termíny.

V průběhu auditu je prvním významným bodem kontaktu mezi auditorem a výborem pro audit projednání plánu. Rozsah předávaných informací zde neupravuje žádný předpis, ale auditor často připravuje dokument, ve kterém představí složení svého týmu,

předpokládaný harmonogram prací a především základní výstupy svého plánování, tedy identifikovaná rizika, reakce na ně a také plánovanou hladinu významnosti. Stalo se běžnou praxí, že auditor informace prezentuje ve struktuře, která reflektuje požadavky na dodatečnou zprávu auditora pro výbor pro audit. Výbor pro audit tak má možnost v průběhu celého auditu sledovat vývoj prací a případné změny v rizicích či plánovaných činnostech.

### Hlas auditora:

V diskuzi nad plánováním se s ním příliš neseťkáváme a přivítali bychom i aktivnější „vstup“ výboru pro audit. Především poznatky v oblasti hodnocení vedení společnosti v procesu dohledu nad sestavením účetní závěrky, posouzení společností používaných účetních pravidel, nastavení risk managementu a podobně, jsou cenné. Auditorovi pomohou případně upravit posouzení rizik – to samozřejmě plně s ohledem na nezávislé role auditora a výboru pro audit.

Ve finální fázi auditu lze za osvědčené považovat také samostatné setkání auditora s nezávislými členy výboru pro audit. Nezávislí členové jsou často odborníci se zkušenostmi z auditu či řízení rizik a především nejsou zatíženi svou vazbou na společnost, ať již z pozice vlastníka či zaměstnance. Takové setkání umožňuje věnovat se ve větším detailu některým technickým záležitostem auditu a také se blíže seznámit s přístupem a procedurami, které auditor použil. Výbor pro audit tak získá ujištění, že auditor provedl, co naplánoval, že rizika v jeho spisu odpovídají těm, která zmiňuje ve zprávě, a že dbá na dodržování auditorových standardů.

### Hlas auditora:

Auditor uvítá možnost prezentovat nastavení svého auditorského přístupu, případně i úroveň svého spisu v konkrétních detailech členům výboru pro audit do té míry, aby z jejich strany neexistovala žádná pochybnost o kvalitě auditu účetní závěrky. Tato prezentace je vhodná v rámci předběžného auditu, tedy ještě v době, kdy lze parametry auditu upravovat, zpřesňovat a doplňovat.

Klíčovou aktivitou v komunikaci mezi výborem pro audit a auditorem je projednání zpráv auditora, především pak dodatečné zprávy pro výbor pro audit, kde projednání předpokládají i zákonné předpisy. Pokud obě strany byly v průběžném kontaktu během celého auditu, nevznikne tu žádné překvapení. Klíčové je načasování a koordinace s dalšími orgány společnosti. V mnoha případech je snahou společnosti zveřejnit

výroční zprávu co nejdříve po ukončení auditu. Zároveň však výbor pro audit musí s auditorem projednat jeho dodatečnou zprávu a informovat dozorčí radu o výsledku auditu. To dává smysl až po tomto projednání, kdy jsou informace opravdu kompletní. Dozorčí rada ale chystá svou zprávu do výroční zprávy, tam také odkazuje na výsledky auditu, a proto potřebuje informace včas. Pod časovým tlakem jsou tak všichni, správné rozvržení úkolů a pečlivé plánování je proto důležité.

#### Hlas auditora:

Za praktické považuji, pokud auditor může předložit dodatečnou zprávu, alespoň v návrhu, před termínem vydání své auditorské zprávy. Výbor pro audit tak má možnost seznámit se s obsahem dříve a může tak relevantně komentovat zjištění pro potřeby dozorčí rady, která připravuje svoji zprávu do výroční zprávy. Zamezí se tak potenciální nekonzistenci výstupů mezi dozorčí radou a auditorem, například při hodnocení vnitřního kontrolního systému či procesu přípravy účetní závěrky.

