

AUDITOR

Newsletter

Komora auditorů
České republiky

1
2024

Obsah

Reforma zkouškového systému	3
Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR	4
Ze zasedání Volební komise KA ČR	4
Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR	5
Setkání zástupců MF ČR, RVDA a KA ČR ohledně zkouškového systému KA ČR	5
Tradiční setkání profesních komor v roce 2023 proběhlo v Domě lékařů	6
Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví	8
Změna limitů pro kategorizaci účetních jednotek od 1. ledna 2024	9
Z odborných výborů Komory auditorů ČR	10
Ze zahraničí	11
Povinnost auditora vyjádřit se ke zprávě o daních	11
Automatizované nástroje a techniky v auditu – často kladené otázky zabývající se rizikem nadměrného spoléhání se na technologie	14
Ověřování dotací u projektů financovaných z programů EU – nový vzor zprávy	18
Standard ESRS 2 – Obecné informace	19
Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků	15, 16, 17

AUDITOR č. 1/2024

ročník I

Toto číslo vyšlo 15. 1. 2024

VYDÁVÁ: Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1,
tel.: 224 212 670, 224 222 178, IČ 70901473, www.kacr.cz

REDAKCE: Aneta Boučková, Lenka Zouharová, redakce@kacr.cz

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero).

Články prochází recenzním řízením.

© Komora auditorů České republiky

Reforma zkouškového systému

Rok 2024 bude z pohledu činnosti výboru pro auditorské zkoušky nejprve věnován úpravám stávajícího zkouškového systému, které jsou vyvolány potřebou implementovat do zkouškového systému evropskou regulaci v oblasti ESG. Výkonný výbor navrhl tuto problematiku testovat v rámci zavedení nové dočasné dílčí části auditorské zkoušky „ESG“. Zahnutí tohoto tématu do již existujících dílčích částí auditorské zkoušky by znamenalo roztříštění znalostí v této oblasti a zároveň by to ještě více rozšiřovalo už tak dost obsahově rozsáhlé existující dílčí části auditorské zkoušky.

Příprava sylabu této nové zkoušky již začala. V souvislosti s tím bude doplněn zkušební řád komory o tuto zkoušku a následně bude jeho upravené znění předloženo ke schválení sněmu auditorů v listopadu 2024. Z toho vyplývá, že problematika ESG bude zahrnuta do zkouškového systému až po schválení nové zkoušky „ESG“ sněmem auditorů.

Zkouškový systém komory od roku 2021 postupně prochází různými úpravami, a to jak formálními, tak i obsahovými. Rok 2024 nebude výjimkou. Na konci roku bude celkový počet zkoušek na maximální hranici, tj. 12 zkoušek.

Komora začala na konci roku 2023 pracovat na nové koncepci zkouškového systému. Záměrem reformy je snížit počet skládaných dílčích částí auditorské zkoušky, zároveň jednotlivé zkoušky obsahově více propojit, aby znalosti a dovednosti nabyté v průběhu skládání zkoušek co možná nejvíce odpovídaly potřebám auditorské praxe. Chtěli bychom rovněž změnit celou dosavadní koncepci přípravy jednotlivých zkoušek, více propojit jednotlivé týmy, které připravují zkoušky, vytvořit jiné nové týmy, které budou zkoušky oponovat, zkušebně testovat apod.

Možná vám v tuto chvíli vyvstávají na mysl různé otázky typu: Kdy bude reforma zkouškového systému uvedena v život? Kolik těch zkoušek tedy bude? Co bude obsahem jednotlivých

zkoušek? Jaká bude jejich forma? Jak dlouho bude starý systém ještě dobíhat po zavedení nového systému? Jak se bude postupovat při přechodu ze starého systému do nového systému? Jak to bude s uznáváním státních zkoušek nebo profesních zkoušek?

Na některé z těchto otázek zatím neznáme přesnou odpověď, protože jsme teprve na začátku diskuse a přípravy reformy. Mohu vám ale slíbit, že o postupných krocích vás budeme průběžně informovat především v novém newsletteru Auditor.

Je nutno zdůraznit, že se nejedná pouze o úpravu stávajícího zkouškového systému, ale o zásadní reformu, která si vyžádá delší čas jak na její přípravu, tak na její následné uvedení do praxe.

Do roku 2024 vám přeji pevné zdraví a spokojenost v osobním i profesním životě.

Monika Randáková
předsedkyně Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se sešel 11. prosince 2023 a schválil:

- » novou členkou podvýboru pro AML a etiku Soňu Hoblovou,
- » novou členkou podvýboru pro ESG Helenu Červenou,
- » nového člena výboru pro správu profese Josefa Nocara,
- » uložení zákazu činnosti pro jednu auditorskou společnost a jednoho statutárního auditora,
- » termíny zkoušek a kurzů před dílčí auditorskou zkouškou v roce 2024.

Výkonný výbor dále projednal:

- » a schválil další postup ve věci přípravy školení pro ISQM 1,
- » a schválil návrh nového zkuškového systému, který bude předložen sněmu auditorů 11. listopadu 2024,

- » informace o nově podepsaných memorandech se spolupracujícími institucemi a agenturami v oblasti vzdělávání auditorů

a vzal na vědomí:

- » informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–listopad 2023,
- » informace o nových auditorech, kteří složili slib,
- » zápisy ze zasedání výborů a komisí,
- » informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- » informace z legislativního monitoringu.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Ze zasedání Volební komise KA ČR

Volební komise (VK) se opět sešla, aby v souladu s volebním řádem zahájila přípravy voleb do výkonného výboru a dozorčí a kárné komise a vyhlásila doplňkové volby do VK.

Projednala a schválila harmonogram přípravy voleb, které se budou konat na XXIX. sněmu auditorů 11. listopadu 2024, příspěvek do newsletteru Auditor č. 1 a hlasovací lístky.

Zároveň VK stanovila termín 31. března pro zaslání návrhů na kandidáty. Sněm bude volit sedm nových členů a šest náhradníků do výkonného výboru, šest členů a čtyři náhradníky do dozorčí komise a čtyři členy a tři

náhradníky do kárné komise. Od tohoto sněmu bude způsob volby členů do výkonného výboru a obou komisí totožný a do těchto orgánů budou volby probíhat každé dva roky. Vzhledem k tomu, že má VK v současnosti pouze čtyři členy, rozhodla se vyhlásit doplňkové volby pro jednoho člena a dva náhradníky i do VK.

Připravila formuláře pro návrhy kandidátů, které jsou ke stažení [ZDE](#). Formuláře jsou k dispozici i na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise KA ČR

Nominujte kandidáty do volených orgánů KA ČR

Letošní sněm auditorů bude volit členy všech volených orgánů KA ČR. Volební komise stanovila termín 31. 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. Poprvé se letos bude volit šest členů a čtyři náhradníci do dozorčí komise a čtyři členové a tři náhradníci do kárné komise a volby do komisí budou vyhlašovány každé dva roky, tak jak je tomu u voleb do výkonného výboru. Volební komise také vyhlašuje doplňovací volby jednoho člena a dvou náhradníků volební komise.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volených orgánů jsou ke stažení [ZDE](#) a na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality a v sekci Pro členy/Sněmy.

Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout 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 31. 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 KA ČR tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do volených orgánů a rozeslány všem auditorům. Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

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

Miroslav Kodada
předseda volební komise KA ČR

Setkání zástupců MF ČR, RVDA a KA ČR ohledně zkouškového systému KA ČR

Dne 7. prosince 2023 se v prostorách Komory auditorů ČR uskutečnilo setkání zástupců Ministerstva financí ČR, Rady pro veřejný dohled nad auditem a Komory auditorů ČR. Předmětem jednání bylo nejprve informovat dohledové orgány KA ČR o změnách ve zkouškovém systému, které byly postupně zaváděny v průběhu let 2022 a 2023. Projednávané otázky se týkaly především toho, jak KA ČR dodržuje procesní postupy v rámci organizování dílčích částí auditorské

zkoušky, které jsou dány zákonem o auditorech a ostatními relevantními vnitřními předpisy KA ČR. Zástupci MF ČR i RVDA konstatovali, že v této oblasti neshledali žádná pochybení, která by byla v rozporu s legislativními normami.

Významná část jednání byla dále věnována představení nové koncepce zkouškového systému, který KA ČR začala intenzivně připravovat. Cílem této reformy by mělo být především snížení

počtu dílčích částí auditorské zkoušky, vzájemné propojení jednotlivých obsahových oblastí auditorské zkoušky, které jsou vymezeny zákonem o auditorech, a v souvislosti s tím mnohem více zaměřit obsah vzdělávacích kurzů na klíčové znalosti a dovednosti uchazečů o auditorskou zkoušku ve vztahu k potřebám auditorské profese.

Dalším bodem jednání byla implementace novely zákona o účetnictví a zákona o auditorech, která se týká předkládání zpráv o udržitelnosti a jejich auditu. KA ČR informovala MF ČR a RVDA o vyhlášení prioritního vzdělávacího tématu

v rámci KPV, začlenění ESG do vzdělávacího systému a přípravě školení na toto téma.

Na závěr se všichni účastníci setkání shodli na tom, že jednání v tomto formátu by se měla opakovat v pravidelných intervalech, neboť přispívají k průběžné informovanosti dohledových orgánů KA ČR o připravovaných změnách, a to nejen v oblasti zkouškového systému.

Monika Randáková

předsedkyně Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR

Tradiční setkání profesních komor v roce 2023 proběhlo v Domě lékařů

Na pravidelném každoročním jednání, které se uskutečnilo 4. prosince loňského roku v pražském Domě lékařů, prezidenti a předsedové profesních komor zřízených zákonem potvrdili vzájemnou spolupráci a odmítli politické zásahy do fungování profesních samospráv. Za Komoru auditorů ČR se jednání zúčastnili první viceprezident Milan Bláha a viceprezidentka Hana Mužátková.

Po prohlídce Domu lékařů následovalo jednání, na němž zástupci jednotlivých komor mluvili o problematických oblastech v jejich profesích a identifikovali témata, která mohou komory, jakožto profesní organizace sdružující příslušné

odbornosti, dále společně prosazovat.

Setkání profesních komor zřízených zákonem se zúčastnili představitelé České advokátní komory, České komory architektů, České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, České lékárnické komory, České lékařské komory, České stomatologické komory, Exekutorské komory ČR, Komory auditorů ČR, Komory daňových poradců ČR, Komory patentových zástupců ČR, Komory veterinárních lékařů ČR a Notářské komory ČR.

K současné situaci vydali prezidenti a předsedové profesních komor prohlášení (viz následující strana).



Foto: Česká lékařská komora



Prohlášení dvanácti profesních komor zřizovaných zákonem

Profesní komory tvoří obdobně jako územní samosprávy nedílnou součást demokratické společnosti. Jsou garantem bezpečnosti, kvality a odbornosti vysoce specializovaných služeb, které jejich členové poskytují. Komory zároveň dbají na to, aby jejich členové respektovali pravidla profesní etiky. Komory vyzývají představitele státu i územních samospráv, aby s nimi úzce spolupracovali, aby lépe využívali odborný potenciál profesních komor a aby více podporovali profesní samosprávy v jejich činnosti, kterou vykonávají v zájmu občanů, a to bez finančních nároků vůči státu. Profesní komory odmítají účelové politické zásahy do fungování profesních samospráv a upozorňují politickou reprezentaci, že útok na kteroukoliv z komor budou považovat za útok na všechny profesní samosprávy.

V Praze 4. prosince 2023

-vk-



Novely prováděcích vyhlášek k zákonu o účetnictví

Ve Sbírce zákonů v částce č. 199 byla 14. prosince 2023 zveřejněna vyhláška č. 443/2023 Sb.¹ novelizující prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb.², č. 501/2002 Sb.³, č. 502/2002 Sb.⁴ a č. 504/2002 Sb.⁵, která nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2024. Novela vyhlášek přináší zejména změny vyvolané novelou zákona o účetnictví⁶, o jejímž obsahu jsme vás informovali v časopisu Auditor č. 7/2023⁷.

Novela vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb. a č. 502/2002 Sb.

- » Zpřesňuje určení čistého obratu jako výnosy z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb, na kterých je založen obchodní model účetní jednotky, a nepřihlíží se k tomu, v jaké položce výkazu zisku a ztráty je výnos vykazován.⁸
- » Doplnuje další požadavky na zveřejnění v příloze v účetní závěrce při změně měny účetnictví.
- » Doplnuje požadavek na vykazání v příloze v účetní závěrce s uvedením důvodu a popisu případného rozdílu výše základního kapitálu uvedeném ve veřejném rejstříku a v rozvaze.
- » Doplnuje požadavky na vykazování dalších informací v příloze v účetní závěrce u poplatníka dorovnávací daně, který účtuje o odložené dani.
- » Uvádí způsob určení funkční měny na základě kritérií dle mezinárodních účetních standardů.
- » Stanoví postup při změně měny účetnictví

a souvisejících přepočtů a kurzových rozdílů.

Pro účetní období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, se použije vyhláška č. 500/2002, č. 501/2002 a č. 502/2002 ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky. Ustanovení o čistém obratu se pro účely posouzení jeho výše za účetní období započatá přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky nepoužije. Ustanovení týkající se jednak uvádění přepočtových kurzů při změně měny účetnictví a jednak rozdílu mezi výší základního kapitálu ve veřejném rejstříku a v rozvaze se použijí pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky. Dále přechodná ustanovení doplňují požadavek pro účetní jednotky účtující o odložené dani, které nejsou poplatníkem dorovnávací daně a očekávají, že se jím v bezprostředně následujícím období stanou, na zveřejnění této informace v příloze v účetní závěrce včetně popisu a vyčíslení předpokládaných dopadů dorovnávací daně na účetní jednotku.

Novela vyhlášky č. 504/2002 Sb.

- » Doplnuje další požadavky na zveřejnění v příloze v účetní závěrce při změně měny účetnictví.
- » Doplnuje požadavek na vykazání v příloze v účetní závěrce s uvedením důvodu a popisu

¹ Znění právního předpisu je dostupné na: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=443&r=2023>

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“).

³ Vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2002 Sb.“).

⁴ Vyhláška č. 502/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovnami, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 502/2002 Sb.“).

⁵ Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 504/2002 Sb.“).

⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, novelizován zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, účinným od 1. ledna 2024.

⁷ Článek „Novela zákona o účetnictví a zákona o auditorech“ je dostupný i na: <https://www.kacr.cz/file/7433/auditor-7-2023.pdf>

⁸ V případě účetní jednotky, která je bankou, spořitelním a úvěrním družstvem, systémově významným obchodníkem nebo jejich zahraniční obdobou, pojišťovnou nebo zajišťovnou se toto ustanovení nepoužije.

případného rozdílu výše vlastního jmění uvedeném ve veřejném rejstříku a v rozvaze.

- » Uvádí způsob určení funkční měny na základě kritérií dle mezinárodních účetních standardů.
- » Stanoví postup při změně měny účetnictví a souvisejících přepočtů a kurzových rozdílů.

Pro účetní období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky, se použije vyhláška č. 504/2002 ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky. Ustanovení týkající se jednak uvádění přepočtových kurzů při změně měny účetnictví a jednak rozdílu mezi výší vlastního jmění ve veřejném rejstříku a v rozvaze se použijí pro účetní závěrky sestavené ode dne nabytí účinnosti této vyhlášky.

Novela Českých účetních standardů

Na výše uvedené změny prováděcích vyhlášek navazují také změny souvisejících Českých účetních standardů, které byly zveřejněny ve Finančním zpravodaji 17/2023 vydaném Ministerstvem financí 21. prosince 2023. Tyto změny se však týkají pouze úpravy terminologie používané v souvislosti se zavedením měny účetnictví a funkční měny a také úpravy jiného výsledku hospodaření.

oddělení metodiky KA ČR

Změna limitů pro kategorizaci účetních jednotek od 1. ledna 2024

Dne 21. prosince 2023 byla v Úředním věstníku Evropské unie zveřejněna novela¹ směrnice č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků („Novela směrnice“), ve které se mění kritéria pro kategorizaci účetních jednotek. Tato Novela směrnice nabyla účinnosti dne 24. prosince 2023.

Novela směrnice navyšuje monetární limity (aktiva, čistý obrat) pro kategorizaci účetních jednotek o cca 25 % oproti současnému stavu. Limit vztahující se k počtu zaměstnanců zůstává beze změny.

Nové monetární limity dle Novely směrnice jsou (v závorce uveden přepočet na CZK kurzem 24,589 CZK/EUR²):

Mikro účetní jednotka

- » Bilanční suma do EUR 450 000 (11 065 050 Kč); stávající limit v ZoÚ 9 000 000 Kč
- » Čistý obrat do EUR 900 000 (22 130 100 Kč); stávající limit v ZoÚ 18 000 000 Kč

Malá účetní jednotka

- » Bilanční suma do EUR 5 000 000 (122 945 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 100 000 000 Kč
- » Čistý obrat do EUR 10 000 000 (245 890 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 200 000 000 Kč

Novela směrnice obsahuje opci pro členský stát nastavit tyto limity na vyšší úrovni, které však nesmí přesáhnout EUR 7 500 000 (184 417 500 Kč) pro bilanční sumu a EUR 15 000 000 (368 835 000 Kč) pro čistý obrat.

¹ Směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny. Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023L2775&qid=1704319444866>

² Směnný kurz vůči euru vyhlášený v Úředním věstníku EU k 22. 12. 2023.

Střední účetní jednotka

- » Bilanční suma do EUR 25 000 000 (614 725 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 500 000 000 Kč
- » Čistý obrat do EUR 50 000 000 (1 229 450 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 1 000 000 000 Kč

Malá skupina

- » Bilanční suma do EUR 5 000 000 (122 945 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 100 000 000 Kč
- » Čistý obrat do EUR 10 000 000 (245 890 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 200 000 000 Kč

Novela směrnice obsahuje opci pro členský stát nastavit tyto limity na vyšší úrovni, které však nesmí přesáhnout EUR 7 500 000 (184 417 500 Kč) pro bilanční sumu a EUR 15 000 000 (368 835 000 Kč) pro čistý obrat.

Střední skupina

- » Bilanční suma do EUR 25 000 000 (614 725 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 500 000 000 Kč
- » Čistý obrat do EUR 50 000 000 (1 229 450 000 Kč); stávající limit v ZoÚ 1 000 000 000 Kč

Důvodem Novely směrnice je dle Evropské komise zohlednění inflace v eurozóně a celé Evropské unii v letech 2013–2023. Hodnota inflace za toto období v eurozóně je 24,3 %, v celé EU pak 27,2 %.

Novela směrnice dává členským zemím povinnost ji transponovat do 12 měsíců od zveřejnění ve věstníku Evropské unie, nicméně je povinností členského státu zajistit, aby se upravené limity vztahovaly již na účetní období začínající 1. ledna 2024 nebo později. Členské státy mohou povolit dřívější aplikaci (od 1. ledna 2023).

Vzhledem k povinnosti transpozice očekáváme, že vysoce pravděpodobně dojde k novelizaci ještě stávajícího zákona o účetnictví a zároveň bude obdobně upraven i návrh nového zákona o účetnictví.

oddělení metodiky KA ČR

Z odborných výborů Komory auditorů ČR

Výbor pro regulaci a rozvoj profese

Členové výboru se velmi intenzivně zabývali návrhem nového zákona o účetnictví ve vztahu k profesi. A to zejména: násobným zvýšením limitů pro povinný audit, absencí povinnosti auditu organizačních složek včetně bank, osvobozením zahraničních dceřiných společností od povinnosti sestavit lokální ESG zprávy a dopadem snížení sankcí za neprovedení povinného auditu. Zástupci komory opakovaně diskutují tato témata s odborníky na ministerstvu financí, ČNB a s mnoha profesními i zájmovými komorami a vysvětlují pohled komory auditorů na věc.

Výbor pro SME/SMP

Výbor se zabýval zpětnou vazbou na dvoudenní seminář *Kdo je připraven, není zaskočen, aneb co platí a co se připravuje* (určený zejména malým a středním auditorským praxím), standardem LCE a finalizací nového návrhu dotazníku pro malé a střední auditorské praxe. Kromě toho se výbor zabýval plánovaným setkáním se zástupci výboru pro metodiku auditu pro přípravu prezentace dalšího semináře ISQM 1 v lednu 2024.

-red-

Ze zahraničí

IFAC zveřejnil na svých webových stránkách materiál¹ *Building Trust in Sustainability Reporting: The Urgent Need for Integrated Internal Control* zabývající se důležitostí jednotného kontrolního prostředí a systému interních kontrol jak pro účely účetního výkaznictví, tak i pro podávání zpráv o udržitelnosti, a jak může toto kontrolní prostředí pomoci získat, zpracovat a kontrolovat spolehlivost předkládaných informací. Materiál dále shrnuje možné způsoby řešení problémů týkajících se získávání, zpracování a analýzy informací o udržitelnosti.

