

3. PŘÍPRAVA SPOLEČNOSTI NA AUDIT

Cílem této kapitoly je:

- upozornit účetní jednotku na pravidla při uzavření smlouvy s auditorem,
- seznámit se strategií a plánováním auditu ze strany auditora,
- uvést, jaké dokumenty musí účetní jednotka auditorovi předložit,
- upozornit na zákonná pravidla při sestavování účetní závěrky,
- ukázat základní strukturu a obsah účetních výkazů a jejich vzájemné vazby,
- zdůraznit význam přílohy v účetní závěrce pro uživatele účetních informací,
- stručně informovat o konsolidované účetní závěrce a o metodách konsolidace,
- seznámit s minimálními požadavky na obsah výroční zprávy,
- vysvětlit význam vnitropodnikových směrnic pro auditora,
- uvést, jaké neauditorské služby nemůže společnosti poskytovat statutární auditor.

3.1 Uzavření smlouvy s auditorem

První kontakt s auditorem by měla společnost uskutečnit ještě v průběhu účetního období (čím dříve, tím lépe). Tato skutečnost je nutná zejména při prvním auditu, ale i v případě, že auditor již účetní závěrku ověřoval v předchozích letech. Je to důležité především proto, že zákon o auditorech ukládá účetní jednotce, která má povinnost mít účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem, aby auditora určil její nejvyšší orgán (což je u většiny obchodních společností valná hromada).⁴⁴ V případě, že se jedná o účetní jednotku, která je subjektem veřejného zájmu, navrhuje auditora kontrolní orgán (zpravidla dozorčí rada); tento návrh vyplývá z doporučení výboru pro audit.⁴⁵ Statutární orgán účetní jednotky je pak oprávněn uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s takto určeným auditorem.

Vedení společnosti často očekává od auditora kromě ověření účetní závěrky i další, doplňkové služby (např. účetní či daňové poradenství). Rozsah těchto služeb je třeba přesně vymezit zejména z hlediska etických požadavků na nezávislost auditora a následně i z hlediska rozhraničení odpovědnosti mezi společností a auditorem. Stále je třeba mít na paměti, že auditor neodpovídá za účetní závěrku, ale za vyslovení názoru na ni (za výrok). Proto je v zájmu obou stran, aby smlouva

⁴⁴ § 17 zákona o auditorech.

⁴⁵ § 43 odst. 2 zákona o auditorech.

obsahovala vymezení rozsahu auditorské zakázky, odpovědnost auditora a odpovědnost vedení společnosti.

Ze strany auditora je důležité, aby před uzavřením smlouvy posoudil riziko zakázky a stanovil podmínky, za kterých je ochoten zakázku přijmout. Je nutné, aby vysvětlil klientovi rozdíl mezi auditem a ostatními poskytovanými službami a především pak odpovědnost účetní jednotky za účetnictví a účetní závěrku. Další podmínkou přijetí zakázky je nezávislost auditora, který se musí ujistit, že není na společnosti ani na jejích činnostech finančně zainteresován, není v osobním ani rodinném vztahu s žádným členem vedení společnosti ani na něm není požadováno poskytování služeb, které by mohly ovlivnit jeho nezávislost (např. příprava daňového přiznání, příprava účetní závěrky nebo její části, sestavení výkazů apod.). Důležité je, aby se auditor před uzavřením smlouvy seznámil s povahou podnikatelské činnosti klienta a s dalšími skutečnostmi, na základě kterých bude schopen určit pracnost a časovou náročnost auditu, od kterých se bude odvíjet i stanovená cena za audit. V žádném případě nesmí být cena za audit vázána na jakékoliv ukazatele účetní závěrky (zisk, obrat, bilanční sumu apod.), ale musí být stanovena jen a pouze na základě kalkulace časové a věcné pracnosti auditorských prací. Zákon o auditorech uvádí, že auditor nesmí od účetní jednotky požadovat ani přijmout za provedení povinného auditu odměnu, která je:

- ovlivněna poskytováním jiné služby nebo stanovena na jejím základě,
- vypočítána podle předem určených pravidel v závislosti na výsledku auditu,
- ovlivněna další skutečností, která ohrožuje nezávislost a nestrannost auditora nebo kvalitu auditu.⁴⁶

Forma a obsah smlouvy se mohou u každé účetní jednotky lišit. Zákon o auditorech ani jiný zákon nemají žádné konkrétní požadavky na to, co musí být uvedeno ve smlouvě o auditu. Z pohledu obecně závazných předpisů, což je v této souvislosti jen občanský zákoník, vyplývá pak pouze to, že k platnosti smlouvy je třeba identifikovat smluvní strany (§ 1731) a ujednat obsah smlouvy (§ 1725). Zásadní pro to, co musí být ve smlouvě uvedeno a jak má taková smlouva vypadat, je profesní předpis, kterým je standard ISA 210. Jeho první část obsahuje požadavky na smlouvu, které je nezbytné splnit, aby auditor mohl takovou smlouvu podepsat, druhá, aplikační část pak obsahuje velký počet doporučených náležitostí smlouvy o auditu.⁴⁷ (Příklad možné smlouvy je uveden v příloze č. 1.) Smlouva o ověření účetní závěrky musí být v souladu se standardem ISA 210, který vedle základních požadavků na její obsah uvádí i řadu doporučení, jež lze nalézt v jeho aplikační části. Podle tohoto standardu jsou povinné náležitosti smlouvy:

- cíl a předmět auditu účetní závěrky,
- vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví použitého k sestavení účetní závěrky,
- povinnosti auditora,

⁴⁶ § 16 zákona o auditorech.

