

Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek[#]

*Libuše Müllerová**

Úvod

Audit účetní závěrky představuje její zkoumání (ověření) nezávislým odborníkem – auditorem. Výsledkem tohoto zkoumání je vyjádření názoru (výrok auditora), zda zkoumaná účetní závěrka (tj. účetní výkazy a příloha) podává **věrný a poctivý obraz** majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená.

Ověřená účetní závěrka by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o stávající či potenciální investory, banky, obchodní partnery, státní orgány apod. Z toho lze usoudit na základní obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.

Povinnost auditu upravuje účetním jednotkám, které mají sídlo v České republice, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 20 – Ověřování účetní závěrky auditorem. Jsou zde stanoveny limity (aktiva celkem brutto, roční úhrn čistého obratu, průměrný přepočtený stav zaměstnanců) při jejichž překročení po dvě účetní období má účetní jednotka povinnost auditu ze zákona. Nic však nebrání tomu, aby si účetní jednotky nechaly ověřit účetní závěrku i v případě, že se na ně zákonná povinnost auditu nevztahuje. Často to potřebují pro banku při žádosti o úvěr, pro leasingovou společnost při žádosti o leasing, na žádost zahraničního vlastníka, či z jiných důvodů. V zahraničí bývá tato praxe naprosto obvyklá.

Činnost auditorů je regulována nejen zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ale i řadou navazujících zákonů a prováděcích předpisů, včetně Mezinárodních auditorských standardů, Etického kodexu Komory auditorů České republiky (KAČR, 2011) a Aplikačních doložek Komory auditorů České republiky (KAČR, 2010). Komora auditorů ČR působí jako samosprávná profesní organizace s povinným členstvím od samého počátku zákonné úpravy auditorské profese od roku 1992. Hlavním posláním Komory je zajistit vysokou kvalitu této profese tak, aby byla srovnatelná s úrovní auditorů ve vyspělých zemích. Takový požadavek se stává stále více aktuální v souvislosti s procesem liberalizace auditorské profese v rámci zemí Evropské unie, který je provázen přísnou kontrolou kvality profese v mezinárodním měřítku.

Nesprávné chápání role auditu

Při své praxi se auditoři často setkávají ze strany uživatelů informací z účetních závěrek s názory, které nejsou zcela přesné, případně zcela mylné. Od auditora očekávají účetní jednotky v některých případech služby, které by sice vzhledem ke své kvalifikaci poskytnout mohl, ale nesmí, neboť by to bylo v rozporu s etikou auditorské profese. Auditor při

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <muller@vse.cz>.

provádění své činnosti má povinnost dodržovat etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora (viz § 13 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů). Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležité péče, a to pro výkon auditorské činnosti jako služby ve veřejném zájmu. Etický kodex vydává Komora auditorů jako svůj vnitřní předpis.

Je pochopitelné, že profesní orientace uživatelů auditorských služeb je různá a není možné předpokládat, že se v právech a povinnostech auditorů a v předpisech, kterými se auditoři musí řídit, přesně orientují. V tomto směru má nezastupitelnou úlohu smlouva uzavřená mezi auditorem a účetní jednotkou. Je v zájmu obou stran, aby smlouva obsahovala vymezení rozsahu auditorské zakázky, včetně uvedení služeb, které odrážejí potřeby a požadavky společnosti a rozsah odpovědnosti auditora na straně jedné a vedení společnosti na straně druhé.

V následujícím textu je uvedeno několik příkladů nesprávných názorů či očekávání uživatelů auditorských služeb, která auditoři nemohou naplnit.

Auditovaná účetní závěrka je naprosto bezchybná

Audit účetní závěrky nedává záruku naprosté bezchybnosti účetní závěrky. Není v silách auditora zkontrolovat úplně všechny položky. Auditor pracuje s hladinou významnosti, kterou si stanoví při plánování auditu na základě seznámení se s činností klienta, s úrovní vnitřního kontrolního systému a s dalšími skutečnostmi týkajícími se účetní jednotky. Hladinu významnosti pak stanoví v souvislosti s posouzením rizika zakázky na základě svého odborného úsudku.