Accountancy Europe zveřejnila na svých webových stránkách materiál² *5 reasons why sustainability matters for SMEs* shrnující pět důvodů, proč je udržitelnost důležitá i pro malé a střední podniky (SME). Tyto důvody zahrnují: přístup k financím (úvěry, dotace apod.), požadavky obchodních partnerů v rámci hodnotového řetězce, očekávání zákazníků, zaměstnanců či mladé generace, požadavky legislativy a dopady na podnik vyplývající ze změny klimatu.

-ome-

Povinnost auditora vyjádřit se ke zprávě o daních

Popis problému

Novela zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, účinná od 1. ledna 2024 rozšířila povinné náležitosti zprávy auditora o povinném auditu o vyjádření auditora, zda se v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období na účetní jednotku nebo ovládající osobu vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy řádně zpřístupnila.

Povinnost vyhotovit a zpřístupnit zprávy o daních z příjmů však vzniká účetním jednotkám nebo ovládajícím osobám až pro účetní období započatá po 22. červnu 2024.

V této souvislosti vzniká otázka, zda se musí auditor ve svých zprávách o povinném auditu vydávaných již po 1. lednu 2024 ke zprávě o daních z příjmu vyjadřovat, když účetní jednotce vzniká tato povinnost až po 22. červnu 2024.

Řešení

Komora auditorů České republiky si k tomuto možnému výkladovému problému vyžádala stanovisko Ministerstva financí ČR a v souladu s tímto stanoviskem nedoporučuje, aby se auditor ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky sestavené za účetní nebo konsolidační období započaté před 23. červnem 2024 jakkoliv vyjadřoval k povinnosti účetní jednotky vyhotovit a zpřístupnit zprávu o daních z příjmů.

Zdůvodnění

Detailní informace týkající se legislativního rámce, zdůvodnění stanoviska KA ČR a shrnutí stanoviska MF ČR naleznete níže.

¹ „Building Trust in Sustainability Reporting: The Urgent Need for Integrated Internal Control“ ([Sustainability-Reporting-Internal-Control_0.pdf \(windows.net\)](#))

² 5 reasons why sustainability matters for SMEs ([5-reasons-why-sustainability-matters-for-SMEs-.pdf \(accountancyeurope.eu\)](#))

Legislativní rámec

Zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, byl novelizován § 20 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, s účinností od 1. ledna 2024 („ZoA“) stanovující povinné náležitosti zprávy auditora o povinném auditu, ve kterém je nově požadováno, aby zpráva auditora obsahovala: „*vyjádření auditora, zda se v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období na účetní jednotku nebo ovládající osobu vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů a zda ji za podmínek stanovených účetními předpisy řádně zpřístupnila*“.

Povinnost vyhotovit a řádně zpřístupnit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů ukládá některým účetním jednotkám / ovládajícím osobám v § 32m až § 32r zákona č. 563/1993 Sb., o účetnictví, ve znění účinném od 1. ledna 2024 („ZoÚ“). Tato nová povinnost se týká:

- » účetních jednotek, které jsou obchodními společnostmi s čistým obratem nad 19 mld. Kč a mají zahraniční pobočku nebo zahraniční stálou provozovnu,
- » skupin, kde je česká konsolidující účetní jednotka nejvyšší konsolidující osobou, a jejichž konsolidační celek zahrnuje zahraniční společnost nebo českou účetní jednotku se zahraniční pobočkou nebo zahraniční stálou provozovnou a s čistým obratem nad 19 mld. Kč,
- » středních a velkých účetních jednotek, které jsou obchodní společnostmi s nejvyšší konsolidující osobou ze státu mimo EU s konsolidovanými výnosy nad 750 mil. EUR.

Zároveň přechodná ustanovení ZoÚ uvádí, že ustanovení upravující zprávu a daních z příjmů a konsolidovanou zprávu o daních z příjmů se nepoužijí na účetní období započatá před 22. červnem 2024.

Z výše uvedených ustanovení ZoÚ vyplývá, že prvním relevantním účetním obdobím, kdy se auditor může ve své zprávě auditora o povinném auditu pozitivně vyjádřit, že

se na účetní jednotku / ovládající osobu v bezprostředně předcházejícím účetním nebo konsolidačním období vztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, je účetní období započaté po 22. červnu 2025, pokud nebude účetní období kratší 12 měsíců.

Shrnutí stanoviska Ministerstva financí ČR

K otázce týkající se dopadu absence přechodného ustanovení v ZoA do zpráv auditora o povinném auditu účetní závěrky vydávaných po 1. lednu 2024 se MF ČR vyjádřilo, že není smyslem nové právní úpravy, aby zpráva auditora o povinném auditu účetní závěrky za účetní období započaté před 22. červnem 2024 obsahovala vyjádření auditora týkající se povinnosti vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, jestliže taková povinnost v právním řádu ještě neexistuje. Absence přechodného ustanovení v ZoA na této skutečnosti nic nemění.

Účelem a smyslem ZoA je mimo jiné zajišťování důvěry ve funkci auditu a s tím spojené zprávy auditora. Bylo by v rozporu s tímto smyslem a účelem, pokud by se auditor ve zprávě auditora vyjadřoval k dopadu povinností, které právní řád neobsahuje, protože takové vyjádření by pro svou absurdnost snižovalo vážnost a tím i důvěryhodnost jak zprávy auditora, tak i samotného auditu.

Zároveň je zřejmé, že absence takového vyjádření není pro jeho informační bezcennost způsobilé přivodit jakoukoli škodu uživateli zprávy auditora. Ve skutečnosti je tomu přesně naopak, zmatečnost zprávy auditora spočívající ve vyjadřování k neexistující povinnosti může vést ke vzniku škody, protože může vést k relativizaci jiného, skutečně důležitého vyjádření uvedeného ve zprávě auditora. Takové znehodnocení zprávy auditora je také v rozporu s výše citovaným smyslem a účelem ZoA.

Názor soudů je v těchto případech v průběhu času konstantní, tj. v případě pochybností je potřeba přijmout takový výklad, který šetří smysl a podstatu základního práva, v daném případě práva na legitimní očekávání (viz např. nález ze 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2023, čj. 9 As 186/2022-35).

Na otázku KA ČR, zda je vhodné a nutné, aby zpráva auditora o povinném auditu za účetní období / konsolidační období započaté po 22. červnu 2025 obsahovala vyjádření auditora, že se na účetní jednotku / ovládající osobu v bezprostředně předcházejícím účetním/konsolidačním období nevztahovala povinnost vyhotovit zprávu o daních z příjmů či konsolidovanou zprávu o daních příjmů, v situaci, kdy je vzhledem k její velikosti, resp. velikosti a struktuře skupiny, jednoznačné, že se na účetní jednotku tato povinnost nevztahuje, zejména u účetních jednotek, které nejsou obchodními korporacemi, je tento požadavek nad rámec požadavku Směrnice¹ (dále jen „Směrnice“), sdělilo MF ČR následující závěry.