Samostatnou kapitolou při komunikaci výboru pro audit s auditorem je otázka nezávislosti. Prohlášení nezávislosti je povinnou součástí dodatečné zprávy auditora pro výbor pro audit. Pokud auditor připravuje pro svou účast na jednání výboru pro audit dokument odpovídající členění dodatečné zprávy, může se informace o nezávislosti opakovat s případným uvedením rizik ohrožujících nezávislost. Ta je pak možno projednat včas a minimalizovat problémy vznikající při jejich opožděném odhalení. Důležitou součástí vztahu auditora a výboru pro audit je schvalování neauditorských služeb s klíčovou vazbou na nezávislost auditora. Tam, kde se neauditorská služba objeví jen zřídka, asi není třeba formalizovat postupy pro jejich předkládání ke schválení. Pokud je snad neauditorských zakázek více, přehlednosti rozhodně prospěje, pokud auditor výboru pro audit pravidelně předkládá jejich přehled s uvedením fáze zakázky a fakturovaných odměn. Prokazuje tak, že o svou nezávislost pečuje a přemýšlí o ní.

*Článek připravil Stanislav Staněk, člen výborů pro audit několika subjektů veřejného zájmu. Auditora reprezentoval Václav Loubek, partner Deloitte, auditor odpovědný za audit řady významných podniků.*

## Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

### 4. Dopady nesplnění kovenantů



Ahoj Hugo, tak jak to dopadlo s klientem TEST s.r.o.?

Propočítal jsem požadované ukazatele z konečných čísel a jeden z nich nesplnil. Klient už ale jedná s bankou.



A myslíš, že se s bankou dohodnou?

Ano, vypadá to dobře. Každým dnem se očekávají podpisy dodatků smluv, ve kterých by požadavky na kovenanty měly být upraveny tak, aby je klient splnil. Rozhodně to stihnou, takže nebudou muset v závěrce nic upravovat.

No, počkej. Jak teď má klient ve své závěrce dle českých účetních předpisů úvěry vykázány a popsány?

No, vykazují je podle původních splatností v rozdělení na krátkodobou a dlouhodobou část dle splátkových kalendářů. Takže za mě OK.

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

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

### Povinnost vedení předávat informace z představenstva a dozorčí rady auditorovi

#### Dotaz

Při provádění auditorické činnosti jsem se dostala do sporu s auditovanou společností, neboť jsem po ní požadovala zápisy z představenstva a dozorčí rady za rok 2019 a ze začátku roku 2020. Od obou předsedů těchto orgánů jsem obdržela zamítavé stanovisko s tím, že po konzultaci s jejich právníkem nevidí důvod, proč by mi měli tyto zápisy poskytnout, ale žádný argument mi z jejich strany předložen nebyl.

V žádosti o zápisy zaslané e-mailem jsem jim napsala: *Požádala jsem pana ředitele o nahlédnutí do zápisů z představenstva, ale on mě odkázal na Vás, že bez Vašeho souhlasu je nemůže předložit. Proto se na Vás obracím, zda byste mohl tento souhlas udělit. Zápisy z představenstva i dozorčí rady jsou pro nás zdrojem informací o společnosti jiné, než ty, které vyčteme z účetnictví, a slouží k posouzení, zda účetnictví zobrazuje všechny události, a to i ty, na které ještě*

### Hugo a Sally se baví o auditu úvěrů

A co informace o neplnění kovenantů k datu závěrky a o následném jednání s bankou. Neměly by být zveřejněny v příloze? Podle mě jsou pro uživatele závěrky důležité!

To máš pravdu. V tomto případě je to významná událost po datu závěrky, díky níž budou moci ponechat splatnost úvěrů nezměněnou. Tyto informace by měl klient do přílohy doplnit. Budu ho informovat.

Souhlas. No a co když by se banka nakonec na jiném postupu s klientem nedomluvila?

Pak by klient musel v účetní závěrce změnit splatnost úvěrů, vykázat je jako krátkodobé a související podstatné detaily popsat v příloze.

Přesně tak. V takovém případě by bylo nutné posoudit, zda nevzniká nejistota ohledně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Pokud by to tak bylo, postupoval bych podle naší diskuze ze začátku tohoto roku<sup>1</sup>.

-JaK-

<sup>1</sup> Viz Auditor 2/2021

nepřišla do společnosti např. faktura nebo jiný doklad. Jsou běžnou součástí spisů auditora, pokud zhodnotíme, že jejich obsah dokládá významné skutečnosti.

