

Regulace auditingu v České republice[#]

Vladimír Králíček*

Úvod

Je všeobecně známo, že auditorské služby (assurance services), jejichž nejznámějším představitelem je audit (ověřování) účetních závěrek, vnikly jakožto důsledek informační asymetrie, tedy za situace, kdy jedna skupina „decision makers“ má a priori vyšší informovanost než skupina druhá. Zprávou auditora se k původní strukturní informaci dodává informace signální a lze předpokládat, že jejím dodáním se zmírní (zpravidla nikoli odstraní) existující nespravedlnost, informační asymetrie. V liberálním prostředí by se scénář odvíjel tak, že by ti, kteří pocítují nedostatek informací požádali odborně zdatné a nezávislé osoby o doplnění svého informačního potenciálu a na základě smluvního vztahu by došlo k ověření předmětných skutečností a následně k vydání zprávy auditora. V mnoha případech tomu tak skutečně je (ověření dotací poskytnutých z rozpočtu), ale v řadě případů je naopak nemyslitelné, že by se atomizovaní uživatelé informací spojili a požádali o ujištění jednoho auditora. Je proto zřejmé, že právní úprava auditorských služeb se může stát přijatelnou výchozí základnou v systému vzájemného uspokojování informačních potřeb ekonomických subjektů působících na relevantním trhu.

Regulaci auditorských služeb (FEE, 2001) můžeme posuzovat z řady pohledů. Jednak z pohledu oblasti, kterou regulace zahrnuje (celosvětová, evropská, národní regulace), jednak z pohledu předmětu ověřování, který je regulován (ověřování individuálních a konsolidovaných účetních závěrek, ověřování jiných ekonomických skutečností, ověřování jiných než ekonomických skutečností) (Müllerová, 2004). Mimo předmět zájmu tohoto příspěvku pak stojí obecně velmi zajímavá a diskutovaná otázka regulátora, tedy toho, kdo v konkrétní situaci má právo regulační pravidla nastavit a jejich dodržování kontrolovat. Mám tím na mysli pochopitelně rozpor mezi samoregulací v rámci auditorské profese a regulací státní resp. obecně mimoprofesionální (Králíček, 2005).

Legislativní úprava směrnicí ES

Nová směrnice o statutárním auditu byla oficiálně schválena 25. dubna 2006 a byla publikována v Official Journal of the European Union 9. června 2006 (EC, 2006). Tím byl položen základ k dalším legislativním změnám na úrovni jednotlivých členských států EU, Českou republiku nevyjímaje. Audit, jakožto základní podmnožina tzv. auditorských služeb by se měl dostat na úroveň, kterou od něj investoři, ale i další „stakeholders“ očekávají. Ztráta důvěry v auditorské služby, zapříčiněná především selháním některých auditorů v známých kauzách jako Enron, Tyco, Parmalat a mnohé další, musí být obnovena, a to nikoli pro zachování auditu jakožto předmětu podnikání, ale auditu, jakožto veřejné služby umožňující efektivní fungování kapitálového trhu. Spolu s dalšími regulačními prvky kapitálového trhu (vlastní regulace a dohled nad kapitálovým trhem a především systémy corporate governance,

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. – docent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kralicek@vse.cz>.

systemy řízení a správy společností) umožní audit financování korporací v národním i globálním měřítku.

Na první pohled by se mohlo zdát, že regulace auditu bude buďto liberální (a tudíž velmi vítaná auditory) nebo restriktivní (a tudíž velmi vítaná investorskou veřejností). Nová směrnice regulující audit v Evropské unii se po úpravách odsouhlasených všemi zúčastněnými stranami (proces trval několik let) zdá být všeobecně přijatelným a vítaným kompromisem přispívajícím ke zvýšení kvality statutárního auditu. Zejména požadavek na zřízení veřejného dohledu je opatřením, které nejenže umožňuje odborné veřejnosti vstoupit do procesu řízení kvality, ale je i v zájmu auditorské profese, která tak bude moci ujistit veřejnost o kvalitě své práce. Po aplikaci směrnice o statutárním auditu do českého práva tak vznikne, stejně jako v ostatních zemích, orgán veřejného dohledu, který by měl dohlížet nejen na dozorčí a kárnou činnost příslušných orgánů Komory auditorů České republiky (dále jen KAČR), ale i na vzdělávání auditorů před vstupem do profese i následně, v rámci jejich kontinuálního profesního vzdělávání. Obecnou úlohou tohoto orgánu by měl být též dohled nad tvorbou vnitřních norem KAČR, nicméně vzhledem k tomu, že KAČR již plně převzala požadavky Mezinárodních standardů auditu (viz dále kapitola 3) a Etický kodex Mezinárodní federace účetních IFAC, nebude toto činností zásadní a rozhodující pro zajištění potřebné kvality.

Způsob zřízení, obsazení a fungování orgánu veřejného dohledu (v anglosaských zemích zpravidla označovaného jakožto „public oversight“) je ponechán na členských zemích. Financování musí být zajištěno tak, aby tento orgán nebyl závislý na auditorské profesi. Lze předpokládat, že vznikne vícekanálový model financování, na němž se budou podílet účastníci kapitálového trhu a auditori. Zajištění efektivního dohledu bude závislé nejen na financování, ale především na nalezení kvalitních odborníků, kteří budou ochotni a schopni se účastnit práce tohoto nového orgánu.

V odborném i běžném tisku (FEE, 2004) se v poslední době objevovalo tvrzení, že nová směrnice obsahuje požadavek rotace (výměny) auditorů. Nedostatečně je však rozlišována rotace externí (výměna auditora nebo auditorské společnosti po určité době), od rotace interní (výměna auditora odpovědného za konkrétní zakázku v rámci jedné auditorské společnosti). Je pravdou, že v případě auditu tzv. subjektů veřejného zájmu, tj. kotovaných společností, bank a pojišťoven, bylo při přípravě nové směrnice diskutováno, zda požadovat po určité době výměnu celé auditorské firmy nebo zda je vhodnějším řešením požadovat rotaci odpovědného auditora, který zprávu podepisuje. V průběhu přípravy směrnice snad nebylo více diskutované téma. Nakonec zcela zřetelně převážil přístup podložený mimo jiné i akademickým výzkumem, požadující interní rotaci, tedy výměnu odpovědného auditora nejpozději po sedmi letech. Vychází se ze skutečnosti, že příchod nové auditorské firmy může v prvním období zakázky, tedy v období, v němž se seznamuje s auditovanou společností, ohrozit kvalitu auditu. Preambule směrnice o statutárním auditu umožňuje (především na základě tlaku italského regulátora) zachovat požadavek rotace celé auditorské firmy, pokud je rotační perioda z pohledu zajištění kvality auditu dostatečně dlouhá (italské předpisy vyžadují výměnu celé auditorské firmy při auditu subjektů veřejného zájmu nejpozději po dvanácti letech). Domnívám se však, že je zapotřebí zajistit, aby tento demagogický a ničím nezdůvodnitelný požadavek nebyl aplikován v právních předpisech České republiky. Jako flagrantní příklad nedostatečnosti tohoto opatření může sloužit již výše zmíněný Parmalat.

Původní návrh směrnice o statutárním auditu požadoval zřízení výborů pro audit („audit committee“) ve všech společnostech veřejného zájmu. Úlohou tohoto výboru, který bývá zřizován jako pomocný orgán při dozorčích radách, je především řízení a usměrňování

činnosti vnitřního auditu společnosti. Dalším cílem je i doporučení při výběru externího auditora, dohled nad jeho nezávislostí, koordinace průběhu auditu a komunikace mezi auditorem a společností. Přestože byl tento požadavek převzat prakticky ze všech v Evropě používaných kodexů správy a řízení společností (Corporate Governance Codes), narazil na silný odpor korporátní lobby a byl v konečném textu značně rozmělněn. O osudu výborů pro audit budou tedy rozhodovat členské státy při transponování směrnice do vlastního právního řádu. Zde je třeba připomenout, že především nezávislí členové výboru pro audit, rekrutující se mnohdy i z akademické obce, by mohli napomoci ke zvýšení kvality auditu. To platí samozřejmě pouze u jednotek veřejného zájmu („public interest entities“), nikoli obecně. Paušální zavedení výboru pro audit by nebylo efektivní.