V případě, že podle ZoÚ vznikla nebo mohla vzniknout povinnost účetní jednotce nebo ovládající osobě vyhotovit zprávu o daních z příjmů nebo konsolidovanou zprávu o daních z příjmů, musí zpráva auditora o povinném

audit dle názoru MF ČR obsahovat vyjádření podle § 20 odst. 1 písm. g) ZoA, protože odpovídá požadavku stanovenému v článku 48f Směrnice.

Z hlediska osobní působnosti právní normy a tedy aplikace § 20 odst. 1 písm. g) ZoA pak lze dle názoru MF ČR vycházet ze Směrnice o ročních účetních závěrkách², která v článku I (Oblast působnosti) upravuje koordinační opatření ve vazbě na formy podniků, kde je pro Českou republiku uvedena veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost.

Stanovisko KA ČR

Novela ZoA neobsahuje přechodné ustanovení, které by požadované vyjádření ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky dalo do časového souladu s posunutou účinností novely ZoÚ. KA ČR se proto domnívá, že uvádění tohoto vyjádření ve zprávě auditora o povinném auditu účetní závěrky v okamžiku, kdy účetní jednotce / ovládající osobě povinnost ještě ani vzniknout nemohla, by bylo nadbytečné a snižovalo by vypovídací schopnost a informační hodnotu celé zprávy auditora.

oddělení metodiky KA ČR

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami.

² Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Automatizované nástroje a techniky v auditu – často kladené otázky zabývající se rizikem nadměrného spoléhání se na technologie

Tento článek upozorňuje na vliv technologií při uplatňování některých aspektů Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a zaměřuje se na konkrétní úvahy při využívání automatizovaných nástrojů a technik (ATT) a při využívání informací vytvořených podnikovými systémy účetní jednotky. Následující text je součástí série článků, které se využitím ATT zabývají, a čerpá z podpůrného materiálu IAASB z března 2021 s názvem *FAQ Reakce na riziko nadměrného spoléhání se na technologie*.

Bez ohledu na to, zda je technologický prostředek používán účetní jednotkou nebo auditorem k provádění auditorských postupů, musí si být auditor vědom určitých rizik. Použití technologie může potenciálně způsobit předpojatost nebo obecné riziko, že se auditor příliš spolehne na informace nebo výstupy provedeného auditorského postupu (tzv. riziko nadměrného spoléhání). Chápejme tedy v tomto textu termín „nadměrné spoléhání“ jako přílišné spolehnutí se na ATT nebo na podnikový systém účetní jednotky. Nadměrné spoléhání může mít mnoho podob, například nepochopení používaného ATT nebo předpoklad, že výstupy ATT nebo systému účetní jednotky jsou k provedení auditorského postupu vhodné bez dalšího uvážení. Nadměrné spoléhání může být příčinou nebo důsledkem nedostatečné profesní skepse či nedostatečného odborného úsudku.

Předpojatost vyvolaná použitím technologie buď auditorem, nebo účetní jednotkou při poskytování informací

Auditor, ostatně jako každá lidská bytost, může nevědomky podléhat určitým myšlenkovým

zkratkám či tendencím. Tomu se říká nevědomá předpojatost. Ta mu potom může, opět nevědomky, bránit v uplatnění profesního skepticismu, a tedy ohrožovat přiměřenost jeho odborných úsudků, které učinil při naplňování požadavků ISA standardů. ISA 220R uvádí v odst. A53 příklady této nevědomé předpojatosti auditora.

Použitím AAT při auditu lze takovou předpojatost částečně omezit, protože technologie pracují výhradně s fakty a nepodléhají lidské psychologii. Nicméně samotné používání technologií může určité druhy předpojatosti vyvolávat. Příkladem je tzv. automatizační předpojatost. Ta představuje tendenci upřednostňovat výstupy vygenerované automatizovanými systémy, a to i v případě, že lidská úvaha nebo protichůdné informace vyvolávají pochybnosti o tom, zda jsou tyto výstupy spolehlivé nebo vhodné pro daný účel. V důsledku toho se zvyšuje riziko nadměrného spoléhání na informace nebo technologie.

Příklad: V rámci testování ocenění zásob získá auditor skutečné náklady na materiál (např. řezivo) ze systému účetní jednotky a vypočítá odchylku mezi skutečnými a standardními náklady na zásoby materiálu. Auditor si všimne, že skutečné náklady, které systém poskytoval, jsou mnohem vyšší než v minulém roce. Auditor si navíc z diskuze týmu provádějící zakázku uvědomí, že ceny dřeva klesají. Auditor se však domnívá, že vzhledem k tomu, že systém kalkulace nákladů účetní jednotky byl vyvinutý speciálně pro účely sledování skutečných nákladů na zásoby materiálu a je vysoce automatizovaný, musí být skutečné náklady vygenerované ze systému správné pro účely výše uvedené odchylky. Auditor se proto rozhodne,

že bude spoléhat na výstup vygenerovaný ze systému, aniž by prošetřil zjištěnou nesrovnalost týkající se rozdílné výše nákladů na materiál.

Jak mohou auditorské společnosti řešit automatizační předpojatost a riziko nadměrného spoléhání při používání ATT?

Zavedení vhodných zásad a postupů

Auditorské společnosti mohou mít zavedeny konkrétní zásady a postupy, které zajišťují, že při provádění auditních zakázek vhodně používají svoje vlastní technologické prostředky. Těmito zásadami a postupy by měly zajistit mimo jiné, že:

- » technologický prostředek funguje správně tak, jak byl navržen;
- » výstupy daného prostředku jsou vhodné pro účel, ke kterému budou používány;
- » osoby pracující s daným prostředkem mají potřebné dovednosti pro efektivní využívání technologických prostředků, včetně potřebného školení;
- » byly vypracovány návody k používání daného technologického prostředku.

Auditorské společnosti mohou zvážit vypracování seznamu technologických prostředků, u nichž byly výše uvedené zásady nebo postupy uplatněny na úrovni celé společnosti. Tyto prostředky mohou být schváleny pro použití při auditních zakázkách spolu s uvedením konkrétního účelu každého prostředku. Auditorské společnosti mohou rovněž stanovit zásady a postupy pro případy, kdy tým provádějící zakázku použije technologický prostředek, který není auditorskou společností schválen.

Příklad: Auditorská společnost požaduje, aby v případě použití technologického prostředku, který nebyl centrálně schválen, vypracoval auditní tým dokumentaci, která prokáže, že je daný technologický prostředek vhodný. Dokumentace by měla zahrnovat:

- » jak tým provádějící zakázku zajistil, že ATT (technologický prostředek) používaný při provádění auditorských postupů je vhodný pro daný účel;

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

1. Posouzení výběru způsobu ocenění

Ahoj Mojmíre, testování ocenění materiálu jsme již probrali¹. Těžší bývá ověření správnosti ocenění hotových výrobků, pokud se jedná o komplikovanější vlastní činnost. Už jen vybrat odpovídající způsob ocenění bývá pro klienta náročné.

Máš na mysli volbu, zda bude oceňovat vlastními náklady ve skutečné výši nebo na základě interní kalkulace?