Koncepční rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy se sídlem v Londýně (IASB), definuje významnost následovně:

„Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která na základě informací účetní závěrky provádějí její uživatelé. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout, a to s ohledem na okolnosti jejího vynechání nebo chybného uvedení. Významnost je tedy spíše mezní hranicí nebo mezním bodem než základní kvalitativní charakteristikou, kterou informace musí mít, pokud mají být užitečné“. (IASB, 2003, F-14)

Mezinárodní auditorské standardy věnují velkou pozornost identifikaci rizikových faktorů ze strany auditora již před přijetím zakázky. Uvádějí, že s ověřením účetní závěrky je vždy spojené určité riziko; auditor by měl posoudit, zda se jedná o riziko „obvyklé“ nebo o riziko „vyšší než obvyklé“. Součástí posouzení rizika zakázky je i posouzení rizika významných nesprávností v důsledku podvodu.

Existuje nepřímý vztah mezi významností a úrovní auditorského rizika. Čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může být hladina významnosti. V odborné literatuře je stanovena řada doporučení, jak ke stanovení hladiny významnosti přistupovat. Nejběžnější je stanovení přiměřené základny, kterou je taková položka z účetní závěrky, o které se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří. Mohou to být tržby, zisk po zdanění, hodnota aktiv, oběžná aktiva, vlastní kapitál apod. Po vymezení této základny pak auditor stanoví přiměřenou procentní sazbu či určité procentní rozpětí, pro stanovení hladiny významnosti.

Nesprávnosti, které nepřesahují tuto stanovenou hranici, může auditor považovat za nevýznamné. Proto chyby či nesprávnosti, které se pohybují pod stanovenou hranicí významnosti, nemusí být při ověřování účetní závěrky odhaleny.

Auditor přebírá odpovědnost za správnost účetní závěrky

Auditor má odpovědnost za vyslovení názoru za účetní závěrku (za výrok). Odpovědnost za účetní závěrku má statutární orgán účetní jednotky. Dokonce i v případě, že účetní jednotka pověří vedením účetnictví a sestavením účetní závěrky jinou fyzickou či právnickou osobu, nezbavuje jí to odpovědnosti za účetní závěrku (§5 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Vymezení odpovědnosti účetní jednotky a odpovědnosti auditora musí být uvedeno již ve smlouvě o auditu, aby později nedocházelo k nedorozuměním a nesprávným očekáváním ze strany účetní jednotky. Kromě toho předepisují auditorské standardy, aby si auditor vyžádal od účetní jednotky tzv. „*Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu*“, ve kterém vedení účetní jednotky stvrzuje svoji odpovědnost za účetní závěrku.

Mezinárodní auditorský standard ISA 580 upravuje postup pro auditory týkající se získání prohlášení vedení účetní jednotky k auditu, z něhož uvádíme vybrané odstavce:

„(3) Auditor získá důkazní informace, že vedení uznává svou odpovědnost za správnou prezentaci účetní závěrky v souladu s platnými účetními předpisy a že ji schválilo.

(4) Auditor získá písemné prohlášení vedení ohledně skutečností, které jsou významné z hlediska účetní závěrky, v případě, že nelze předpokládat, že existují jiné dostatečné a vhodné důkazní informace. Možnost vzniku nedorozumění mezi auditorem a vedením je snížena, pokud vedení potvrdí ústní prohlášení písemnou formou.

(13) Písemné prohlášení vedení k auditu by mělo být datováno stejným datem jako auditorská zpráva týkající se účetní závěrky.

(14) Prohlášení vedení k auditu je podepsáno na základě nejlepšího vědomí a svědomí členy vedení, kteří nesou hlavní odpovědnost za účetní jednotku a její finanční činnosti. Zpravidla se jedná o statutární orgán a vedoucího ekonomického (finančního) útvaru.

(15) V případě, že vedení odmítá poskytnout prohlášení k auditu v rozsahu, který auditor považuje za nezbytný, dochází k omezení rozsahu jeho činnosti a auditor vydá výrok s výhradou nebo odmítnutí výroku.“ IFAC (2005), s. 581-583.