V případě auditu subjektů veřejného zájmu budou zřejmě požadavky na nezávislost auditora vyšší nejen ve výše zmíněném požadavku rotace odpovědného auditora. Přísnější ustanovení obsahuje směrnice též při posuzování neauditorských činností, které auditora mohou vystavit konfliktu zájmů. Návrh v podstatě konstatuje, že pokud by auditor poskytl některé z konfliktních služeb (například vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky, atp.), nelze u těchto subjektů zhojit tuto skutečnost použitím tzv. zabezpečovacích prvků (viz Etický kodex IFAC). Auditor subjektům zvýšeného veřejného zájmu tyto služby poskytovat vůbec nesmí. Zde je současně platný zákon 254/2000 Sb. o auditorech dostatečně restriktivní, když ve svém § 18 uvádí, že auditor nesmí poskytovat auditorské služby účetní jednotce, jestliže „vede sám nebo osoba jemu blízká účetnictví této účetní jednotky, sestavuje její účetní závěrku nebo zpracovává její daňové přiznání“. Obdobně zákon řeší i případ auditorské společnosti. Navíc jsou v zákoně restriktivní ustanovení dotýkající se osobního propojení auditora a auditované účetní jednotky. Zákaz poskytování auditorských služeb tak nastává například tehdy, jestliže je auditor společníkem, členem, statutárním orgánem, členem statutárního nebo dozorčího orgánu auditované účetní jednotky. Toto se týká i osob blízkých ve shodných pozicích.

Směrnice o statutárním auditu předpokládá, že všechny audity v EU budou realizovány na základě standardů ISA (International Standards on Auditing) vydávaných IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), orgánu ustanoveného Mezinárodní federací účetních IFAC, které budou, obdobně jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, podléhat schválení Evropskou komisí. Pro většinu evropských zemí se jedná o posun mnohem výraznější než pro české auditory. Auditorské směrnice KAČR vznikaly důsledně na základě jednotlivých standardů ISA, byť ne všechny byly přeloženy a aplikovány a navíc do nich byly promítnuty i požadavky národní legislativy. V 3. kapitole pak dále bude popsán způsob plné aplikace ISA do vnitřních norem KAČR. Podstatný přínos celoevropské využitelnosti ISA spočívá v tom, že výraz audit účetní závěrky bude ve všech zemích a pro všechny auditované společnosti naplněn stejným věcným obsahem a investorům bude stačit se seznámit s jedním souborem standardů, který je při auditu aplikován, bez ohledu na konkrétní zemi, v níž se rozhodnou investovat. Českým auditorům naopak tento postup zajistí mezinárodní akceptovatelnost jejich auditorských zpráv, i když je zřejmé, že při posuzování kvality auditu nejde jen o soubor norem, ale i o míru jejich naplnění. Směrnice o statutárním auditu ponechává členským zemím možnost standardy ISA doplnit, pokud takový požadavek je opodstatněný vzhledem ke specifickým národním zákonným požadavkům na statutární audit (jedná se o tzv. aplikační doložky).

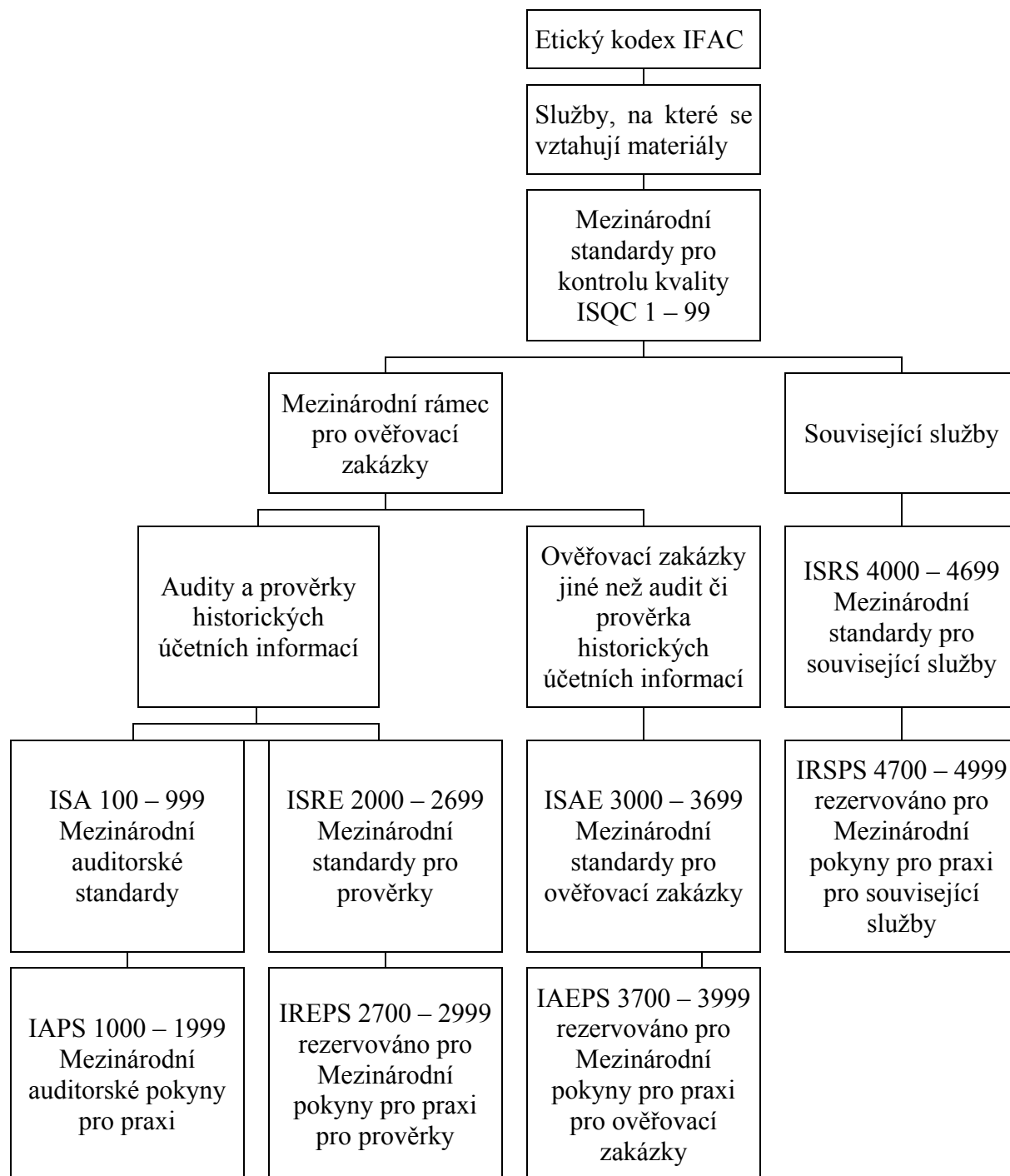
Mezinárodní auditorské standardy

Aplikace ISA v České republice

Jak již bylo uvedeno v předchozí části, mezinárodní auditorské standardy jsou vydávány IAASB, jakožto výborem ustaveným Mezinárodní federací účetních – IFAC. IFAC je celosvětová organizace sdružující příslušníky účetní a auditorské profese. Byla založena již v roce 1977 a jejím cílem je posilovat účetní profesi v globálním měřítku a přispívat tak k rozvoji mezinárodních ekonomik, mimo jiné stanovováním vysoce kvalitních profesních standardů. Obecně známá je aktivita IFAC v oblasti IAS/IFRS, již méně známá je aktivita týkající se mezinárodních auditorských standardů – ISA. ISA v širším pojetí představují jednak vlastní standardy pro audit (ověřování historických finančních informací), ale dále i mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE), mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE), mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) a mezinárodní auditorské pokyny pro praxi (IAPS). Důležitou součástí iniciativ IFAC, resp. IAASB je i vydání mezinárodních standardů pro řízení kvality (ISQC). Tento velmi obsáhlý soubor standardů (český překlad vydaný KAČR na podzim roku 2005 čítá téměř 900 stran) představuje kvalitativně nový přístup k ověřování skutečností ekonomické i neekonomické povahy.