Ano. Ale volba většinou není složitá. Pro zakázkovou výrobu, která trvá delší čas, např. turbíny pro elektrárnu, jsou používány skutečné náklady. Pro hromadnou nebo sériovou výrobu mnoha kusů zase logicky spíše kalkulace. Kdy si dávno to takto bylo uvedeno i v účetních předpisech. Rozhodnutí, který způsob je věrnější a poctivější s přihlédnutím k principu významnosti, ale nemusí být vždy jednoznačné a vyžaduje úsudek ze strany klienta.

Moc nerozumím. Kdy může být interní kalkulace věrnější než skutečné náklady?

Představ si, že klient neplánovaně spotřebuje nadměrné množství materiálu na jeden kus výrobku, protože vzniklo velké množství zmetků. Nebo kvůli poklesu poptávky zastaví jednu ze dvou výrobních linek a do ocenění výrobků by zahrnul i odpisy té nevyužité. To by ale bylo špatně, protože se v těchto případech nejedná o účelně vynaložené náklady.

Chápu. Tedy i v případech, kdy klient použije skutečné náklady, budeme muset zkoumat, jaká byla plánovaná výše nákladů a vyhodnotit, zda neexistují indikátory neúčelnosti. Pokud ano, pak si od klienta vyžádáme další analýzu.

Správně. A v případě použití kalkulací srovnání se skutečnými náklady k rozvahovému dni vyžaduj vždy. Stává se, že i při sebevětší snaze o přesné kalkulace je materiál ve skutečnosti významně dražší. Důvodem může být i významně vyšší objem výroby, než byl plán, a kalkulovaná alokace fixních nákladů na vyrobenou jednotku by pak nadhodnocovala zásoby hotové výroby.

-Chak-

¹ Viz Auditor č. 8/2023.

- » zda má tým provádějící zakázku odpovídající kompetence a schopnosti pro použití ATT;
- » zda ATT používaný při provádění auditorských postupů plní zamýšlený úkol.

Dejme tomu, že v případě určitého auditu člen auditního týmu získá od člena jiného auditního týmu tabulkové makro, které mu pomůže při oceňování nehmotného majetku. Makro nebylo centrálně schváleno auditorskou společností,

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

2. Vnitřní kontrolní systém

Dalším logickým krokem je porozumění klíčovému procesům a posouzení nastavení a zavedení kontrol v oblasti ocenění hotových výrobků. Četl jsi jejich směrnici?

Ano. Myslím, že je dostatečně podrobná. Její aktuálnost jsem si ověřil i dotazy v účtárně. Bez ní bych nepochopil přípravu kalkulace a metodu alokace nepřímých nákladů.

Směrnice je jedním z dokumentů používaných při identifikaci možných rizik materiální nesprávnosti. Pokud by již z jejího znění vyplývalo, že kalkulace není nastavena správně, např. nevhodně zvolená alokační základna, pak je to signál o možné existenci materiální nesprávnosti v ocenění. Zkontroloval jsi, že kalkulace jsou připraveny v souladu se směrnicí?

Jasně, na vybraném vzorku, jak jsi říkal.

A co máme ke kontrolám? Při popisu procesu účtování hotových výrobků jsme identifikovali několik kontrol. Jak dopadlo posouzení jejich nastavení a zavedení?

Pouze dvě kontroly jsme vyhodnotili jako klíčové pro audit. Zaprvé kontrola analýzy odchylek mezi skutečnou výrobou a plánem připravená controllingem prováděná finančním manažerem při měsíčních uzávěrkách a zadruhé zpětná kontrola výpisů změn v kalkulacích v systému, kterou provádí z důvodu odhalení případných neautorizovaných změn interních kalkulací. Z předauditu máme výsledky posouzení jejich nastavení. V nastavení těchto kontrol jsme neidentifikovali nedostatky.

-ChaK-

proto člen týmu provádějícího zakázku vypracuje dokumentaci, kterou auditorská společnost požaduje. Pokud při jejím vypracování zjistí, že dostatečně nerozumí tomu, jak makro určuje reálnou hodnotu nehmotného aktiva, a tím pádem, zda je makro vhodné pro zamýšlený účel, měl by dojít k závěru, že se na makro možná příliš spoléhá (a měla by být přijata vhodná další opatření).

Design používaných nástrojů

Auditorské společnosti by měly konstruovat či upravovat používané technologické nástroje tak, aby snižovaly riziko přílišného spoléhání na ně.

Příklad: Společnost vyvinula nástroj pro datovou analýzu, který generuje návrhy možných rizik. Navržená rizika nejsou prezentována jako automaticky přítomná, nýbrž nástroj vyžaduje od auditora aktivní použití jeho úsudku tím, že u každého navrženého rizika musí zodpovědět otázku formulovanou slovy: „Souhlasíš, že...“ (následuje popis možného rizika).“

Zlepšení školení

Auditorské společnosti mohou zvážit, zda do svého školení nezařadit:

- » problematiku technologií, aby bylo zřejmé, že standardy platí stejně, ať už se používá ATT či nikoliv;
- » důležitost profesního skepticizmu při používání ATT a upozornění na automatizační předpojatost;
- » kdy a jak používat určité ATT při provádění auditorských postupů.

Budování povědomí o možných rizicích

Nad rámec školení mohou auditorské společnosti také zvážit metody zvyšování povědomí o možném nadměrném využívání ATT:

- » informovat, například prostřednictvím pokynů, o významu profesního skepticizmu při používání ATT a o dopadu na kvalitu auditu;
- » organizování interních workshopů a motivování členů auditních týmů ke zvyšování kvality auditu, včetně většího

povědomí o důsledcích, které má nadměrné spoléhání na technologie na kvalitu auditu.

Jak může auditor reagovat na automatizační předpojatost a riziko nadměrného spoléhání na informace generované automatizovaným systémem účetní jednotky?

Zachování ostražitosti vůči předpojatosti a zachování profesního skepticismu při provádění auditní zakázky, včetně kritického posuzování důkazních informací, pomůže auditorovi reagovat na riziko předpojatosti při používání informací generovaných automatizovaným systémem účetní jednotky.

Mezi opatření, která může auditor přijmout v reakci na riziko automatizační předpojatosti a nadměrného spoléhání na informace vytvořené automatizovanými systémy účetní jednotky, patří:

- » výslovné upozornění týmu provádějícího zakázku na případy a situace, kdy může být náchylnost k automatizační předpojatosti větší, a zdůraznění významu vyhledání rady zkušenějších členů týmu při plánování a provádění auditorských postupů;
- » zapojení člena týmu se specializovanými dovednostmi a znalostmi nebo experta auditora, který týmu pomůže se složitými nebo subjektivními oblastmi auditu;
- » zapojení zkušenějších členů týmu, častější osobní dohled;
- » vyhodnocení, zda jsou informace poskytnuté účetní jednotkou dostatečně spolehlivé, včetně získání důkazních informací o správnosti a úplnosti vstupů do systémů účetní jednotky.

Jak může auditor reagovat na automatizační předpojatost a riziko nadměrného spoléhání při používání vlastního ATT?