Z uvedeného vyplývá, že auditor se vystavuje pouze riziku, že vydá neodpovídající výrok, že například vydá výrok bez výhrad, přitom však účetní závěrka věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky neposkytuje.

Povinností auditora je pomáhat při sestavení účetní závěrky

Auditor při provádění auditorské činnosti musí být nezávislý. Etický kodex vymezuje auditorům pravidla pro nezávislost. Jedním z těchto pravidel je skutečnost, že auditor nemůže kontrolovat práci po sobě samém. Skutečnost, že auditor sestavil účetní závěrku, nebo alespoň pomáhal při jejím sestavení, nedává záruku, že upozorní na případné nesprávnosti, které může účetní závěrka obsahovat, neboť se může stát, že tyto nesprávnosti sám způsobil. Rizika

ohrožující nezávislost definuje na konkrétních příkladech Etický kodex IFAC (celosvětová organizace účetních a auditorů), který byl přijatý Komorou auditorů ČR. V článku 8.30 se uvádí jako jeden z příkladů rizika ohrožující nezávislost:

„Jako příklad situací, kdy se může projevit hrozba kontroly po sobě samém, lze uvést zejména tyto skutečnosti:

- a) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl vedoucím představitelem nebo funkcionářem klienta, u něhož se provádí ověřování;*
- b) situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování je nebo nedávno byl zaměstnancem klienta, u něhož se provádí ověřování, a to v pozici umožňující přímo a významným způsobem ovlivňovat předmět ověřování;*
- c) poskytování služeb pro klienta, u něhož se provádí ověřování, přičemž tyto služby mají přímý vliv na předmět ověřování;*
- d) zpracování původních dat, která slouží k sestavování účetních výkazů, případně zpracování jiných záznamů a zápisů, které jsou předmětem ověřování“.* IFAC (2005, s. 610).

Účetní závěrka je sestavená připojením podpisového záznamu odpovědné osoby (zpravidla statutárního orgánu společnosti). Sestavení účetní závěrky předchází jejímu schvalování. Účetní závěrku schvaluje nejvyšší orgán účetní jednotky, tj. valná hromada. Jediné, co může auditor udělat, je upozornit na nesprávnosti již sestavené účetní závěrky před jejím schválením. Je pouze na odpovědnosti účetní jednotky, zda bude upozornění auditora respektovat. Do okamžiku schválení účetní závěrky může účetní jednotka účetní knihy znovu otevřít, provést příslušné opravy a sestavit novou účetní závěrku (§17 odst. 4. zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Po schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy do uzavřených účetních knih. Může však nastat situace, kdy je auditor požádán, aby zpětně ověřil již schválenou a zveřejněnou účetní závěrku. Případnou nesprávnost, na kterou by při ověřování upozornil, je možné opravit až v účetnictví následujícího účetního období a v účetních výkazech pak upravit srovnatelné informace za minulé účetní období tak, jako by k nesprávnosti nedošlo. Tento postup je nutné vysvětlit v příloze k účetní závěrce.

Výrok auditora s výhradou znamená, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti

Výhrada ve výroku auditora neznámá, jak se domnívají někteří uživatelé ověřené účetní závěrky, a auditor vydal výrok s výhradou, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. Výhradou může auditor vyjádřit mimo jiné i nejistotu, že neměl možnost provést určité procedury a proto se nemůže k určité vymezené oblasti bezvýhradně vyjádřit. Může se jednat například o situaci, kdy auditor neměl možnost zúčastnit se inventur zásob, a proto nemá jistotu, že byly provedeny správně a že účetní stav odpovídá skutečnosti. Nebo při prvním auditu může auditor vyslovit výhradu k počátečním zůstatkům, kdy nemá jistotu, že převedené zůstatky účtů z minulého účetního období jsou bezvýhradně správné.