Vědoma si důležitosti globálních auditorských standardů ve vazbě na kvalitu auditu, rozhodla KAČR již v květnu 2004 o povinné aplikaci ISA při auditu účetních závěrek pro účetní období začínající 1.1. 2005 a později. Následně pak v září 2004 bylo rozhodnuto o povinné aplikaci mezinárodních standardů při poskytování všech auditorských služeb, tedy i jiných zakázek než audit, s účinností od 1.1.2006. Tento úkol nebylo možné splnit bez překladu mezinárodních auditorských standardů. Bylo třeba vyřešit dva základní problémy, jednak objem textu a dále pak očekávané změny standardů v průběhu roku 2005. Byla jmenována redakční rada pro překlad ISA, v níž byly rovnoměrně zastoupeny velké auditorské firmy, střední a malé společnosti, Vysoká škola ekonomická a Ministerstvo financí ČR. Bylo zapotřebí odsouhlasit terminologii na již existující překlady IAS/IFRS, zpracovat glosář pojmů a dále přikročit k vlastním překladům. Překlady byly oponovány, čímž byla zaručena vysoká kvalita konečného textu. První verze standardů byla distribuována pouze na CD, u verze ISA 2005 byla i možnost si zakoupit vytištěnou publikaci. KAČR následně organizuje školení pro všechny auditory s cílem dosáhnout využitelnosti standardů v co nejkratší době a na odpovídající úrovni. Jedině tak je možné přispět k obnovení důvěry auditorské profese.

Struktura oficiálních materiálů vydaných Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy



Vymezení a cíl ověřovacích zakázek v pojetí ISA

„Ověřovací zakázka“ dle „Rámce pro ověřovací zakázky“ znamená zakázku, v níž auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím. Výsledkem hodnocení či oceňování předmětu zakázky jsou informace vyplývající z aplikování kritérií na daný předmět. Například.:

- Rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažená v účetních závěrkách (výsledek) vyplývají z aplikace rámce účetního výkaznictví pro rozpoznání, oceňování, prezentaci a zveřejnění, jako jsou např. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), (kritéria) pro finanční situaci subjektu, finanční výkonnost a peněžní toky (předmět zakázky).
- Ujištění o účinnosti vnitřní kontroly (výsledek) vycházející z aplikace rámce pro hodnocení účinnosti vnitřní kontroly, např. rámce COSO nebo principů CoCo, (kritéria) pro vnitřní kontrolu, postup (předmět zakázky).

Termín „informace o předmětu zakázky“, používaný v „Rámci pro ověřovací zakázky“ znamená výsledek hodnocení či oceňování předmětu zakázky. O informacích o předmětu zakázky auditor shromažďuje dostatečné množství vhodných důkazních informací, aby získal přiměřený základ pro vyslovení závěru ve zprávě o ověření. (Pojem závěr je obecný pojem, který v případě ověřování historických finančních informací, účetních závěrek, je konkretizován do pojmu výrok auditora).

Informace o předmětu zakázky mohou být někdy nesprávně vyjádřeny v kontextu s předmětem zakázky a kritérii, a mohou být tudíž nesprávně uvedeny, možná i významnou měrou. To může nastat tehdy, pokud informace o předmětu zakázky patřičně neodrážejí aplikaci kritérií na předmět zakázky, například když účetní závěrky subjektu nepodávají věrný a poctivý obraz o finanční situaci subjektu, jeho finanční výkonnosti a peněžních tocích (nebo je ve všech významných ohledech objektivně neprezentují) v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) nebo když není ujištění subjektu o účinnosti jeho vnitřních kontrol, posuzovaných na základě rámce COSO či principů CoCo, ve všech významných ohledech objektivní.

V některých ověřovacích zakázkách provádí hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky odpovědná strana a informace o předmětu zakázky jsou ve formě ujištění předkládaného předpokládaným uživatelům. Tyto zakázky se nazývají „zakázky poskytující ujištění“. V ostatních ověřovacích zakázkách provádí auditor hodnocení či oceňování předmětu zakázky přímo, anebo získá prohlášení od odpovědné strany, která provedla hodnocení či ocenění, které nebylo předloženo uživatelům. Informace o předmětu zakázky se uživatelům poskytnou ve zprávě o ověření. Tyto zakázky se nazývají „zakázky s přímým vykazováním“.

Podle „Rámce pro ověřovací zakázky“ smí auditor provádět dva typy ověřovacích zakázek, a to zakázky poskytující přiměřenou jistotu a zakázky poskytující omezenou jistotu. Cílem zakázky poskytující přiměřenou jistotu je za daných okolností zakázky snížit riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň. Auditor použije kladnou formu ujištění pro vyjádření závěru. Cílem zakázky poskytující omezenou jistotu je snížit riziko ověřovací zakázky na úroveň, která je za daných okolností zakázky přijatelná, ale kde je riziko větší než u zakázky poskytující přiměřenou jistotu. Auditor použije zápornou formu ujištění pro vyjádření závěru.

Ne všechny zakázky, jež auditoři provádějí, jsou ověřovací zakázky. Mezi jiné často prováděné zakázky, které nesplňují výše uvedenou definici, patří následující:

- zakázky, na něž se vztahují Mezinárodní standardy pro související služby, např. dohodnuté postupy a sestavení účetních či jiných informací.
- příprava daňových přiznání,
- poradenské zakázky, například poradenství v oblasti řízení a daňové poradenství.

V poradenských zakázkách se využívají odborné znalosti, vzdělání, pozorování a zkušenosti auditora a jeho znalost poradenství. Poradenství je analytický postup, jenž zpravidla zahrnuje určitou kombinaci činností vztahujících se ke stanovování cílů, shromažďování údajů, vymezení problémů či příležitostí, hodnocení alternativ, vypracování doporučení včetně činností, sdělení výsledků, návrhů realizací a mnohdy i následné sledování. Práce se zpravidla vykonává pouze pro použití a potřebu klienta. Podstatu a rozsah práce stanovuje smlouva mezi auditorem a klientem. Jakákoli služba, jež splňuje definici ověřovací zakázky, není poradenskou zakázkou, nýbrž ověřovací zakázkou. Není tedy rozhodující, jak se daná zakázka označí, ale jaký je její obsah („substance over form“).

Ověřovací zakázka může být součástí větší zakázky. Může tomu být například tehdy, když poradenská zakázka ohledně akvizice podniku zahrnuje požadavek poskytnout jistotu týkající se historických či budoucích finančních informací. Za takovýchto okolností je „Rámec pro ověřovací zakázky“ relevantní pouze pro tu část zakázky, v níž se poskytuje ujištění.

Následující zakázky splňují sice definici ověřovacích zakázek (obsaženou v odst.7 Rámce), ale nemusí být prováděny v souladu s tímto Rámcem:

- Zakázky, kde se svědčí v soudním řízení týkajícím se účetnictví, auditu, zdanění nebo jiných otázek.
- Zakázky zahrnující odborné výroky, názory nebo formulace, z nichž si uživatel může vyvodit určitou jistotu, pokud platí všechny následující body:
 - tyto výroky, názory či formulace jsou pro celou zakázku pouze vedlejší,
 - ve zprávě je výslovně uvedeno, že vydaná písemná zpráva je určena pouze předpokládaným uživatelům uvedeným v této zprávě,
 - na základě písemné dohody s vyjmenovanými uživateli není zakázka zamýšlena jako ověřovací zakázka, a
 - zakázka není ve zprávě auditora předkládána jako ověřovací zakázka.