Na to jsem obdržela zamítavé stanovisko, a proto jsem jim napsala dopis zasláný poštou:

*Žádám Vás touto cestou o součinnost v souvislosti s prováděním auditu účetní závěrky společnosti ABC, a. s. za rok 2019. Vzájemné vztahy mezi společností a auditorem jsou předmětem smlouvy. Dle této smlouvy se společnost ve smlouvě uvedená jako účetní jednotka zavázala, že zajistí včas veškeré potřebné dokumenty a podklady pro provádění sjednaných činností. Dle této smlouvy má auditor právo vyžadovat od účetní jednotky veškeré potřebné dokumenty a podklady (pisemné a ústního charakteru) k tomu, aby sjednané činnosti mohly být vykonávány v souladu s dohodnutými podmínkami a příslušnými právními předpisy. Těmi jsou zejména zákon o auditorech a mezinárodní auditorské standardy.*

*Proto se na Vás obracím s žádostí, abyste auditorovi zpřístupnili zápisy ze zasedání představenstva a dozorčí rady včetně příloh, na základě kterých bylo na zasedáních příslušných orgánů jednáno a přijímáno rozhodnutí. Zápisy z představenstva a dozorčí rady jsou běžnou součástí spisu auditora. Tyto zápisy a související podklady k nim jsou pro auditora dokumenty, ze kterých čerpá informace a následně vyhodnocuje, zda účetní závěrka neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost např. z důvodu nezaúčtování rezervy, opravné položky apod. Dle ISA 705 je auditor povinen modifikovat výrok ve zprávě auditora, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby učinil závěr, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost.*

Jelikož to zatím vypadá, že mi je přesto nedají k dispozici, a prokurista mi telefonicky sdělil, že si na nás bude stěžovat na KA ČR, tak bych si potřebovala ověřit, jak dále postupovat.

## Odpověď

V popsaném případě by měl auditor na základě znalosti konkrétní účetní jednotky a okolností konkrétní zakázky zvážit následující postupy:

1. Pokud účetní jednotka odepře auditorovi přístup k informacím (v tomto případě k zápisům z jednání představenstva a dozorčí rady), nebude auditor nejspíše schopen vyhovět požadavkům mezinárodních auditorských standardů (ISA), kterými se musí při provádění auditu řídit.

V souladu s požadavky mezinárodních auditorských standardů je auditor povinen v rámci plánování zakázky se seznámit a posoudit zápisy z jednání představenstva a dozorčí rady za účelem identifikace a vyhodnocení rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky (ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*

odst. 6(c) a A.18), včetně rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu (ISA 240 *Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky* odst. 20 a A.20).

Informace uvedené v zápisech poskytují dále informace nezbytné pro posouzení úplnosti účetních zápisů, a to zejména v oblasti rezerv, dohadných položek nebo opravných položek. Například ISA 501 v odst. 9(b) ukládá auditorovi povinnost posoudit zápisy pro účely identifikace možných soudních sporů a nároků.

Posouzení zápisů z jednání osob pověřených správou a řízením provádí auditor nejen z hlediska správnosti účtování, ale i základních předpokladů a zveřejňování v souladu s rámcem účetního výkaznictví, podle kterého je auditovaná účetní závěrka sestavena. Z tohoto pohledu jsou klíčové požadavky ISA 560 *Následné události* odst. 7(c) a A.7, resp. požadavky ISA 570 *Nepřetržitě trvání* odst. 16 a A.16.

Vzhledem k povaze informací, které mohou zápisy z jednání vedení a ostatních osob pověřených správou a řízením obsahovat, je nepravděpodobné, že by auditor byl schopen nahradit jejich posouzení jiným alternativním postupem. Například důležité důkazní informace týkající se zejména naplnění předpokladu nepřetržitěho trvání účetní jednotky, významných personálních a organizačních změn ve struktuře účetní jednotky, způsobu financování nebo zamýšlených fúzí a akvizic nejsou v jiných podkladech účetní jednotky většinou obsaženy.