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora upravuje Mezinárodní auditorský standard ISA 701, kde se uvádí ve vybraných odstavcích:

„(11) Auditor nemusí být schopen vydat výrok bez výhrad, pokud existuje některá z níže uvedených okolností a její vliv na účetní závěrku podle názoru auditora je nebo může být významný: a) existuje omezení rozsahu auditu, nebo b) auditor není ve shodě

s vedením účetní jednotky, pokud jde o vhodnost zvolených účetních postupů, metody jejich aplikace nebo přiměřenost informací zveřejněných v příloze k účetní závěrce.

(12) Výrok s výhradou vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že výrok bez výhrad nelze vyjádřit a současně důsledky rozporu s vedením nebo omezení rozsahu nejsou tak zásadní, aby vyžadovaly odmítnutí výroku nebo záporný výrok.“ IFAC (2005, s. 630).

V každém případě je auditor povinen výhradu zdůvodnit, uvést ve zprávě konkrétně, co ho k udělení výhrady vedlo.

Vzhledem k tomu, že udělení výroku s výhradou s sebou přináší pro účetní jednotku určitá omezení (například nemožnost výplaty dividend, nebo problémy při získávání úvěru, ztráta důvěry obchodních partnerů apod.), jsou často auditoři pod tlakem vedení účetní jednotky, aby výrok s výhradou nevydali. Proto auditorské standardy umožňují auditorům, pokud jejich nejistota či případné nesprávnosti nejsou významné, udělit výrok bez výhrady s doplňujícím odstavcem představující zdůraznění skutečnosti, na kterou chtějí uživatele účetní závěrky upozornit. Postup v tomto případě uvádí rovněž Mezinárodní auditorský standard ISA 701:

„(5) Za určitých okolností může být zpráva auditora modifikována doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost ovlivňující účetní závěrku, přičemž tato skutečnost je podrobněji popsána v příloze k účetní závěrce. Doplnění odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost nemá na výrok auditora vliv. Tento odstavec je obvykle uváděn za odstavcem obsahujícím vlastní výrok auditora. Odstavec zdůrazňující významnou skutečnost obvykle obsahuje sdělení, že popisovaná skutečnost není předmětem výhrady auditora.“ IFAC (2005, s. 629)

Auditor se ve výroku vyjadřuje k tomu, jak účetní jednotka hospodaří.

Smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor na to, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci a úrovni hospodaření účetní jednotky. To znamená, že pokud účetní jednotka špatně hospodaří, vykazuje například několik let po sobě ztrátu, má záporný vlastní kapitál, je předlužená apod., a vše nasvědčuje tomu, že je ohroženo trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, může auditor dát výrok bez výhrad, protože účetní závěrka věrně špatnou finanční situaci zobrazuje. V této souvislosti je některými uživateli účetních informací z účetních závěrek auditorům vytýkáno, že účetní závěrka byla ověřena výrokem bez výhrad a bezprostředně na to účetní jednotka zkrachovala.

Vzhledem k tomu, že uživatelé účetních informací nemusí mít takové znalosti, aby byli schopni situaci špatného hospodaření, nebo špatné finanční situace účetní jednotky z účetní závěrky poznat, je povinností auditora poznámkou pod výrok bez výhrad (odstavec zdůrazňující skutečnost) na tuto situaci upozornit. Je to důležité zejména v případě, kdy tato situace ohrožuje trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti. Postup v tomto případě upravuje rovněž již zmíněný Mezinárodní auditorský standard ISA 701:

„(6) Auditor modifikuje svou zprávu doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě, že tato skutečnost má významný vliv na předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

(7) Auditor zváží modifikaci své zprávy doplněním odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost v případě, že existuje významná nejistota (která se týká předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky), jejíž vyjasnění je závislé na budoucích událostech a

kteřá může ovlivnit účetní závěrku. Nejistotu představuje okolnost, jejíž důsledky jsou závislé na rozhodnutích nebo událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky a které mohou ovlivnit účetní závěrku“. IFAC (2005, s. 629)