Auditor vydávající zprávu o zakázce, která v pojetí „Rámce pro ověřovací zakázky“ není ověřovací zakázkou, je povinen tuto zprávu jasně odlišit od zprávy o ověření. Aby zpráva, která není zprávou o ověření, uživatele nemátla, měla by se vyhnout například tomu:

- aby se v ní naznačoval soulad s „Rámcem pro ověřovací zakázky“, standardy ISA, ISRE či ISAE,
- aby se v ní nesprávně používaly pojmy „jistota „audit“ či „prověrka“,
- aby v ní bylo obsaženo prohlášení, které by se mohlo zaměnit za závěr, jehož cílem je zvýšit míru důvěry uživatelů ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Auditor a odpovědná strana se mohou dohodnout na tom, že budou zásady obsažené v „Rámci pro ověřovací zakázky“ používat i pro zakázku, kde neexistují žádní další uživatelé vyjma odpovědné strany, ale všechny další požadavky standardů ISA, ISRE či ISAE jsou splněny. V takovýchto případech je ve zprávě auditora obsaženo prohlášení, které použití této zprávy omezuje na odpovědnou stranu. Tak tomu může být například u zakázek typu „due diligence“, které samy o sobě nejsou ověřovacími zakázkami, ale za určitých okolností může klient požadovat naplnění standardů, jež jsou obecně akceptovatelné a přijatelné pro rozpoznání kvality provedené práce ze strany auditora.

Auditor přijímá ověřovací zakázku pouze tehdy, pokud jeho předběžné znalosti o okolnostech zakázky umožňují splnění příslušných etických požadavků, zejména nezávislost a odborná způsobilost a zakázka vykazuje všechny následující znaky:

- předmět zakázky je vhodný,
- kritéria, která se budou používat, jsou vhodná a jsou předpokládaným uživatelům k dispozici,
- auditor má přístup k dostatečnému množství vhodných důkazů podporujících jeho závěr,
- auditorův závěr, ať již ve formě vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, anebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu, bude obsažen v písemné zprávě,
- auditor si je jist tím, že má zakázka racionální účel.

(Konkrétní standardy ISA, ISRE či ISAE mohou obsahovat další požadavky, které je zapotřebí splnit před přijetím zakázky).

Jestliže nelze případnou zakázku přijmout jakožto ověřovací zakázku, protože zakázka nevykazuje všechny výše uvedené znaky, může najímající strana (klient) stanovit jinou zakázku, která bude potřeby předpokládaných uživatelů splňovat. Například pokud by původní kritéria nebyla vhodná, mohla by být ověřovací zakázka provedena za následujících předpokladů:

- najímající strana může určit část původního předmětu zakázky, pro níž jsou tato kritéria vhodná a auditor provede ověřovací zakázku týkající se jen této části předmětu zakázky,
- lze vybrat či vytvořit alternativní kritéria vhodná pro původně stanovený předmět zakázky.

Je ale také možné, že najímající strana může požadovat provedení zakázky, která není ověřovací zakázkou, v podobě zakázky poradenské či jako dohodnuté postupy („agreed upon procedures“).

Pokud auditor ověřovací zakázku přijme, nemůže bez přiměřeného odůvodnění tuto zakázku měnit na jinou než ověřovací zakázku nebo nemůže měnit zakázku poskytující přiměřenou jistotu na zakázku poskytující omezenou jistotu. Změna okolností dotýkající se požadavků uživatelů nebo nedorozumění týkající se podstaty zakázky je obvykle důvodem pro žádost o změnu zakázky.

Náležitosti ověřovací zakázky jsou velmi často diskutovány v auditorské profesi. Je známou skutečností, že české právní předpisy velmi často nedefinují jednotlivé pojmy, takže pokud například zákon 254/2000 Sb. o auditorech hovoří ve svém § 2 odst. 1c o ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou (rozuměj smlouvou mezi klientem a auditorem), není jasné stanoveno, co lze subsumovat pod pojem „ověřování“. Zde tedy spatřuji nezastupitelnou roli „Rámce pro ověřovací zakázky“, který základní pojmy definuje. (Přístup je v principu shodný s oblastí účetnictví, kde v české právní úpravě jen obtížně nacházíme definici základních účetních pojmů a s radostí je pak nacházíme v „Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví).

Ověřovací zakázka musí splňovat následující náležitosti:

- a) třístranný vztah, jehož se účastní auditor, odpovědná strana a předpokládání uživatelé,
- b) vhodný předmět zakázky,
- c) vhodná kritéria,
- d) dostatečné množství vhodných důkazů a
- e) písemná zpráva o ověření ve formě vhodné buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

Ad a) Třístranný vztah

Ověřovací zakázky se účastní tři samostatné strany, a to auditor, odpovědná strana a předpokládání uživatelé. Odpovědná strana a předpokládání uživatelé mohou pocházet z odlišných subjektů nebo ze stejného subjektu. Příkladem druhého uvedeného případu je, když existuje dvoustupňová řídicí struktura podniku a dozorčí rada požaduje poskytnutí ujištění o informacích předložených představenstvem tohoto subjektu. Na vztah mezi odpovědnou stranou a předpokládanými uživateli se musí nahlížet v kontextu konkrétní zakázky. Například vrcholové vedení účetní jednotky (předpokládaný uživatel) může najmout auditora, aby provedl ověřovací zakázku týkající se konkrétního aspektu činnosti této účetní jednotky, za nějž bezprostředně odpovídá nižší úroveň vedení (odpovědná strana), ale za nějž v konečném důsledku odpovídá nejvyšší vedení.

Auditor může být požádán, aby provedl ověřovací zakázky týkající se široké škály předmětů zakázky. Některé předměty zakázky mohou vyžadovat specializované dovednosti a znalosti přesahující dovednosti a znalosti konkrétního auditora. Auditor nesmí přijmout zakázku, pokud jeho předběžné znalosti okolností zakázky naznačují, že nebudou splněny etické požadavky týkající se odborné způsobilosti. V některých případech může být tento požadavek splněn tak, že auditor využije práci osob z jiných odborných disciplín, tzv. expertů. V tomto případě se postupuje dle ISA 620 Využití práce experta. Expert celé zakázce propůjčuje svoji odbornost a zkušenost, je však třeba zajistit, aby k tomuto propůjčení došlo reálně, nikoli formálně.

Za tzv. odpovědnou stranu je považována osoba, která

- v zakázce s přímým vykazováním odpovídá za předmět zakázky,
- v zakázce poskytující ujištění odpovídá za informace o předmětu zakázky (ujištění) a může odpovídat i za předmět zakázky.

(Příkladem toho, kdy odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu zakázky i za předmět zakázky, je situace, kdy klient najme auditora, aby provedl ověřovací zakázku týkající se zprávy, kterou sám připravil, přičemž zpráva se týká praxe udržitelného rozvoje. Příkladem toho, kdy odpovědná strana odpovídá za informace o předmětu zakázky, ale nikoli za předmět zakázky, je situace, kdy vládní organizace najme auditora, aby provedl ověřovací zakázku týkající se zprávy o praxi udržitelného rozvoje soukromé společnosti, kterou tato organizace připravila a kterou hodlá předložit předpokládaným uživatelům). Odpovědnou stranou může, ale nemusí být strana, která auditora najímá (najímající strana).

Odpovědná strana auditorovi obvykle poskytne písemné prohlášení, které hodnotí nebo oceňuje předmět zakázky vůči stanoveným kritériím, bez ohledu na to, zda bude či nebude předloženo jako ujištění pro předpokládané uživatele. V zakázce s přímým vykazováním nemusí mít auditor možnost takového prohlášení získat, pokud se najímající strana liší od odpovědné strany.

