

Zjištění Ministerstva financí ČR z dozoru nad přezkoumáním ÚSC aneb co by měli auditoři při přezkoumání napravit

Komora auditorů České republiky (dále jen „KA ČR“) obdržela v druhé polovině roku 2021 zprávu Ministerstva financí ČR (dále jen „MF ČR“) o výsledcích dozoru nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávních celků (dále „ÚSC“) za rok 2019 prováděném auditory (dále také „Zpráva MF“). V rámci dozoru zkoumalo MF ČR 100 zpráv o přezkoumání hospodaření, které vydalo 30 auditorských společností a 12 auditorů OSVČ. V jednom případě odmítl ÚSC spolupráci a ke kontrole tak ve skutečnosti nedošlo. Do vzorku 100 zpráv bylo 14 zařazeno na základě podnětů ke kontrole, které MF ČR obdrželo v letech 2019–2021. Dozor byl prováděn ve druhém pololetí 2020 a prvním pololetí 2021 a probíhal vzdáleně. Základním zdrojem informací pro dozorovou činnost MF ČR nad přezkoumáním hospodaření provedenými auditory byly poznatky získané z veřejně dostupných zdrojů (zejména Monitoru MF ČR, registru smluv, webových stránek ÚSC a Modulu plánování přezkoumání).

Dozorem bylo zjištěno celkem 882 dílčích nesprávností (z toho 446 ostatních pochybení, která nejsou považována za zásadní) a pouze jedna kontrola byla bez zásadního zjištění. Na tuto skutečnost se rozhodla KA ČR reagovat. Zpráva byla projednána s výborem pro veřejný sektor. Níže shrnujeme zjištění MF ČR a případná stanoviska a doporučení k nim. Je žádoucí, aby auditoři, kteří provádějí přezkoumání, tato doporučení reflektovali ve své činnosti, protože závěr Zprávy, který je citovaný níže, nevyznívá pro auditorskou profesi příliš pozitivně.

MF ČR: „Na základě provedených dozorů nad přezkoumáním hospodaření za rok 2019 při porovnání s výsledky dozorů za roky 2016, 2017 a 2018 lze konstatovat, že obecně se ve výstupech auditorů v aktuálním období opakovaly stejné nesprávnosti jako v obdobích předešlých. ... Trend ke zlepšení úrovně výstupů auditorů v těchto směrech zatím nelze vysledovat.“

Závěry Zprávy jsou také KA ČR chápány jako podnět k zahájení kontroly činnosti auditora/auditorské společnosti.

Auditorem neidentifikované nedostatky v oblasti vedení účetnictví

Dále uvedená zjištění představují dle MF ČR zásadní pochybení auditora, protože ve zprávě auditora nebyl uveden nedostatek v oblasti vedení účetnictví, který však MF ČR při dozoru identifikovalo.

- ÚSC v příloze k účetní závěrce nevyplnil veškeré povinné údaje podle zákona o účetnictví (identifikováno při 20 kontrolách z 99).

Podle výboru pro veřejný sektor by auditor měl v rámci přezkoumání provést obdobnou proceduru jako při ověřování výroční zprávy (tj. ověřit formální soulad účetní závěrky připravené ÚSC s požadavky legislativy a ověřit, zda informace v ní obsažené nejsou v rozporu se znalostmi či informacemi, které auditor získal při přezkoumání).

Návrh postupu pro auditora: Nechat si předložit účetní závěrku připravenou ÚSC, na vybraném vzorku odsouhlasit informace v ní obsažené, které byly zároveň předmětem přezkoumání, na podpůrnou evidenci (například inventarizační soupisy), a odsouhlasit

úplnost informací zveřejněných v příloze v účetní závěrce na požadavky vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem tohoto postupu není ověření správnosti informací zveřejněných v účetní závěrce (věcná podstata), protože to je účelem auditu účetní závěrky a nikoli přezkoumání hospodaření.

- ÚSC měl nedostatky v inventarizaci některých rozvahových a podrozvahových účtů (identifikováno při 23 kontrolách z 99).