Pochopení automatizační předpojatosti, uznání její existence a rozpoznání jejích příčin je prvním krokem k jejímu odstranění. Mezi opatření, která může auditor přijmout, aby zmírnil riziko

Hugo a Sally se baví o testování správnosti ocenění zásob hotových výrobků

3. Analýza kalkulací k rozvahovému dni

Mojmíre, viděl jsem, že jsi také zdokumentoval, že klient na konci roku provedl analýzu, která slouží ke zjištění rozdílu mezi oceněním dle skutečností a kalkulacemi. Ale nedopsal jsi závěr. Proč?

Tu analýzu zpracovává a vyhodnocuje jen jeden zaměstnanec. Nikdo jiný do ní není zasvěcen a upřímně pochybuji, že i kdyby byl, tak by jí porozuměl. Z toho jsem usoudil, že se fakticky nejedná o kontrolu, ale o proces v rámci závěrkových prací. A výsledek analýzy nikdo nezkontroluje.

Přesně tak, takže náš závěr má být, že jsme identifikovali nedostatek v nastavení vnitřního kontrolního systému. A ten vede k vyššímu riziku materiální nesprávnosti.

Rozumím. Hrozí tam velké riziko lidské chyby, zejména použití nesprávných dat nebo nesprávného vzorce apod. Znamená to tedy, že náš reprezentativní vzorek pro testování věcné správnosti ocenění hotových výrobků bude větší?

Bohužel ano.

Mojmíre, ještě ti doporučím něco ke čtení, koncem ledna vyjde nový časopis Auditing a jeho první číslo bude zaměřeno právě na zásoby.

Karel Charvát (Chak)

člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Dříve publikované rozhovory Huga & Sally si můžete od ledna 2024 pustit jako video tvořené s pomocí umělé inteligence.

Videa najdete na YouTube kanálu KA ČR (@komoraauditorucr6465) a také na internetové stránce newsletteru Auditor (<https://auditor.kacr.cz/>).

-red-

automatizační předpojatosti při použití vlastního ATT, patří:

- » výslovné upozornění členů týmu na případy nebo situace, kdy může být zranitelnost vůči automatizační předpojatosti větší;
- » zdůraznění významu vyhledání rad zkušenějších členů týmu při plánování a provádění auditorských postupů;
- » zapojení člena se specializovanými dovednostmi a znalostmi nebo experta auditora, který pomůže týmu se složitými nebo subjektivními oblastmi auditu.

Závěr

Pochopení předpojatosti, uznání její existence a rozpoznání jejích příčin jsou prvními kroky k jejímu odstranění. Základní radou tudíž je, aby auditor ve všech případech využíval svého odborného úsudku a profesního skepticismu a nespolehal se slepě na veškeré automatické výstupy ze systému.

Jiří Liberda

člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Ověřování dotací u projektů financovaných z programů EU – nový vzor zprávy

Evropská komise vydala 15. března 2023 nový vzor zprávy o ověření výdajů¹ vykazovaných v projektech hrazených z programů EU (dříve tzv. komunitární programy, tj. programy, které rozděluje přímo Evropská komise a její agentury).

Auditoři, kteří se těmto typům zakázek věnují, jistě ví, že původní vzor, který Evropská komise používala například v programu Horizont 2020, byl postaven na standardu ISRS 4400 *Dohodnuté postupy*. Po vydání revidovaného znění tohoto standardu [ISRS 4400 (Revised)²] s účinností od 1. ledna 2022 bylo možné tento nesoulad řešit interním memorandem v dokumentaci auditora, které upozorňovalo na požadavek uživatele zprávy na použití staršího standardu (závaznost vzoru zprávy).

Nový vzor Evropské komise již zohledňuje revidovanou verzi standardu, nicméně bohužel trpí dalšími nedostatky, které znamenají nesoulad se standardem ISRS 4400 (R). Hlavním nedostatkem je pak skutečnost, že vzor zprávy neuvádí vůbec procedury, které auditor provedl.

Tyto procedury relativně obecně a vágně obsahuje vzor smlouvy (tzv. Terms of Reference), který je taktéž předepsán Evropskou komisí. Auditor je však vázán standardem ISRS 4400 (R), který v odstavci 30 jednoznačně předepisuje obsah a náležitosti Zprávy o dohodnutých postupech a pod písmenem (n) uvádí *popis provedených postupů specifikující charakter a rozsah jednotlivých postupů sjednaných v podmínkách zakázky, a pokud je to relevantní, rovněž termíny jejich provedení*.

Z tohoto důvodu doporučujeme auditorům ke vzoru zprávy doplnit i procedury dohodnuté s klientem (příjemcem dotace) nebo tento typ zakázky odmítnout.

Dobrou zprávou je, že Evropská komise připravuje aktualizaci vzoru zprávy o ověření výdajů tak, aby byla v souladu s požadavky standardem ISRS 4400 (R), a tato by měla být vydána již letos.

Ondřej Hartman

člen Výboru pro veřejný sektor KA ČR

¹ Tzv. Certificate on the Financial Statements (CFS), verze V1.1, dostupná na Funding & tender portálu Evropské komise: <https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal/screen/how-to-participate/reference-documents?selectedProgrammePeriod=2021-2027>

² Dostupné na stránkách Komory auditorů ČR: <https://www.kacr.cz/file/7428/isrs-4400r-cz-amend-isqm-20022023.pdf>

Standard ESRS 2 – Obecné informace

V druhém ze série článků o standardech ESRS vás seznámíme s průřezovým standardem ESRS 2 – *Obecné informace* (dále jen ESRS 2). Společně s průřezovým standardem ESRS 1 a tematickými standardy E1–E5, S1–S4 a G1 jej naleznete v Příloze I. k Nařízení Komise v přenesené pravomoci ze dne 31. července 2023, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti.

Zveřejnění informací podle ESRS 2 je povinné bez ohledu na významnost (materialitu)

ESRS 2 stanoví požadavky na zveřejňování informací, které se vztahují na všechny podniky bez ohledu na odvětví jejich činnosti (tj. jsou obecné) a platí pro všechna témata udržitelnosti (tj. jsou průřezové). Informace požadované standardem ESRS 2 tedy podniky zveřejňují vždy, narozdíl od informací dle tematických standardů E, S a G, které podléhají hodnocení dvojí významnosti (materiality) viz předchozí článek ESRS 1 *Obecné požadavky*.

Spolu s ESRS 2 podniky povinně vykáží i vybrané informace z tematických standardů, které jsou použitelné společně s ESRS 2. Jejich přehled uvádí Dodatek C standardu ESRS 2 [požadavky označené IRO-1 jsou povinné vždy, ostatní jen v případě, že dané téma udržitelnosti podnik vyhodnotil jako významné (materiální)].

Několik bodů standardu ESRS 2 obsahuje formulaci „podnik může zveřejnit“. Ta označuje položky, jejichž uvedení je dobrovolné. Povinně vykazované informace jsou uvedeny frází „podnik zveřejní“.