Koncept tzv. předpokládaných uživatelů je další ze specifických konceptů auditorské profese. Zatímco například advokát, architekt, lékař či daňový poradce vykonává svoji činnost zásadně ve vztahu ke konkrétnímu uživateli (výjimkou je jejich publikační či pedagogická činnost), auditor obecně musí vycházet z předpokladu určité množiny nehomogenních uživatelů. Tento koncept ve svém důsledku vede i k tomu, že lze jen velmi obtížně predikovat rozsah a obsah soudních sporů, které musí auditoři podstoupit v případě, kdy objektivně či subjektivně poškodí jednoho z množiny tzv. předpokládaných uživatelů.

Předpokládání uživatelé jsou buď jedna osoba, více osob nebo skupina osob, pro něž auditor připravuje zprávu o ověření. Jedním z předpokládaných uživatelů může být odpovědná strana, ale nikoli pouze ona. V případech, kdy je to účelné, je zpráva o ověření adresována všem předpokládaným uživatelům, avšak v některých případech zde mohou být i další, v prvopočátku nepředpokládaní uživatelé. Auditor nemusí být schopen určit všechny uživatele, kteří budou zprávu o ověření číst, zejména existuje-li mnoho osob, které k ní mají přístup. To je i případ zprávy o ověření účetní závěrky v České republice, kde v souladu s ustanovením § 27a odst. 2 písm. c obchodního zákoníku je auditorská zpráva ukládána ve sbírce listin rejstříkového soudu a je tedy přístupná komukoli, aniž tento prokáže oprávněnost svého zájmu. Navíc, v návaznosti na projekt Ministerstva spravedlnosti, spočívající v on line přístupu prostřednictvím internetu ke sbírce listin (viz <http://www.justice.cz>), se okruh osob výrazně zvětšuje a vytváří se tak prostor pro mnohostranné využití zpráv auditora. V takovýchto případech, především tam, kde pravděpodobně mají případní čtenáři širokou škálu zájmů o předmět zakázky, mohou být předpokládání uživatelé omezeni na hlavní osoby mající významný a společný zájem na dění v podniku.

Předpokládané uživatele lze určit různým způsobem, například dohodou mezi auditorem a odpovědnou stranou nebo legislativní úpravou, například zákonem.

Tam, kde je to účelné, se předpokládání uživatelé spolu s auditorem a odpovědnou stranou (a najímající stranou, pokud se liší) podílejí na stanovení požadavků zakázky. Nicméně bez ohledu na zapojení ostatních subjektů:

- auditor odpovídá za stanovení podstaty, časového plánu a rozsahu prováděných postupů,
- auditor je povinen zabývat se jakoukoli skutečností, jíž si povšimne a která by měla za následek významnou změnu pohledu na informace o předmětu zakázky.

V některých případech předpokládání uživatelé (např. banky či regulátoři) vyžadují, aby odpovědná strana (a najímající strana, pokud se liší) zajistila, aby se ověřovací zakázka provedla pro specifický účel. Pokud se zakázky provádějí pro specifické předpokládané uživatele nebo pro specifický účel, auditor je povinen zvážit, zda ve zprávě o ověření vymezí její použití pouze na tyto uživatele nebo na tento účel.

Ad b) Vhodný předmět zakázky

Předmět zakázky a informace o předmětu ověřovací zakázky mohou mít mnoho forem. Jedná se například:

- o finanční výkonnost nebo podmínky (historická či budoucí finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky); informací o předmětu zakázky může být rozpoznání, oceňování, prezentace a zveřejnění obsažené v účetních závěrkách,

- o nefinanční výkonnost nebo podmínky (např. výkonnost subjektu); informací o předmětu zakázky mohou být klíčové ukazatele výkonnosti a účinnosti,
- o fyzické charakteristiky (např. kapacita zařízení); informací o předmětu zakázky mohou být dokumenty obsahující technické specifikace,
- o systémy a postupy (např. vnitřní kontrola nebo systém informačních technologií); informací o předmětu zakázky mohou být ujištění o účinnosti,
- o chování (např. řízení podniku, soulad s nařízeními, řízení lidských zdrojů); informací o předmětu zakázky může být prohlášení o shodě nebo prohlášení o účinnosti.

Předměty zakázky mají různé charakteristiky včetně míry, podle níž jsou informace o těchto předmětech kvalitativní či kvantitativní, objektivní či subjektivní, historické či budoucí. Může se jednat o předmět zakázky s charakteristikou okamžikové situace či intervalového zobrazení. Takovéto charakteristiky ovlivňují přesnost, s níž lze předmět zakázky hodnotit nebo oceňovat vůči kritériím a přesvědčivost dostupných důkazů. Ve zprávě o ověření se uvádějí charakteristiky, které jsou pro předpokládané uživatele zvláště důležité.

Za vhodný předmět zakázky je třeba považovat ten, který je

- rozpoznatelný a schopný být konzistentně hodnocen či oceňován vůči rozpoznávaným kritériím, a
- takový, aby mohly být informace o něm podrobeny postupům shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů, jež by podpořily závěr obsahující přiměřenou nebo omezenou jistotu.

Ad c) Vhodná kritéria

Kritéria jsou měřítko používaná pro hodnocení či oceňování předmětu zakázky. Kritéria mohou být formální, například při přípravě účetních závěrek mohou být kritérii Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) nebo Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSAS). Pokud se zpráva týká vnitřní kontroly, může být kritériem určený rámec vnitřní kontroly nebo konkrétní cíle kontroly vytvořené specificky pro danou zakázku. Pokud se zakázka týká posouzení souladu („compliance“), může být kritériem platný zákon, vyhláška, nařízení nebo smlouva. Příkladem méně formálních kritérií jsou vnitřní pravidla chování či dohodnutá úroveň výkonnosti.

Pro přiměřeně konzistentní hodnocení nebo ocenění předmětu zakázky v kontextu odborného úsudku se vyžadují vhodná kritéria. Bez referenčního rámce je jakýkoli závěr otevřený individuální interpretaci a nepochopení. Vhodná kritéria jsou zpravidla velmi citlivá na kontext, tj. jsou důležitá pro okolnosti zakázky. Pro tentýž předmět zakázky mohou existovat různá kritéria.

Vhodná kritéria mají následující charakteristiky.

- Relevance (relevantní kritéria přispívají k závěrům, jež napomáhají rozhodování, které provádějí předpokládaní uživatelé),
- Úplnost (kritéria jsou dostatečně úplná, pokud nejsou vynechány důležité faktory, které by mohly v kontextu okolností zakázky ovlivnit závěry),
- Spolehlivost (spolehlivá kritéria umožňují přiměřeně konzistentní hodnocení nebo oceňování předmětu zakázky včetně prezentace a zveřejnění tam, kde je to účelné, užívají-li je za podobných okolností odborníci s podobnými kvalifikacemi),

- Nestrannost (nestranná kritéria napomáhají vytvářet nepředpojaté závěry),
- Srozumitelnost (srozumitelná kritéria napomáhají vytvářet závěry, jež jsou jasné, úplné a které nelze výrazně odlišně interpretovat).

Hodnocení či oceňování předmětu zakázky na základě očekávání, úsudku a konkrétních zkušeností nejsou vhodnými kritérii.

Auditor posuzuje vhodnost kritérií pro určitou zakázku tak, že zvažuje, zda splňují výše uvedené charakteristiky. Poměrná důležitost každé této charakteristiky pro určitou zakázku je otázkou auditorova úsudku. Kritéria mohou být buď daná, obecně známá a přijímaná nebo specificky vytvořena. Daná kritéria jsou zakotvena v zákonech, vyhláškách či nařízeních nebo jsou vydávána oprávněnými či uznávanými expertními orgány, které se řídí transparentním postupem. Specificky vytvořená kritéria jsou kritéria vytvořená pro účel zakázky. Vhodnost použití stanovených nebo specifických kritérií musí auditor důsledně posoudit s ohledem na konkrétní zakázku.