Ze Zprávy MF vyplývá, že nedostatky spočívaly jak v chybějících inventurách, tak i ve formálních nedostacích v inventarizačních záznamech. Z toho vyplývá, že jak věcné, tak i formální nedostatky v inventarizačních záznamech by měly být, dle MF ČR, uváděny jako nedostatky ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření a případnou nevýznamnost takového nedostatku by měl auditor vhodně okomentovat.

Návrh postupu pro auditora: Je nutné, aby auditor jasně vymezil, kterými náležitostmi inventarizace se při přezkoumání hospodaření bude zabývat. Z toho důvodu by měl auditor ve spise zdokumentovat ustanovení inventarizační vyhlášky (č. 270/2010 Sb.), která použil jako kritéria pro hodnocení inventarizace provedené ÚSC. Např. by se mělo jednat zejména o níže uvedená ustanovení inventarizační vyhlášky:

1.	Inventarizační proces		
1.1	Plán inventur	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 5)
1.2	Příkaz se jmenováním IK	Dokument	Interní směrnice
1.3	Proškolení členů IK	Zápis	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 3/1/c)
1.4	Inventurní soupisy	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 8)
1.5	Rozdílové inventury	Tabulka	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 8)
1.6	Účetní doklad o zaúčtování inventurních rozdílů	Účetní doklad	Zákon č. 563/1991 Sb.
1.7	Inventarizační zpráva	Dokument	Vyhláška č. 270/2010 Sb. (§ 2/e)

Dále by měl auditor zkontrolovat úplnost inventarizace (tj. zda obsahuje doklady ke všem rozvahovým a podrozvahovým účtům) a formální náležitosti inventarizačních protokolů (např. podpisy).

Pochybení při sestavení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření

Níže uvedená pochybení se vztahují k povinným náležitostem zprávy auditora o výsledku přezkoumání hospodaření dle ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření ÚSC (č. 420/2004 Sb.). KA ČR v některých případech nezastává stejný názor jako MF ČR a uvedená zjištění tak nepovažuje za pochybení a bude o sporných bodech s MF jednat.

- Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala výčet nedostatků, které byly účetní jednotkou napraveny či odstraněny k 31. prosinci (identifikováno při 21 kontrolách z 99).

Ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření auditor uvedl, že identifikované nedostatky z dílčích přezkoumání byly odstraněny nebo opraveny, ale neuvedl výčet těchto opravených nedostatků. Ve většině případů pak auditor učinil závěr, že nebyly zjištěny chyby a nedostatky.

Toto pochybení považuje MF ČR za zásadní, protože neuvedení zjištěných, ale opravených, nedostatků dle jejich názoru vzbuzuje významná podezření ve vztahu ke skutečné chybovosti ÚSC a k řádnému provedení celého procesu přezkoumání hospodaření. MF ČR se domnívá, že zpráva o výsledku přezkoumání by měla přinášet informaci o skutečné chybovosti a nápravných opatření přijatých ÚSC a to jak krajským úřadům, MF ČR, tak i veřejnosti.

KA ČR však se závěry MF ČR nesouhlasí a nepovažuje neuvedení opravených nedostatků (pokud došlo ke skutečné nápravě) za pochybení auditora. Podle právního výkladu požadavku § 10 odst. 3 písm. c) zákona č. 420/2004 Sb., který KA ČR zastává, není povinností zveřejňovat ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření opravené nedostatky s výjimkou těch, které představují zvýšené riziko a jsou uváděny v přehledu rizik požadovaném zákonem č. 420/2004 Sb. Odlišné stanovisko KA ČR na tuto problematiku bude diskutováno se zástupci MF ČR a o výsledku této diskuze bude KA ČR informovat.

Návrh postupu pro auditora: Doporučujeme vyhodnotit opravené nedostatky s ohledem na jejich povahu. Pokud indikují zvýšené riziko, pak tuto skutečnost uvést v přehledu rizik. V opačném případě se o opravených nebo odstraněných chybách a nedostacích ve zprávě o výsledku hospodaření není třeba zmiňovat.

- Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nebyly řádně uvedeny doklady, které byly při přezkoumání auditorem využity (identifikováno při 8 kontrolách z 99), nebo doklady nebyly dostatečně označeny (identifikováno při 65 kontrolách z 99).