Pokud auditor vyhodnotí, že z důvodu nepředání informací vedením účetní jednotky není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, aby mohl dojít k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, a je tudíž omezen v rozsahu výkonu auditorské činnosti, pak je povinen postupovat podle s ISA 705 *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*. Podle posouzení rozsahu dopadu výše popsané skutečnosti do auditované účetní závěrky je povinen modifikovat svůj výrok ve zprávě buď jako výrok s výhradou, nebo výrok odmítnout (ISA 705 odst. 7(b) a odst. 9). V popsaném případě se jedná o situaci, kdy nebyly zpřístupněny zásadní informace, kterými zápisy z jednání představenstva a dozorčí rady nesporně jsou. Neposkytnutí takových informací auditorovi zpochybňuje důvěryhodnost a integritu vedení účetní jednotky a vyvstává otázka, zda vedení nezatajuje auditorovi významné informace s možným dopadem na účetní závěrku. Domníváme se, že by pouhá modifikace výroku nebyla dostatečnou reflexí závažnosti celé situace, a výrok by měl být auditorem odmítnut.

2. V ustanovení § 21 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech je účetní jednotce stanovena povinnost přiměřené součinnosti s auditorem při výkonu jeho auditorské činnosti. Je zde mimo jiné uvedeno, že auditor je oprávněn požadovat, aby mu účetní jednotka poskytla

veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému provedení auditorské činnosti.

Domníváme se proto, že neposkytnutí zápisů z představenstva a dozorčí rady lze chápat jako neposkytnutí zákonné součinnosti a může představovat oprávněný důvod pro odstoupení od smlouvy. Je však třeba doplnit, že případné odstoupení od smlouvy o povinném auditu ze strany auditora bude v důsledku také znamenat nutnost vypořádání vzájemných vztahů mezi auditorem a klientem, které vznikly nejen na základě samotné smlouvy, ale i uplatněním požadavků civilního práva a profesních předpisů např. povinnost informovat Radu pro veřejný dohled nad auditem o odstoupení od smlouvy (další informace k ukončování smlouvy o povinném auditu lze nalézt v článku *Smlouvy*

*o provedení auditu na dobu neurčitou* v čísle 8/2017 časopisu Auditor). Doporučujeme proto konzultaci s právníkem nad možností odstoupení od smlouvy s ohledem na tuto situaci a na konkrétní podmínky smlouvy o povinném auditu, kterou jste s klientem uzavřela.

K uvedené komunikaci s vedením účetní jednotky bychom chtěli upozornit na skutečnost, že auditor je povinen seznámit se se zápisy z jednání představenstva či dozorčí rady, ale nemá automaticky povinnost mít jejich kopii založenu ve svém spisu. Výjimkou by byla situace, kdy jejich kopie dokládá významnou záležitost vyplývající z auditu, která podporuje dosažené závěry auditora týkající se této záležitosti a jeho významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů.

## Smlouva o provedení povinného auditu

### Dotaz

Dle příslušných ustanovení § 17 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“), náleží určení auditorské společnosti nebo statutárního auditora k provedení povinného auditu účetní závěrky společnosti do působnosti nejvyššího orgánu společnosti.

V souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona o auditorech je osoba oprávněná právně jednat za účetní jednotku oprávněna uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s auditorem určeným nejvyšším orgánem společnosti, případně určeným jiným způsobem, který je však nezávislý na členech řídicího orgánu této auditované účetní jednotky za podmínek uvedených v § 17 odst. 4 zákona o auditorech.

Prosíme o výkladové stanovisko k otázce,

- I. jaká je právní povaha smlouvy o povinném auditu, uzavřel-li takovou smlouvu statutární orgán účetní jednotky, aniž by jejímu uzavření předcházelo určení auditorské společnosti/statutárního auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky;
- II. zda je možné nedostatek z předchozího určení auditorské společnosti/statutárního auditora rozhodnutím nejvyššího orgánu účetní jednotky zhojit následným rozhodnutím nejvyššího orgánu účetní jednotky;
- III. resp. zda i po rekodifikaci soukromého práva provedené zejm. přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále i jen „OZ“) ve znění pozdějších předpisů, Komora auditorů České republiky

i nadále zastává názor, že smlouva uvedená v bodu (i) je od počátku absolutně neplatná.

### Odpověď

Dle našeho názoru je možné na výše uvedené dotazy odpovědět v souhrnu, a to odpovědí na dotaz č. III.