Kritéria musí být k dispozici předpokládaným uživatelům, aby porozuměli, jak byl předmět zakázky hodnocen nebo oceňován. Kritéria se předkládají předpokládaným uživatelům jedním nebo několika z těchto způsobů:

- veřejně,
- jsou jasně uvedena v prezentaci informací o předmětu zakázky,
- jsou jasně uvedena ve zprávě o ověření,
- všeobecnou dohodou, (kritérium pro měření času se udává v hodinách a minutách, pro měření zastavěné plochy budov v metrech čtverečních atp.).

Kritéria, například podmínky smlouvy, mohou být též k dispozici pouze některým předpokládaným uživatelům či kritéria vydaná odvětvovým sdružením mohou být k dispozici pouze osobám pracujícím v tomto odvětví. Pokud jsou vybraná kritéria k dispozici pouze některým předpokládaným uživatelům nebo jsou relevantní pouze pro specifický účel, je použití zprávy o ověření omezeno na tyto uživatele nebo na tento účel.

Ačkoli může být zpráva o ověření omezena kdykoli, když je určena pouze některým, specifikovaným předpokládaným uživatelům nebo pro specifický účel, absence omezení týkajícího se konkrétního čtenáře nebo účelu sama o sobě neimplikuje, že auditor nese vůči tomuto čtenáři nebo účelu právní odpovědnost. To, zda nese právní odpovědnost, záleží na okolnostech každého případu a na příslušné národní či jinak definované jurisdikci.

Ad d) Dostatečné množství vhodných důkazů

Auditor plánuje a provádí ověřovací zakázku s profesním skepticismem tak, aby získal dostatečné množství vhodných důkazů o tom, zda informace o předmětu zakázky neobsahují významné nesprávnosti. Když auditor plánuje a provádí zakázku, především když stanovuje její podstatu, časový plán a rozsah postupů shromažďování důkazů, zvažuje významnost a riziko ověřovací zakázky a kvantitu a kvalitu dostupných důkazů.

Auditor plánuje a provádí ověřovací zakázku s profesním skepticismem a musí si být vědom toho, že mohou existovat okolnosti, v důsledku nichž obsahují informace o předmětu zakázky významné nesprávnosti. Profesní skepticismus znamená, že odborník kriticky posuzuje platnost získaných důkazů, a dává pozor na důkazy, které popírají nebo zpochybňují spolehlivost dokumentů či prohlášení odpovědné strany. Například v průběhu zakázky

profesní skepticismus je zapotřebí proto, aby auditor omezil riziko přehlédnutí podezřelých okolností, riziko přílišného zobecňování při vyvozování závěrů z pozorování a riziko používání chybných předpokladů při stanovování podstaty, časového plánu a rozsahu postupů shromažďování důkazů a hodnocení výsledků těchto postupů.

Ověřovací zakázka jen málokdy zahrnuje prokazování pravosti podkladů. Auditor není vyškolen k tomu, aby byl v této oblasti expertem a ani se to od něj neočekává, nicméně zvažuje spolehlivost informací, jež mají být použity jako důkazy, např. fotokopii, faxových zpráv, filmových, digitalizovaných či jiných elektronických dokumentů včetně kontroly jejich přípravy a uchovávání tam, kde to připadá v úvahu.

V odborné auditorské terminologii se používají pojmy dostatečnost a vhodnost důkazů. Dostatečnost je měřítkem kvantity důkazů. Vhodnost je oproti tomu měřítkem kvality důkazů, tj. jejich relevance a spolehlivosti. Kvantitu důkazů, které jsou zapotřebí, ovlivňuje riziko, že budou informace o předmětu zakázky významně zkreslené (čím vyšší riziko zde je, tím více důkazů bude zpravidla potřeba), a též kvalita těchto důkazů (čím je kvalita vyšší, tím méně důkazů může být požadováno). Stejně tak je propojena i dostatečnost a vhodnost důkazů. Pouhé získávání většího množství důkazů nemůže v žádném případě vyvážit špatnou kvalitu těchto důkazů. Relativně často se setkáváme s auditory, kteří se domnívají, že okopírováním mnoha zdánlivě relevantních písemností si zajistí potřebnou kvantitu a kvalitu důkazních informací. Při následné kontrole kvality jejich práce se však mnohdy zjišťuje, že shromážděné informace nepodávají dostatečný důkaz o skutečnostech, které se týkají ověřovací zakázky a ta je tedy provedena nikoli s řádnou péčí („due care“).

Spolehlivost důkazů je ovlivňována jejich zdrojem a podstatou a závisí na konkrétních okolnostech, za nichž byly tyto důkazy získány. Spolehlivost různých typů důkazů lze zobecňovat, ale pro tato zobecnění platí důležité výjimky. I když se důkazy získají ze zdrojů externích vůči subjektu, mohou existovat okolnosti, které mohou spolehlivost získaných informací ovlivnit. Například důkazy získané z nezávislého externího zdroje nemusí být spolehlivé, jestliže zdroj není dobře informován.

Následující zobecnění týkající se spolehlivosti důkazů (byť mohou existovat a v praxi často existují výjimky) je možné považovat za užitečné:

- Důkazy jsou spolehlivější, když jsou získány z nezávislých zdrojů vně subjektu (externí zdroje informací).
- Důkazy, které jsou generovány interně, jsou spolehlivější, když existují účinné související kontroly.
- Důkazy získané přímo auditorem (např. pozorování týkající se použití kontroly) jsou spolehlivější než důkazy získané nepřímo nebo dovozením (např. dotazováním na použití kontroly).
- Důkazy jsou spolehlivější, jestliže existují v zdokumentované podobě, (písemné, elektronické, jiné).
- Důkazy ve formě originálních dokumentů jsou spolehlivější než důkazy ve formě fotokopii nebo faxových zpráv.

Auditor obvykle získává větší jistotu z konzistentních důkazů získaných z různých zdrojů než z jednotlivých důkazů. Navíc může shromažďování důkazů získaných z různých zdrojů naznačit, že konkrétní důkaz není spolehlivý. Například potvrzení informací získaných ze zdroje nezávislého na subjektu může zvýšit jistotu, kterou auditor získává z prohlášení odpovědné strany. Naopak, nejsou-li informace získané z jednoho zdroje v souladu s

informacemi získanými z jiného zdroje, stanoví auditor, jaké další postupy shromažďování důkazů jsou zapotřebí k tomu, aby se tento nesoulad vyřešil.

Pokud jde o získávání dostatečného množství vhodných důkazů, je zpravidla obtížnější získat jistotu o informacích o předmětu zakázky pokrývajícím určité období než o informacích o předmětu zakázky k danému časovému okamžiku. Kromě toho jsou závěry o postupech většinou omezeny na období, které pokrývá zakázka a auditor tudíž neposkytuje žádné závěry o tom, zda budou postupy daným způsobem fungovat i v budoucnu.

Auditor vždy zvažuje vztah mezi náklady na získávání důkazů a užitečností takto získaných důkazů. Obtížnost či náklady, které je zapotřebí vynaložit, však samy o sobě nejsou oprávněným důvodem pro vynechání postupu shromažďování důkazů, který nelze nijak nahradit.

Významnost je další z konceptů imanentní auditorské činnosti. Významnost je relevantní, když auditor stanovuje podstatu, časový plán a rozsah postupů shromažďování důkazů a když posuzuje, zda informace o předmětu zakázky neobsahují významné nesprávnosti. Při zvažování významnosti se auditor snaží pochopit a posoudit, jaké faktory by mohly ovlivnit rozhodnutí předpokládaných uživatelů. Například jestliže rozpoznaná kritéria umožňují různou prezentaci informací o předmětu zakázky, zvažuje, jak může zvolená prezentace ovlivnit rozhodnutí uživatelů.