V této souvislosti je třeba zmínit ustanovení obchodního zákoníku (§ 193 odst. 1), kde se uvádí: „*Představenstvo svolá valnou hromadu bez zbytečného odkladu poté, co zjistí, že celková ztráta společnosti na základě jakékoliv účetní závěrky dosáhla takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů společnosti by neuhrazená ztráta dosáhla poloviny základního kapitálu, nebo to lze s ohledem na všechny okolnosti předpokládat, nebo zjistí, že se společnost dostala do úpadku, a navrhne valné hromadě zrušení společnosti, nebo přijetí jiného opatření, nestanoví-li zvláštní předpis něco jiného*“. Stejnou povinnost stanoví obchodní zákoník společností s ručením omezeným (§ 128 odst. 2). Na toto ustanovení by měl auditor odpovědný orgán účetní jednotky, upozornit, ať už ve zprávě, nebo v dopise vedení společnosti.

Odmítnutí výroku znamená, že účetní závěrka není auditovaná

Jestliže je auditor významně omezen při výkonu auditorské činnosti, může nastat situace, že není schopen odpovědně vyjádřit názor na účetní závěrku. Může se jednat například o významné omezení ze strany účetní jednotky, kdy nebylo auditorovi záměrně umožněno zúčastnit se inventur (například proto, že se vůbec nekonaly), neměl přístup do podnikových prostor, nedostal k nahlédnutí smlouvy či zápisy z valných hromad, kde se rozhodovalo o významných skutečnostech týkajících se účetní závěrky apod.

V takovém případě vydá auditor zprávu, ve které popíše uvedenou situaci a zdůvodní, proč nebyl schopen vyjádřit názor na to, zda účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje finanční situaci a hospodaření účetní jednotky, čili odmítne vydat výrok. I v tomto případě je účetní závěrka auditovaná v souladu se zákonem, avšak pro účetní jednotku to může znamenat určité nepříjemnosti (např. ztrátu důvěry investorů, obchodních partnerů apod.). Postup v tomto případě uvádí rovněž Mezinárodní auditorský standard ISA 701:

„(18) V případě, že omezení rozsahu auditu vyžaduje vydání výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku, auditor ve své zprávě omezení popíše a specifikuje případné úpravy účetní závěrky, které by mohly být vyžadovány v případě, že by omezení neexistovalo, např.:

(19) Vzhledem k důležitosti uvedených skutečností (ve zprávě auditora – poznámka autorky) nevyjadřujeme názor na účetní závěrku.“ IFAC (2005, s. 632).

Nutno uvést, že do podobné situace se auditoři příliš často nedostávají, případně pokud k takové situaci dojde, má auditor možnost od smlouvy z vážných důvodů odstoupit. Avšak případné odstoupení od smlouvy o povinném auditu, ať již ze strany účetní jednotky nebo ze strany auditora, má smluvní strana, která od smlouvy odstoupila, povinnost oznámit neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem¹ s řádným zdůvodněním, proč k odstoupení od smlouvy došlo.

¹ Rada pro veřejný dohled nad auditem byla zřízená zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. (§ 37 – 40). Jejím úkolem je mimo jiné kontrolovat dodržování ustanovení tohoto zákona, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů komory auditorů a orgány Komory.

Auditora vybírá, schvaluje a smlouvu s ním uzavírá vedení účetní jednotky

První zákon č. 524/1992 sb., o auditorech a Komore auditorů České republiky, ani další zákon č. 254/2000 sb., o auditorech neupravovaly podmínky pro uzavření smlouvy o zákonném auditu, resp. smlouvu s auditorem mohl uzavírat jak tak statutární orgán, tak vedení účetní jednotky. Teprve zákon č. 93/2009 Sb., striktně uvádí v §17, že určení auditora může pouze nejvyšší orgán účetní jednotky, což je valná hromada. Dále se uvádí, že nemá-li účetní jednotka nejvyšší orgán, nebo pokud auditora tento orgán neurčí, pak ho určí dozorčí orgán účetní jednotky. Statutární orgán účetní jednotky je oprávněn uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s takto určeným auditorem.