Občanský zákoník provedl změnu v otázce posuzování neplatnosti, když nově položil důraz na tzv. relativní neplatnost jako následek právních vad. Zjednodušeně to znamená, že je třeba se neplatnosti dovolat, jinak je jednání nutno považovat za platné a za takové je musí považovat např. i soud (§ 586 odst. 2 OZ).

Přesto i v novém OZ zůstaly vymezeny určité skutečnosti, které způsobují absolutní neplatnost právního jednání, kdy této neplatnosti se pak může dovolat kdokoli a i soud ji určuje ex officio, blíže např. *K absolutní neplatnosti je třeba přihlížet z úřední povinnosti, a to i když se strany na ni neodvolají, resp. i proti jejich vůli. Význam neplatnosti ve smyslu působení vůči každému (erga omnes) má své opodstatnění v ochraně obecných zájmů. Působí-li neplatnost ve prospěch určité osoby, působí tak i proti její vůli. Ke vzniku absolutní neplatnosti není zapotřebí zvláštního aktu, tj. ani projevu vůle, ani žaloby, ani konstitutivního rozhodnutí soudu. Pokud soud přihlíží k absolutní neplatnosti, může to vyjádřit v odůvodnění a výjimečně i v určovacím výroku svého rozhodnutí. Absolutní neplatnost znamená, že v zásadě právní jednání nepůsobí od samého počátku žádné právní následky. To na rozdíl od právního jednání stíženého vadou, na něž se vztahuje neplatnost relativní (§ 586 odst. 1).*<sup>1</sup>

<sup>1</sup> TICHÝ, Luboš. § 588 (Absolutní neplatnost). In: ŠVESTKA, Jiří, Jan DVOŘÁK, Josef FIALA aj. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I, (§ 1-654)* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-6-17]. ASPI\_ID KO89\_a2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

Skutečnosti, které mají za následek absolutní neplatnost, jsou řešeny v § 588 OZ.

*„Soud přihlédne i bez návrhu k neplatnosti právního jednání, které se zjevně přičí dobrým mravům, anebo které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek. To platí i v případě, že právní jednání zavazuje k plnění od počátku nemožnému.“*

Dle našeho názoru, smlouva vymezená v položeném dotazu splňuje definici: *právního jednání... , které odporuje zákonu a zjevně narušuje veřejný pořádek...*

V tomto případě se jedná o absolutně neplatné jednání, pouze pokud jsou splněny obě podmínky současně. První podmínka, tj. jednání odporující zákonu je zřejmá bez dalšího přímo z dotazu žadatele (porušení § 17 odst. 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZoA“).

Pokud pak jde o druhou část, tj. zjevně narušuje veřejný pořádek, tak i tato podmínka je podle našeho názoru splněna. Auditorská činnost je v dotčených právních předpisech vymežována, jako činnost ve veřejném zájmu. Jasně to vyplývá z Etického kodexu, který je vnitřním předpisem Komory auditorů ČR. Etický kodex ve svém čl. 100.1 uvádí, že *„charakteristickým znakem auditorské/účetní profese je, že přijala odpovědnost jednat ve veřejném zájmu. Úkoly auditora/účetního odborníka se tedy neomezují pouze na plnění potřeb konkrétního klienta či zaměstnavatele. Proto Etický kodex obsahuje požadavky a aplikační ustanovení, jejichž cílem je pomoci auditorům/účetním odborníkům při naplňování jejich odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu.“* V čl. 100.3 pak stojí, že *„Auditor/účetní odborník je povinen dodržovat Etický kodex. Pokud se vyskytnou situace, kdy mu platné právní předpisy zakazují nějakou část kodexu dodržet, mají tyto předpisy přednost, nicméně i v těchto případech je auditor/účetní*

*odborník povinen dodržet všechny ostatní části kodexu.“*

Toto vyplývá i z čl. 9. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, kde se uvádí *„Statutární auditori by měli dodržovat nejvyšší etické normy. Proto by se na ně měly vztahovat požadavky profesní etiky zahrnující přinejmenším jejich funkci ve veřejném zájmu, jejich bezúhonnost, nezárodnost, odbornou způsobilost a řádnou péči. Funkce statutárních auditorů ve veřejném zájmu znamená, že se na kvalitu práce statutárního auditora spoléhá širší okruh osob a institucí. Dobrá kvalita auditu přispívá k řádnému fungování trhů tím, že zvyšuje pravdivost a efektivitu účetních závěrek.“*