Auditor vždy pracuje s určitým rizikem. Toto je však koncept, který není specifický pouze auditorské profesi, ale obecně podnikání, v nejširším smyslu slova i lidskému životu. Pro náš výklad je adekvátní pojem riziko ověřovací zakázky. Riziko ověřovací zakázky je riziko, že auditor vyjádří nesprávný závěr, pokud informace o předmětu zakázky obsahují významné nesprávnosti. V zakázce poskytující přiměřenou jistotu snižuje auditor riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň za okolností daných zakázkou, aby získal přiměřenou jistotu jakožto základ pro kladnou formu vyjádření závěru. Míra rizika ověřovací zakázky je vyšší v zakázce poskytující omezenou jistotu než v zakázce poskytující přiměřenou jistotu, a to vzhledem k odlišné podstatě, časovému plánu či rozsahu postupů shromažďování důkazů. V zakázce poskytující omezenou jistotu je však kombinace podstaty, časového plánu a rozsahu postupů shromažďování důkazů dostatečná alespoň pro to, aby auditor získal míru jistoty, která má význam, jakožto základ pro zápornou formu vyjádření závěru.

Riziko ověřovací zakázky lze zpravidla vyjádřit pomocí dílčích složek, ačkoli ne všechny tyto složky budou nutně přítomné ve všech ověřovacích zakázkách, případně pro ně nebudou významné. Riziko, že informace o předmětu zakázky obsahují významné nesprávnosti, se skládá

- z přirozeného rizika (náchylnost informací o předmětu zakázky k významnému zkreslení za předpokladu, že zde neexistují související a adekvátní kontroly),
- z kontrolního rizika (riziko, že významnému zkreslení, které by se mohlo objevit, nelze zabránit nebo jej včas zjistit a opravit pomocí souvisejících a adekvátních vnitřních kontrol),
- ze zjišťovacího rizika (riziko, že auditor nezjistí významnou nesprávnost, která zde může existovat).

Míru, s jakou auditor zvažuje každou z těchto složek, ovlivňují okolnosti zakázky, zejména podstata předmětu zakázky, a dále to, zda se provádí zakázka poskytující přiměřenou jistotu nebo zakázka poskytující omezenou jistotu.

Auditor je povinen zvážit a realizovat adekvátní podstatu, časový plán a rozsah postupů shromažďování důkazů. Přesná podstata, časový plán a rozsah postupů shromažďování důkazů se v jednotlivých zakázkách liší. Teoreticky jsou možné nekonečné variace postupů shromažďování důkazů. V praxi je však těžké tyto postupy jasně a jednoznačně sdělit. Auditor se je snaží sdělit jasně a jednoznačně za použití formy vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu. Tam, kde se informace o předmětu zakázky skládají z několika aspektů, může být ke každému aspektu poskytnut samostatný závěr. Přestože se všechny takovéto závěry nemusejí vztahovat k téže úrovni postupů shromažďování důkazů, je každý závěr vyjádřen formou, která je vhodná buď pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu nebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu.

„Přiměřená jistota“ je koncept vztahující se ke shromažďování důkazů, které jsou zapotřebí pro to, aby auditor dospěl k závěru, jenž se týká informací o předmětu zakázky jako celku. Aby mohl auditor vyslovit závěr v kladné formě vyžadovaný u zakázky poskytující přiměřenou jistotu, je zapotřebí, aby získal dostatečné množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, který zahrnuje:

- porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky, které v závislosti na předmětu zakázky zahrnují i porozumění vnitřní kontrole,
- na základě tohoto porozumění posouzení rizik, že informace o předmětu zakázky mohou obsahovat významné nesprávnosti,
- reakce na posouzená rizika včetně vytvoření celkové reakce a stanovení podstaty, časového plánu a rozsahu dalších postupů,
- provádění dalších postupů jasně spjatých s rozpoznanými riziky za použití kombinace inspekce, pozorování, konfirmace, opětovného provedení výpočtu, výkonnosti, analytických postupů a dotazování. Tyto další postupy zahrnují testy věcné správnosti včetně získávání potvrzujících informací ze zdrojů nezávislých na odpovědné straně, připadá-li to v úvahu, a v závislosti na podstatě předmětu zakázky testy provozní účinnosti kontrol, a
- hodnocení dostatečnosti a vhodnosti důkazů.

„Přiměřená jistota“ je pochopitelně méně než absolutní jistota. Snížení rizika ověřovací zakázky na nulu je pouze zřídka dosažitelné nebo jsou vynaložené náklady v nepoměru k užítku, a to v důsledku faktorů, jako je například:

- použití výběrového testování,
- přirozená omezení vnitřní kontroly,
- skutečnost, že velké množství důkazů, které má auditor k dispozici, je přesvědčivé, ale nikoli nezvratné,
- použití úsudku při shromažďování a hodnocení důkazů a formulování závěrů,
- v některých případech též charakteristika předmětu zakázky, je-li hodnocen nebo oceňován vůči rozpoznávaným kritériím.

Jak zakázky poskytující přiměřenou jistotu, tak zakázky poskytující omezenou jistotu vyžadují použití dovedností a metod poskytování jistoty a shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jakožto součást opakovaného a systematického postupu, do něhož náleží porozumění předmětu zakázky a dalším okolnostem zakázky. Podstata, časový plán a rozsah postupů shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů jsou však v zakázce poskytující omezenou jistotu úmyslně omezeny úměrně ve srovnání se zakázkou poskytující přiměřenou jistotu. V zakázce poskytující omezenou jistotu mohou pro některé předměty zakázky existovat specifická prohlášení, která pro postupy shromažďování dostatečného

množství vhodných důkazů poskytují vodítko. Například ve standardu ISRE 2400 Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky, se stanovuje, že se dostatečné množství vhodných důkazů pro přezkoumání účetních závěrek získá především pomocí analytických postupů a dotazování. Auditor je zde povinen použít ISA 520 Analytické postupy. Pokud neexistuje relevantní vodítko, liší se postupy shromažďování dostatečného množství vhodných důkazů podle okolností zakázky, zejména jejího předmětu a potřeb předpokládaných uživatelů a najímající strany včetně příslušných časových a nákladových omezení. Jak pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, tak pro zakázku poskytující omezenou jistotu platí, že pokud si auditor povšimne skutečnosti, která způsobí, že začne uvažovat o tom, zda by se měly informace o předmětu zakázky významně změnit, zabývá se touto otázkou tak, že provádí další postupy dostačující k tomu, aby mohl vyhotovit zprávu. Nákladový aspekt této záležitosti je v praxi velmi důležitý. Na jedné straně jsou auditoři nepříliš ochotni snižovat svoji cenu v případě, že provádějí pouze zakázku s omezenou jistotou, na druhé straně jsou klienti velmi často neochotni přijmout koncept omezené jistoty, zejména za situace, kdy již obecně přijímaný koncept přiměřené jistoty v auditu jim činí potíže (viz tzv. „expectation gap“).

Kvantita a kvalita dostupných důkazů, která byla zmíněna již výše, představuje stěžejní problém auditora v okamžiku, kdy má prokázat, že postupoval v souladu s platnými mezinárodními auditorskými standardy. Kvantitu nebo kvalitu dostupných důkazů ovlivňuje:

- charakteristika předmětu zakázky a informací o předmětu zakázky. Například když jsou informace o předmětu zakázky orientované do budoucna, a nikoli do minulosti, lze očekávat méně objektivní důkazy,
- okolnosti zakázky jiné než charakteristika předmětu zakázky, pokud důkazy, jejichž existenci lze důvodně předpokládat, nejsou k dispozici z důvodu časového plánu schůzky auditora, způsobu a pravidel uchovávání dokumentů subjektu či omezení na straně odpovědné strany.

Dostupné důkazy jsou zpravidla podporující, nikoliv jednoznačně prokazující příslušný závěr.

Závěr bez výhrad není vhodný ani pro jeden typ ověřovací zakázky v případě, že je významně omezen rozsah práce auditora, tj. když

- okolnosti auditorovi zabraňují získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň nebo
- odpovědná strana či najímající strana ukládají omezení, jež zabraňují auditorovi získat důkazy potřebné ke snížení rizika ověřovací zakázky na vhodnou úroveň.