Podle právního výkladu tohoto ustanovení, pokud by auditor nebyl určen tak, jak stanoví zákon a přesto by například statutární orgán smlouvu s auditorem uzavřel, není taková smlouva platná a v tom případě není platný ani provedený audit. Proto jako jedna z náležitostí smlouvy o auditu je uvedení data valné hromady, která auditora určila a auditor musí mít založený ve své dokumentaci zápis z této valné hromady, aby mohl kdykoliv tuto skutečnost prokázat, stejně jako ji musí prokázat účetní jednotka.

O správné určení auditora by se měli zajímat především sami vlastníci. Je v jejich zájmu, aby určili auditora, který je zapsán v seznamu auditorů u Komory auditorů ČR a bylo mu přiděleno oprávnění k provádění auditorské činnosti. Tak se nemůže stát, že se za auditora vydává někdo, kdo ve skutečnosti auditorem není, nebo auditorem byl, ale bylo mu auditorské oprávnění odebráno pro vážné porušení povinností stanovených zákonem (což se ve skutečnosti již stalo). Na druhé straně je v zájmu auditora, aby nemohla být napadena platnost jeho smlouvy, ať již ze strany uživatelů účetních závěrek, nebo ze strany dozorčích orgánů Komory auditorů, které na dodržování zákona o auditorech dohlíží.

Auditor odpovídá za správné vyčíslení daňových povinností

V některých státech je kvalifikace daňového poradce určitým předstupněm kvalifikace auditora. V České republice se jedná o dvě samostatné profese s povinným členstvím ve dvou samostatných samosprávných komorách. Auditor tedy nemusí být daňovým poradcem (i když řada auditorů tuto kvalifikaci splňuje a daňovými poradci je). Avšak i kdyby byl auditor daňovým poradcem a prováděl u účetní jednotky povinný audit, není oprávněn sestavovat daňové přiznání a zastupovat účetní jednotku při správě daní. Jednalo by se o již výše zmíněném porušení nezávislosti (kontrola práce po sobě samém).

V účetní závěrce je vztah ke státu (závazek z titulu daňových nedoplatků, nebo třeba pohledávka z titulu nároku na vrácení daní nebo přeplatku na zálohách) jednou z položek, kterou auditor testuje. Pokud by auditor sestavoval účetní jednotce daňové přiznání, znamenalo by to kontrolu vlastní práce. Velké auditorské firmy řeší tuto situaci dvěma samostatnými týmy, tzn., že daňové poradenství provádí jiná skupina odborníků, než která u účetní jednotky provádí audit. Pokud však audit provádí individuální auditor, není možné, aby u auditované účetní jednotky sestavoval daňové přiznání ani v případě, že je daňovým poradcem. Pro tohoto auditora je samozřejmě výhodou, má-li účetní jednotka daňového poradce, který přebírá ze zákona odpovědnost za správné vyčíslení daňové povinnosti. Přesto však je auditor povinen testovat výši daňové povinnosti, nebo naopak nárok na vrácení daně, zejména jedná-li se o významnou částku.

Audit účetní závěrky musí být proveden do data odevzdání daňového přiznání

Účetní závěrka je povinnou součástí daňového přiznání. Finanční úřady tak mají tak kontrolu, že výsledek hospodaření vykázaný v účetní závěrce před zdaněním (poslední řádek výsledovky) je zároveň východiskem pro stanovení základu daně z příjmů. Většina účetních jednotek s povinností auditu proto požaduje, aby účetní závěrka přiložená k daňovému přiznání byla auditorem ověřená. Zákon však účetním jednotkám nic takového neukládá.

Termín pro ukončení auditu je možné odvodit nepřímo z § 21a zákona č. 563/1991 sb., o účetnictví, který uvádí pravidla pro zveřejňování účetních závěrek a výročních zpráv jejich uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit účetní závěrku nebo výroční zprávu (účetní závěrka je její součástí) po jejím schválení příslušným orgánem a jejím ověření auditorem do 30 dnů po splnění obou těchto podmínek, včetně zveřejnění zprávy auditora, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období a to bez ohledu na to, zda byly uvedené podmínky splněny. Přitom nesmí zveřejnit informace, které nebyly ověřeny auditorem způsobem, který by mohl uvést uživatele v omyl, že ověřeny byly.