Domníváme se tedy, že pokud není dodržen u činnosti (jež je vymežována jako činnost ve veřejném zájmu) postup, který zákonodárce přesně určí, a je určitým způsobem obcházen, tak je možno říci, že je to jednání, které se zjevně protíví veřejnému zájmu, je tak zjevně v rozporu s veřejným pořádkem. Stejný názor na provázání pojmu veřejného pořádku a veřejného zájmu drží i právní nauka *„Svým charakterem a posláním se princip dobrých mravů a veřejného pořádku velmi blíží, resp. dokonce se překrývají. Rozdíl mezi nimi je v jejich zásadní orientaci. Jak již bylo zmíněno, slouží dobré mravy k ochraně především soukromých zájmů. Veřejný pořádek má na mysli ochranu obecných hodnot, a především veřejného zájmu.“*<sup>2</sup>

S ohledem na fakt, že je smlouva uzavřena způsobem, který odporuje ZoA, a je současně zjevně proti veřejnému pořádku (zájmu), tak je tato smlouva dle našeho názoru absolutně neplatná a její neplatnost nelze zhojit postupem dle dotazu II.

## Důsledky neschválení účetní závěrky bytového družstva pro auditora

### Dotaz

Provádíme povinný audit ve stavebním bytovém družstvu. Nejvyšší orgán družstva (shromáždění delegátů) neschválil řádnou účetní závěrku za rok 2019. Tuto závěrku však ani nijak konkrétně nepochybnil. Na tomtéž shromáždění delegátů, které neschválilo účetní závěrku, jsme byli zvoleni jako auditor účetní závěrky na další období (rok 2020).

Jaké právní důsledky z tohoto stavu vyplývají a co pro nás znamenají jako pro auditorskou společnost? Měli bychom na tuto skutečnost nějak upozornit a případně v jakém dokumentu?

### Odpověď

KA ČR nemůže poskytovat právní poradenství ohledně možných právních (zejména soukromoprávních popř. obchodněprávních) důsledků neschválení účetní závěrky pro bytové družstvo. Případné důsledky takového neschválení závisí na uzavřených smluvních ujednáních, popř. stanovách daného stavebního bytového družstva, nicméně se domníváme, že z obecných právních předpisů (např. zákon o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), občanský zákoník, a zákon o obchodních korporacích) žádné sankce za neschválení účetní závěrky pro stavební bytové družstvo přímo neplynou, ale

<sup>2</sup> TICHÝ, Luboš. § 588 (Absolutní neplatnost). In: ŠVESTKA, Jiří, Jan DVORÁK, Josef FIALA aj. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I, (§ 1-654)* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2019-6-17]. ASPI\_ID KO89\_a2012CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.

bytové družstvo může být omezeno v některých úkonech, které vyžadují schválenou účetní závěrku (například nakládání s případným ziskem).

ZoÚ v § 21a odst. 2 stanoví povinnost zveřejnit účetní závěrku po ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem. Dále je stanoveno, že účetní závěrku je účetní jednotka povinna zveřejnit nejpozději do 12ti měsíců od rozvahového dne bez ohledu na to, zda byla schválena. V případě zveřejnění neschválené účetní závěrky § 21a odst. 3 ZoÚ je účetní jednotce uložena povinnost zveřejnit informaci o tom, že tyto účetní záznamy nebyly řádně schváleny.

Nezveřejnění účetní závěrky je přestupkem dle § 37 ZoÚ s možnou pokutou až do výše 3 % hodnoty aktiv celkem. Dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, může rejstříkový soud udělit pořádkovou pokutu a v extrémních případech zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací.