Ad e) Zpráva o ověření

Auditor vyhotovuje písemnou zprávu obsahující závěr, v němž je uvedena míra jistoty získaná o informacích o předmětu zakázky. Standardy ISA, ISRE a ISAE uvádí základní náležitosti zpráv o ověření. Kromě toho auditor zvažuje další vykazovací povinnosti včetně komunikace s osobami pověřenými řízením.

V zakázce poskytující ujištění může být závěr odborníka vyjádřen buď

- na základě ujištění odpovědné strany (např. „Podle našeho názoru je ujištění *odpovědné strany* o tom, že vnitřní kontrola je ve všech významných ohledech účinná, objektivní, a to na základě *kritérií* ...“), nebo
- přímo na základě předmětu zakázky a kritérií (např. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrola ve všech významných ohledech účinná, a to na základě *kritérií* ...“).

V zakázce s přímým vykazováním formuluje auditor závěr přímo na základě předmětu zakázky a kritérií.

V zakázce poskytující přiměřenou jistotu vyjadřuje auditor závěr v kladné formě. „Podle našeho názoru je vnitřní kontrola ve všech významných ohledech účinná, a to na základě kritérií ...“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „přiměřenou jistotu“, což je vyjádřeno formulací „ve všech významných ohledech“. Auditor realizuje takové postupy shromažďování důkazů, jejichž podstata, časový plán a rozsah byly vzhledem k charakteristice předmětu zakázky a dalších relevantních okolností popsány ve zprávě o ověření racionální. Tím získává dostatečné množství vhodných důkazů, jež snižují riziko ověřovací zakázky na přijatelně nízkou úroveň.

V zakázce poskytující omezenou jistotu vyjadřuje odborník závěr v záporné formě. „Na základě naší práce popsané v této zprávě jsme nezjistili nic, z čehož bychom se mohli domnívat, že vnitřní kontrola není ve všech významných ohledech účinná, a to na základě kritérií ...“. Tato forma vyjádření v sobě obsahuje „omezenou jistotu“, která je úměrná míře postupů shromažďování důkazů s ohledem na charakteristiku předmětu zakázky a další okolnosti zakázky popsané ve zprávě o ověření.

Auditor nevysloví závěr bez výhrad pro ověřovací zakázku, kde existují níže uvedené okolnosti a pokud na základě jeho úsudku je nebo může být vliv těchto skutečností významný.

- Rozsah práce auditora je omezen. Auditor pak vyslovuje závěr s výhradou nebo odmítá závěr podle toho, nakolik významné či rozsáhlé toto omezení je. Ve výjimečných případech zvažuje, zda by neměl od zakázky odstoupit.
- V případech, kdy
 - je závěr auditora formulován na základě ujištění odpovědné strany a toto ujištění není ve všech významných ohledech objektivní, nebo
 - je závěr auditora formulován přímo na základě předmětu zakázky a kritérií a informace o předmětu zakázky jsou významně zkreslené, vyjádří závěr s výhradou nebo záporný závěr v závislosti na tom, nakolik významná či rozsáhlá tato skutečnost je.
- Když se poté, co byla zakázka přijata, zjistí, že jsou kritéria nevhodná nebo že předmět zakázky není pro ověřovací zakázku vhodný. Auditor vyjádří
 - závěr s výhradou nebo záporný závěr v závislosti na tom, nakolik významná či rozsáhlá tato skutečnost je, jestliže je pravděpodobné, že nevhodná kritéria nebo nevhodný předmět zakázky budou pro uživatele zavádějící, nebo
 - v ostatních případech závěr s výhradou nebo odmítnutí závěru podle toho, nakolik významná či rozsáhlá tato skutečnost je.

Ve výjimečných případech auditor zváží, zda by neměl od zakázky odstoupit.

Závěr

V současné době, kdy je v důsledku „corporate scandals“, jimž je ne zcela právem přisuzován název „accounting scandals“ ohrožena důvěra v auditorskou profesi, je zcela nezbytné, aby auditoři a auditorské společnosti prokázali svoji kompetentnost především důsledným dodržováním obecně závazných právních předpisů a vnitřních předpisů a standardů. V obou těchto skupinách právních předpisů však dochází, opět částečně v důsledku problémů v podnikání a v auditu, k poměrně zásadním změnám. V druhé části se věnuji změnám obsaženým v nové směrnici Evropské unie o statutárním auditu, především problematice veřejného dohledu, rotace auditorů a nezávislosti auditorů. V třetí části se pak zabírám specifickými problémy využití Mezinárodních auditorských standardů v podmínkách České republiky, kdy Komora auditorů ČR, ve snaze zajistit srovnatelnost auditů prováděných českými auditory a auditorskými společnostmi byla minimálně srovnatelná s auditu uskutečňovanými v rámci původních 15 států Evropské unie. Vzhledem k tomu, že audit je pouze jednou, byť patrně nejvýznamnější a nejznámější auditorskou službou, vycházím z předpokladu, že je třeba popsat a zdůvodnit postupy auditorů v širší oblasti, tedy v oblasti „assurance services“.

Literatura

- [1] FEE (2004): *Mandatory Rotation of Audit Firms*. Brussels, FEE, 2004.
- [2] FEE (2001): *The Conceptual Approach to Protecting Auditor Independence*. Brussels, FEE, 2001.
- [3] Králíček, V. (2005): *Auditoři – noční můra nebo užitečný pomocník*. Prosperita, 2005, roč. roč. 7, č. 7, s. 21.
- [4] Müllerová, L. (2004): *Harmonizační procesy v oblasti auditu účetních závěrek před a po vstupu České republiky do Evropská unie*. In Marek, P. (ed.): *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska*. Praha, VŠE, 2004, s. 355-385.
- [5] EC (2006): *Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC*. Official Journal of the European Union, 2006, vol. 49, L157, s. 87-107, [cit. 10. 10. 2006], <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf>.

Regulace auditingu v České republice

Vladimír Králíček

ABSTRAKT

Ověřovací zakázky jsou služby, které poskytuje auditor, aby snížil informační asymetrii v situaci agent / principál popřípadě v jiných situacích, kde je jedna strana transakce schopna získat méně informací než druhá. Tyto služby jsou regulovány Mezinárodními auditorskými standardy, které vydává Rada pro auditorské a ověřovací standardy při IFAC a navíc, ověřování účetních výkazů, audit, jako jedna z těchto služeb, je regulován evropskou směrnicí 2006/43/ES. V ní jsou obsaženy některé nové požadavky, jako například veřejný dohled, výbor pro audit, rotace auditních partnerů, jednotky veřejného zájmu atp. V druhé části tohoto článku jsou diskutovány více technické aspekty práce auditora (struktura ISA, určení, zda se jedná o ověřovací zakázku v souladu s ISA atp.).

Klíčová slova: Nová směrnice Evropské unie o statutárním auditu; Regulace auditu; Veřejný dohled; Řízení kvality; Výbor pro audit; Mezinárodní auditorské standardy; ověřovací zakázky.

Regulation of Auditing in the Czech Republic

ABSTRACT

Assurance services are services provided by auditors to reduce information asymmetry in agent/principal situation or in other situations when one party of transaction is able to gain less information than the other. Those services are regulated by International Standards on Auditing issued by International Auditing and Assurance Standard Board of IFAC and moreover audit of financial statements (as one of those services) is regulated by EU directive 2006/43/EC. There are some new and very serious requirements in this directive, e.g. public oversight, audit committee, rotation of audit partners, public interest entities, etc. In the second part of this article more technical aspects of auditors work are discussed (structure of ISA, recognition of assurance engagement under ISA etc.).

Key words: New Statutory Audit Directive; Audit Regulation; Public Oversight; Quality Control; Audit Committee; International Standards on Auditing; Assurance Engagements.

JEL classification: M42.