Důkazem toho, že byla účetní závěrka ověřena, je povinnost účetní jednotky současně s účetní závěrkou zveřejnit zprávu auditora. Tuto povinnost ukládá účetní jednotce zmíněný § 21a v odst. 3). Kromě toho také auditor zpravidla ověřenou účetní závěrku opatří razítkem a svým podpisem.

V této souvislosti je nutné upozornit na skutečnost, že řada účetních jednotek povinnost zveřejňování účetních závěrek nebo výročních zpráv neplní. Důvody pro nezveřejňování uvádějí různé, hlavním je však nechtít seznámit konkurenci se svojí finanční situací. Musí si však uvědomit, že se vystavují nebezpečí udělení pokuty, ať již ze strany správního orgánu, nebo ze strany správce daně až do výše 3 % hodnoty aktiv brutto (viz § 37 – Správní delikty odst. 3b) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví).

Povinnou součástí auditovaných účetních závěrek je kromě rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Co je povinnou součástí účetní závěrky uvádí § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní závěrku tvoří jako nedílný celek rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha. Dále pak zákon uvádí, že součástí účetní závěrky může být i Přehled o peněžních tocích a Přehled o změnách vlastního kapitálu. Formulace zákona „může“ znamená, že tyto výkazy (nepřesně nazývané „Přehledy“) součástí účetní závěrky být nemusí.

Z této dobrovolnosti existují dvě výjimky. První výjimkou jsou účetní jednotky, které účtují a sestavují účetní závěrku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), kde jsou tyto výkazy povinné. Druhou výjimkou jsou tzv. vybrané účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 3 zákona o účetnictví, u nichž za určitých podmínek uvedených v § 18 odst. 1 jsou oba tyto přehledy povinné. Ostatní účetní jednotky tyto výkazy sice sestavovat nemusí, přesto to většina auditovaných účetních jednotek dělá, neboť informace získané z těchto výkazů jsou důležité jak pro finanční řízení účetní jednotky, tedy pro její management, tak pro uživatele účetních závěrek.

Výkaz o peněžních tocích ukazuje, které činnosti účetní jednotce odčerpaly peněžní prostředky a na druhé straně které je přinesly. Vzhledem k tomu, že účetnictví je založeno na akruálním principu (tj. na účtování o výnosech a nákladech ve věcné a časové souvislosti

s účetním obdobím, bez ohledu na peněžní toky), si řada podnikatelů neuvědomuje, že vykázáný zisk ve výsledovce ještě nemusí znamenat dostatek peněžních prostředků. Sestavování tohoto výkazu je však poměrně pracné a vyžaduje od toho, kdo ho sestavuje, dobré odborné znalosti. I výkaz sestavený počítačem je nutné zkontrolovat a často i opravit, neboť některé položky nejsou vykázány správně, zejména ty, které není možné převzít z rozvahy nebo z výsledovky, ale je nutno čerpat ze zůstatků některých účtů z hlavní knihy (např. zaplacené zálohy na daň z příjmů).

Také výkaz o změnách vlastního kapitálu je důležitým doplňujícím zdrojem informací o složkách vlastního kapitálu, neboť v rozvaze jsou pouze stavové veličiny počátečních a konečných zůstatků. Výkaz informuje o tom, k jakému pohybu došlo mezi těmito rozvahovými stavy a zejména pak, z jakého zdroje byly případně vyplaceny dividendy, nebo podíly na zisku.

Závěr

Proces auditu je služba ve veřejném zájmu (srov. např. Kovanicová, 2011), a proto podléhá poměrně silné centrální regulaci ze strany národních regulátorů, tak na mezinárodní úrovni. Auditři při ověřování účetních závěrek mají mnoho povinností, o kterých uživatelé auditorských služeb nemají ani tušení. Často proto pokládají za zbytečné požadavky auditora na spolupráci se zaměstnanci auditované společnosti a na poskytování informací, včetně například zápisy ze zasedání orgánů. Mezinárodní auditorské standardy přijaté Komorou auditorů kladou velký důraz na vyhodnocení rizik ještě v etapě plánování auditu, včetně rizik možného podvodu. Z toho důvodu je důležité, aby vedení společnosti mělo představu o tom, jaké informace po nich auditor požaduje a proč některé procedury provádí. Dále je třeba, aby si řídicí pracovníci uvědomili rozhraničení odpovědnosti za účetní závěrku na straně společnosti a za její ověření a vyjádření názoru na ni formou výroku na straně auditora.