Toto je opakující se zjištění, kde podle vyjádření MF ČR nelze konstatovat zlepšení. Výbor pro veřejný sektor analyzoval vzorek vybraných zpráv o výsledku přezkoumání hospodaření a nebyl schopen stanovit, jaká hodnotící kritéria pro dostatečnost označení dokladů MF ČR použilo. Vzhledem k tomu, že legislativa je v oblasti týkající se označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání velmi obecná, bude tato problematika diskutována se zástupci MF ČR tak, aby KA ČR byla schopná auditorům předložit vhodnou metodiku pro uvádění dokladů použitých auditorem při přezkoumání ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření. O výsledcích jednání bude KA ČR informovat.

Návrh postupu pro auditora: Prozatím doporučujeme uspořádat seznam použitých dokumentů podle jednotlivých předmětů přezkoumání a uvádět charakteristické identifikační znaky dokladů (např. čísla faktur), které auditor v rámci přezkoumání kontroloval. Za nevhodnou považujeme například formulaci „vybrané přijaté faktury“. Vhodné je uvést konkrétní faktury, které auditor ověřoval v testovaném vzorku.

- Zprávy o výsledcích přezkoumání hospodaření, ve kterých bylo označeno více kontrolujících, byly podepsány pouze odpovědným auditorem (zjištěno při 65 kontrolách z 99).

KA ČR se závěrem MF ČR nesouhlasí a toto zjištění nepovažuje za nedostatek. Dle právního výkladu ustanovení § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole, ve znění pozdějších předpisů, který KA ČR zastává, stačí podpis vedoucího kontrolujícího a tím je dále § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, statutární auditor odpovědný za provedené přezkoumání hospodaření, protože jen on může tuto auditorskou činnost provést. V souladu s tímto výkladem je formulováno i ustanovení auditorského standardu AS 52 odst. 1.

- Rozpočtově nezajištěné výdaje provedené ÚSC nebyly označeny jako nedostatek (chyba u 4 zpráv z 99).

KA ČR souhlasí se závěrem MF ČR. Auditor by měl v rámci přezkoumání ověřit, zda existují rozpočtově nezajištěné výdaje, a pokud ano, uvést tuto skutečnost jako nedostatek.

- Ostatní jednoznačná, ale méně závažná pochybení auditorů při sestavení zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (seznam je sestaven dle četnosti výskytu těchto zjištění):
 - Odkazy na právní předpisy ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření byly neaktuální či nesprávné (83 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Výčet předpisů ve zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření by měl být vždy aktuální, tj. správně označeny platné právní předpisy, příp. dané ustanovení. Auditor by měl mít na paměti, že příklad zprávy v AS 52 obsahuje odkazy na právní předpisy platné v době svého zveřejnění a není každoročně aktualizován.

Častou chybou byla nesprávná reference na zákon o auditorech, který přezkoumání hospodaření vymezuje jako auditorskou činnost v § 2 písm. c), nikoli b).

- Ke zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl přiložen dopis vedení, ačkoliv dle smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření měl být vydán (50 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Pokud auditor vydává dopis vedení, pak musí být součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Ve smlouvě je vhodné uvádět formulaci, že dopis vedení bude vydán, pouze pokud bude mít auditor relevantní zjištění.

- Byl nesprávně uveden první a poslední úkon přezkoumání (50 zpráv z 99).
 - nesprávný první úkon je např. uzavření smlouvy nebo AML procedura (9 zpráv z 99),
 - nesprávný poslední úkon je např. vydání nebo vyhotovení zprávy nebo její projednání (8 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Prvním kontrolním úkonem je například zaslání požadavků na dokumenty k předložení při přezkoumání hospodaření.

Posledním kontrolním úkonem je například vrácení všech zapůjčených originálních dokumentů a podání předběžné informace o kontrolních zjištěních.

- Ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl uveden závěr o poměru výše dluhu k průměru příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky, popř. uvedený výpočet nebyl správný (20 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Výpočet tohoto ukazatele provádí ÚSC. Auditor je povinen jeho správnost ověřit a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření uvést závěr. Viz také metodická pomůcka pro přezkoumání hospodaření ÚSC zveřejněná na stránkách KA ČR.