Neschválení účetní závěrky a reakce statutárních orgánů na toto neschválení může indikovat řadu problémů v účetní jednotce, na které by měl auditor

reagovat v rámci rozhodování o přijetí nebo pokračování v zakázce (ISQC1, ISA 220) a při identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti (ISA 315). Je také na zvážení, zda informace o neschválení předchází účetní závěrky je významná pro uživatele účetní závěrky. Pokud ano, je nutné, aby tuto informaci účetní jednotka v účetní závěrce zveřejnila. V případě, že by zveřejněna nebyla a byla významná, auditor by měl modifikovat svůj výrok dle ISA 705.

Pokud účetní jednotka nespĺnila povinnost zveřejnit účetní závěrku, musí auditor navíc náležitě zohlednit v auditním plánu pro období následující po nezveřejnění riziko plynoucí z neplnění povinností vyplývajících účetní jednotce z právních předpisů a případné dopady zejména na vykazovanou výši rezerv a předpoklad trvání účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že neschválení předchází účetní závěrky není relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora, auditor by neměl takovou informaci uvádět ve zprávě auditora v odstavci obsahující jiné skutečnosti dle ISA 706 odst. 10.

## Dopad nekonání valné hromady do práce auditora

### Dotaz

Ráda bych se na Vás obrátila s prosbou, jak se z hlediska auditora při povinném auditu účetní závěrky za rok 2020 postavit k situaci, kdy se v roce 2020 vůbec nekonala valná hromada. Jedná se o akciovou společnost, která byla dříve zemědělské družstvo, akcionáři jsou skoro všichni obyvatelé vesničky, kde má akciová společnost sídlo. Vzhledem k situaci v roce 2020 a starší věkové kategorii akcionářů nebyla vůbec valná hromada, aby rozhodla o ÚZ a zisku za rok 2019, společností svolána. Víceméně z téhož důvodu (věk a nedostatečná počítačová vybavenost akcionářů ve svých domovech) nebyla valná hromada společností svolána ani online.

### Odpověď

V souladu s § 403 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů, je valná hromada povinna projednat řádnou účetní závěrku nejpozději do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období.

V souladu s § 21 zákona č. 191/2020 Sb., o některých opatřeních ke zmírnění dopadů epidemie koronaviru SARS CoV-2 na osoby účastnící se soudního řízení, poškozené, oběti trestných činů a právnické osoby a o změně insolvenčního zákona a občanského soudního řádu (dále „lex covid“), byla zákonná lhůta k projednání řádné účetní závěrky prodloužena na tři měsíce po skončení mimořádného

opatření, nejpozději však do 31. prosince 2020. Pro svolávání valné hromady mohla společnost také využít výjimky dané § 19 lex covid, která umožňovala rozhodování mimo zasedání valné hromady v písemné formě nebo s využitím technických prostředků, a to i tehdy, nepřipouštělo-li to zakladatelské právní jednání.

Na základě informací, které jsme od Vás obdrželi, se však společnost nepokusila svolat valnou hromadu a nespĺnila tedy svou zákonnou povinnost. Důsledky, které jí z toho plynou, jsou zejména civilněprávní (například omezení výplaty podílů na zisku). Tato skutečnost by měla být uvedena v příloze v účetní závěrce za rok 2020, ale nebude mít dopad na její sestavení, a to za předpokladu, že společnost splnila svou povinnost zveřejnit účetní závěrku roku 2019 v souladu s požadavky § 21a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V opačném případě společnosti hrozí postih dle § 37a ZoU a vedení společnosti by mělo zvážit případné vykázání závazku souvisejícího s tímto postihem.

Auditor má povinnost zvážit dopad zjištěného nesouladu s právními předpisy na účetní závěrku a projednat tuto skutečnost s vedením společnosti dle požadavků mezinárodního auditorského standardu ISA 250 – *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky*.





## Co najdete v e-příloze č. 10/2021

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

### **OBSAH**

- Započtení v insolvenčním řízení jako zkrácení cesty k uspokojení věřitele
- Tzv. nové a druhotné licence jsou to samé, rozhodl ÚOHS
- Úplné zrušení EET nedává smysl. Nabízí se podpořit alespoň dobrovolnou evidenci
- Mzda při práci podle konta pracovní doby
- Milostivé léto

-vk-



## **AUDITOR č. 10/2021**

ročník XXVIII

### **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**

Bc. Aneta Boučková

### **REDAKČNÍ RADA**

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

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://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](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