Audit účetních závěrek nemá v našich podmínkách dlouhou tradici a řada firem – zejména těch menších – vidí stále v auditorovi spíše účetního a daňového poradce. Etika auditorské profese je však velmi přísná a auditor je v poskytování doplňkových služeb velmi omezen. V tomto směru mají výhodu velké obchodní společnosti, které jsou auditované velkými auditorskými firmami; ty poskytnou společnosti nejen auditorskou službu, ale i účetní a daňové poradenství, avšak jiným týmem odborníků, než auditory a za další honorář. Pro malé a střední podniky je však takové řešení nákladné, spolupracují většinou s individuálním auditorem, který je často vystaven tlaku na porušení nezávislosti a musí si vyřešit dilema, kam až může ve svých radách a doporučeních zajít a jakou za to pak nést odpovědnost.

Uvedené příklady omylů uživatelů auditovaných účetních závěrek a nesprávného pochopení úlohy auditora při jejich ověřování nejsou zdaleka vyčerpávající. Vysvětlení těchto omylů, včetně odkazu na předpisy, které danou oblast upravují, by mělo být vodítkem jak pro vedení společností, jejichž účetní závěrku auditor ověřuje, tak pro externí uživatele informací, které auditovaná účetní závěrka poskytuje pro jejich rozhodování.

Literatura:

- [1] KAČR (2010): *Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“*. [on-line], Praha, Komora auditorů České republiky, c2010, [cit.: 8. 9. 2012],
<<http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Sněm%202010/AD%20ISA%20700%202009%20clarified%20final.pdf>>.
- [2] KAČR (2011): *Etický kodex Komory auditorů ČR*. [on-line], Praha, Komora auditorů České republiky, c2011, [cit.: 8. 9. 2012],
<[http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)>.
- [3] Kovanicová, D. (2011): *Veřejný zájem z pohledu účetní a auditorské profese: obecné blaho vs. soukromý prospěch*. Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 1, s. 6-18.
- [4] IASB (2003): *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a interpretací*. [on-line]. Praha, HZ, 2003.
- [5] IFAC (2005): *Mezinárodní auditorské standardy. Český autorizovaný překlad anglického originálu vydaného IFAC*. Praha, Komora auditorů České republiky, 2005.

Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek

Libuše Müllerová

ABSTRAKT

Auditoři se při poskytování auditorských služeb často setkávají ze strany uživatelů auditovaných účetních závěrek s názory, které nejsou zcela přesné, případně zcela mylné. Od auditora očekávají účetní jednotky v některých případech služby, které jim nemůže poskytnout, neboť by to bylo v rozporu s etikou auditorské profese. Článek uvádí několik názorných příkladů takových omylů s jejich odůvodněním a s odkazem na příslušné právní předpisy nebo auditorské standardy, které uvedenou oblast upravují.

Klíčová slova: Účetní závěrka; Audit; Auditor; Auditorské standardy; Etický kodex; Uživatelé účetní závěrky; Zákon o účetnictví; Zákon o auditorech.

Mistakes of Users of Audited Financial Statements

ABSTRACT

While providing the auditing service the auditors face often the opinion of the users of the audited financial statements which are not quite correct, or often completely erroneous. Accounting units in some cases expect from auditors services which they cannot provide to them since it would have been against the professional ethics. The article presents several cases of such errors, explains their circumstances and refers to corresponding legal regulations or auditing standards.

Key words: Financial Statement; Audit; Auditor; Auditing Standards; Ethic Code; Users of the Financial Statement; Accounting Act; Auditing Act.

JEL classification: M41.