- Nesprávné uvedení následujících náležitostí ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření:
 - Označení auditora nebylo v souladu s rejstříkem.
 - Nebylo uvedeno evidenční číslo auditorova oprávnění.
 - Uvedené předměty přezkoumání nebyly úplné (zejména chyběl předmět podle § 2 odst. 2 písm. i) zákona č. 420/2004 Sb. – 34 zpráv),
 - Obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření nebyl úplný (např. u 18 zpráv chyběla část týkající se výše dluhu).
 - Neuvedení nebo nesprávné uvedení označení místa, kde se přezkoumání hospodaření uskutečnilo, a období, v němž přezkoumání hospodaření probíhalo (chybně v 15 zprávách z 99).
 - Přílohy uvedené ve zprávě nebyly ke zprávě přiloženy (např. stanovisko ÚSC nebylo ke zprávě doloženo v 11 případech z 99).

Návrh postupu pro auditora: Auditor by měl před vydáním zprávy řádně zkontrolovat správnost a kompletnost všech náležitostí zprávy včetně příloh.

- Neuvedený nebo nesprávně uvedený výpočet podílu pohledávek a závazků na rozpočtu a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku ÚSC (chyby v 8 zprávách z 99).

Návrh postupu pro auditora: Auditor by měl výpočet připravený územním celkem zkontrolovat dle aktuálního algoritmu zveřejněného MF ČR.

- Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření obsahovala formulaci, že nebyly zjištěny významné chyby a nedostatky (6 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Auditor by měl mít na mysli, že na vyjádření ohledně chyb a nedostatků ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření (v části VI. pod písmenem B příkladu zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření uvedeného v AS č. 52) nelze vztahovat významnost (materialitu) a ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření musí být uvedeny všechny – i nevýznamné – nedostatky. Pokud auditor nezjistí žádné nedostatky, může svůj závěr formulovat tak, že nebyly zjištěny chyby a nedostatky.

- Popis nedostatku nebyl doplněn o výčet porušených povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Zejména chyběly reference na zákon o účetnictví, resp. prováděcí vyhlášky (5 zpráv z 99).

Návrh postupu pro auditora: Auditor by měl v popisu nedostatku uvést konkrétní výčet porušených povinností včetně referencí na příslušné právní předpisy.

- V závěru zprávy o výsledku přezkoumání nebylo uvedeno vyjádření ohledně chyb a nedostatků (3 zprávy z 99).

Návrh postupu pro auditora: Auditor by se měl ve zprávě vyjádřit ke zjištěným chybám a nedostatkům.

Pracovníci MF ČR zkoumali i náležitosti smlouvy o provedení přezkoumání hospodaření a odhalili následující nedostatky:

- Ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření nebyly uvedeny veškeré náležitosti jako předmět, hlediska přezkoumání, obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření apod. odpovídající ustanovením § 2, 3 a 10 zákona č. 420/2004 Sb.
- Smlouvy obsahovaly neaktuální nebo neplatné odkazy na relevantní právní předpisy (13 zpráv z 99).
- Ve smlouvě o provedení přezkoumání hospodaření nebyla uvedena lhůta pro předání zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (10 zpráv z 99).

Závěr

Výbor pro veřejný sektor doporučuje všem auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření, využívat v maximální možné míře příkladů dokumentů (*smlouva o vykonání přezkoumání hospodaření obce a zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření*), které jsou zveřejněné v auditorském standardu AS 52 odst. 1 na stránkách KA ČR. Zároveň upozorňuje, že dané příklady v sobě obsahují odkazy na právní předpisy platné v době zveřejnění daného příkladu, proto je povinností auditora, pokud se rozhodne příkladu využít, tyto odkazy aktualizovat.

Výbor pro veřejný sektor vyzývá auditory, aby si ověřili, že se při provádění přezkoumání nedopouštějí některé z výše uvedených chyb. Většinu zjištění MF ČR lze do budoucna poměrně snadno eliminovat, a to jak již výše zmíněným využitím dostupných příkladů nebo pomocí kontrolních dotazníků na úplnost provedených procedur či s využitím metodické pomůcky pro provádění přezkoumání. Snížení počtů zjištění (ať již podstatných nebo formálních) ze strany MF ČR je klíčové pro zajištění dobrého jména auditorské profese a vnímání kvality přezkoumání provedených auditů.