Pro úplnost je potřeba také uvést, že některé povinné informace nemusí být zveřejněny hned v prvním vykazovacím období. Toto dočasné osvobození vychází z přechodného ustanovení v ESRS 1 (bod 10.4). Úplný seznam položek, které mohou být podle tohoto ustanovení

v prvním roce či několika letech vynechány, je uveden v Dodatku C standardu ESRS 1. Tento přehled také upřesňuje, po jakou dobu lze danou informaci z prohlášení o udržitelnosti vynechat (první rok, dva roky nebo tři roky) a pro jaké podniky či skupiny tato možnost platí (pro všechny nebo jen ty s méně než 750 zaměstnanci). Jedná se například o postupně zaváděné požadavky na vybrané kvantitativní ukazatele k hodnotovému řetězci, ukazatele dle tematických standardů S1 (Vlastní pracovní síla) a S2 až S4, nebo předpokládané finanční následky dopadů, rizik a příležitostí napříč tematickými standardy E1 až E5.

Struktura standardu ESRS 2

ESRS 2 obsahuje nejprve požadavky na zveřejňování a v Dodatku A požadavky na uplatňování. Obě části jsou závazné, je tedy potřeba číst je společně. Další standardy první sady zveřejněné v roce 2023 jsou koncipovány obdobně.

Standard ESRS 2 má pět částí a tři dodatky.

1. Základ pro přípravu (Požadavky BP-1 a 2)

Požadavek BP-1 požaduje informace o tom, jak podnik připravuje své prohlášení o udržitelnosti, včetně rozsahu konsolidace, informací o předcházejících a navazujících částech hodnotového řetězce a případně o tom, zda podnik vynechal některé informace, které se týkají duševního vlastnictví, know-how nebo výsledků inovací či informace týkající se budoucího vývoje nebo záležitostí, které se právě projednávají.

Požadavek BP-2 upravuje zveřejnění informací, pokud jde o časové horizonty, odhady v hodnotovém řetězci, zdroje nejistoty, změny v přípravě a prezentaci informací o udržitelnosti, chyby ve vykazování v předchozích obdobích, začlenění informací vyplývajících z jiných právních předpisů, začlenění informací formou

odkazu a postupné zavádění vykazování v souladu s dodatkem C ESRS 1.

Další čtyři části standardu dodržují členění, které je jednotné napříč ESRS standardy a zároveň koresponduje s dalšími mezinárodními vykazovacími rámci a standardy, jako jsou TCFD a IFRS Sustainability Disclosure Standards.

2. Správa a řízení podniku (Požadavky GOV-1 až 5)

Cílem této kapitoly je stanovit požadavky na zveřejňování informací, které umožní porozumět postupům správy a řízení, kontroly a postupům zavedeným za účelem sledování a řízení otázek udržitelnosti a dohledu nad nimi.

Podnik zveřejní například:

- » složení správních, řídicích a dozorčích orgánů, jejich úlohu a odpovědnost a přístup k odborným znalostem a dovednostem v oblasti udržitelnosti;
- » jak jsou správní, řídicí a dozorčí orgány informovány o otázkách udržitelnosti a jak byly tyto otázky řešeny během vykazovaného období;
- » informace o začlenění své výkonnosti v oblasti udržitelnosti do systémů odměňování;
- » přehled informací o postupu náležité péče, které uvedl ve svém prohlášení o udržitelnosti;
- » informace o hlavních prvcích svého systému řízení rizik a vnitřní kontroly ve vztahu k postupům podávání zpráv o udržitelnosti.

3. Strategie (Požadavky SBM-1 až 3)

Tato kapitola stanoví požadavky na zveřejňování informací, které umožňují pochopit:

- » prvky strategie podniku, které se týkají otázek udržitelnosti nebo je ovlivňují, obchodní model a hodnotový řetězec podniku;
- » jak jsou zájmy a názory zúčastněných stran podniku zohledněny ve strategii a obchodním modelu podniku, a
- » výsledek posouzení významných dopadů, rizik

a příležitostí podniku, včetně toho, jak se z nich odvíjí strategie a obchodní model podniku.

4. Řízení dopadů, rizik a příležitostí

(Požadavky IRO-1 a 2, MDR-P, MDR-A)

Požadavek IRO stanoví požadavky na zveřejňování informací, které umožňují pochopit:

- » postup k identifikaci významných dopadů, rizik a příležitostí a
- » informace, které podnik na základě posouzení významnosti (materiality) zahrnul do svého prohlášení o udržitelnosti.

Požadavky MDR představují minimální požadavky na zveřejňování informací. Požadavky v této kapitole se týkají politik, opatření a zdrojů k prevenci, zmírnění a nápravě skutečných a potenciálních významných dopadů, k řešení významných rizik a/nebo k využití významných příležitostí (tzn. k řízení významných otázek udržitelnosti).

Uplatňují se společně s požadavky, které jsou uvedeny v příslušných tematických (a později i odvětvových) ESRS standardech.

5. Ukazatele a cíle (Požadavky MDR-M, MDR-T)

Tato kapitola stanoví minimální požadavky na zveřejňování informací o ukazatelích a cílech, které podnik používá k hodnocení výkonnosti a efektivity ve vztahu k významnému dopadu, riziku nebo příležitosti.

Tyto požadavky se rovněž uplatňují společně s požadavky příslušných tematických ESRS a také v případě, že podnik připravuje zveřejnění informací specifických pro daný subjekt (tzn. dodatečné ukazatele neupravené v ESRS, které se týkají specifických významných otázek udržitelnosti).

V případě, že podnik nezavedl politiky a opatření či si nestanovil cíle, požaduje standard ESRS 2 uvést tuto skutečnost včetně důvodů. Podnik může zveřejnit časový rámec, v němž je hodlá zavést.

Dodatek A: Požadavky na uplatňování

Tento dodatek doplňuje a konkretizuje požadavky na zveřejňování. Požadavky na uplatňování jsou závazné.

Dodatek B: Seznam datových bodů v průřezových a tematických standardech, které jsou vyžadovány právními předpisy EU

Dodatek obsahuje tabulku s datovými body v ESRS 2 a tematických ESRS standardech, které vycházejí z jiných právních předpisů EU (nařízení o zveřejňování informací o udržitelném financování – SFDR, 3. pilíř – obezřetnostní požadavky na úvěrové instituce a investiční podniky a nařízení o kapitálových požadavcích, nařízení o referenčních hodnotách, evropský rámec pro klima).

V rámci požadavku na zveřejňování IRO-2 musí podniky uvést, kde ve svém prohlášení o udržitelnosti informace z tohoto seznamu

uvedly. Pokud podnik některé položky vyhodnotil jako nemateriální, a tedy je nevykazuje, výslovně to v přehledu uvede.

**Dodatek C: Požadavky na zveřejňování informací a uplatňování v tematických ESRS, které jsou použitelné společně s ESRS 2
Obecné informace**

Jak již bylo zmíněno v úvodním shrnutí, tento dodatek obsahuje tabulku s požadavky tematických ESRS, které je třeba zohlednit při vykazování podle požadavků na zveřejňování informací v ESRS 2.

V následujících článcích této série se postupně seznámíte s tematickými ESRS standardy.

Radka Nedvěďová
členka Podvýboru pro ESG KA ČR

První číslo časopisu
AUDITING
vyjde na konci ledna 2024

Zásoby



www.kacr.cz