⁴⁷ PELÁK, J. Úvahy nad smlouvou o auditu. 1. část. *Auditor*. 2017, č. 1, s. 28.

- informace o očekávané formě a obsahu zprávy auditora, včetně upozornění, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit,
- povinnosti auditované účetní jednotky.

Ve smlouvě je zpravidla nutné dále vymezit další skutečnosti. Naprosto zásadní povinnost, bez jejíhož uvedení ve smlouvě ji nelze uzavřít (viz ISA 210), je uznání odpovědnosti statutárního orgánu za sestavení takové účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz, a za vnitřní kontrolní systém potřebný k sestavení takové účetní závěrky.⁴⁸ Auditor by si měl smluvně zajistit neomezený přístup ke všem záznamům a dokumentům, které si v souvislosti s auditem vyžádá, a v dostatečném předstihu požadovat informace o konání inventur zásob, popř. jiných inventur. Dále je více než vhodné, aby smlouva obsahovala závazek statutárního orgánu vydat auditorovi „prohlášení vedení k auditu“, jehož obsahem budou náležitosti vyžadované předpisy upravujícími audit, zejména pak prohlášení o tom, že statutární orgán sdělil veškeré informace auditorovi pravdivě, že nezamlčel žádnou informaci, o které si byl vědom, že by mohla být relevantní pro audit, a že si není vědom žádných podvodů. Zpravidla bývá smluvně upravena i doba provádění auditu a termín jeho dokončení, cena za audit, způsob její úhrady a doba platnosti smlouvy, případně způsob její výpovědi.

Smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka jednostranně ukončit pouze v případě, neprovádí-li auditor povinný audit v souladu s právními předpisy, auditorskými standardy nebo etickým kodexem. Zákon uvádí, že rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy nelze považovat za důvod pro ukončení smluvního vztahu. Případné odstoupení od smlouvy o povinném auditu účetní jednotkou nebo auditorem má smluvní strana, která od smlouvy odstoupila, povinnost oznámit neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem s řádným zdůvodněním, proč k odstoupení od smlouvy došlo.⁴⁹

3.2 Strategie a plán auditu

Poté, co účetní jednotka uzavřela s auditorem smlouvu o provedení auditu účetní závěrky, si musí auditor stanovit **strategii auditu**, jejíž součástí je i podrobný **plán auditu**, a projednat ho s účetní jednotkou. Jedná se zejména o harmonogram prací na ověření účetní závěrky a jeho sladění s harmonogramem prací na účetní závěrce u účetní jednotky. Stanovení celkové strategie zakázky a plánu auditu pomáhá auditorovi zaručit, že důležitým oblastem auditu bude věnována náležitá pozornost a že budou včas vyřešeny problémy a odstraněny nesprávnosti, které se mohou v účetní závěrce objevit. Součástí této etapy jsou i požadavky auditora na podklady, které bude po účetní jednotce požadovat.

⁴⁸ PELÁK, J. Úvahy nad smlouvou o auditu. 2. část. *Auditor*. 2017, č. 2, s. 27.

⁴⁹ § 17 zákona o auditorech.

Pro auditora bývá zpravidla rizikový první audit u klienta. Auditor se musí důkladně seznámit s účetní jednotkou a s jejím prostředím, s oblastí podnikání, s vnitřními kontrolami, s účetním systémem. Dále musí auditor získat dostatečné a přiměřené důkazní informace o tom, že počáteční zůstatky neobsahují nesprávnosti, které by mohly ovlivnit účetní závěrku. Musí zkontrolovat, zda konečné zůstatky předchozího období byly správně přeneseny do běžného období a zda jsou soustavně používány účetní zásady (dodržování zásady konzistence neboli stálosti účetních metod), které jsou přiměřeně popsány a uvedeny v příloze v účetní závěrce.

Dalším důvodem pro včasný kontakt společnosti s auditorem je způsob sběru důkazních informací auditorem při ověřování položek vykázaných v účetní závěrce, jehož součástí je zpravidla i auditorova **účast u fyzických inventur**. Zákon o účetnictví v § 30 umožňuje účetním jednotkám provádět inventuru, kterou se dokládají zůstatky rozvahových účtů, v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvních dvou měsících následujícího účetního období. Pro auditora by proto nebylo přijatelné kontaktovat se s účetní jednotkou až poté, co inventury proběhly. Tato skutečnost by se mohla promítnout do výroku auditora, kde by vyjádřil svoji nejistotu výhradou ke správnosti vykázaných zůstatků některých majetkových položek.

Ze strany managementu společnosti je důležité naplánovat organizování schůzek s auditorem týkajících se očekávané komunikace, která bude nezbytná v průběhu prací při ověřování účetní závěrky a očekávaných výstupů vyplývajících z auditorových postupů. Dále pak je nutné seznámit auditora s kontaktními osobami, které mu budou v průběhu ověřování k dispozici, budou odpovídat na dotazy a podávat požadované informace.

3.3 Dokumenty pro audit účetní závěrky

3.3.1 Účetní závěrka

Účetní závěrka je vyvrcholením celého účetního období. Její součástí je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha a pro velké a střední účetní jednotky také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Malé a mikro účetní jednotky tyto přehledy sestavovat nemusí. Vybrané účetní jednotky sestavují tyto dva přehledy vždy, pokud k rozvahovému dni a k rozvahovému dni za bezprostředně předcházející účetní období splní obě hodnoty stanovené v § 20 odst. 1 písm. c) v bodech 1 a 2 (aktiva celkem 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč).⁵⁰

Rozvahu a výkaz zisku a ztráty lze sestavovat v **plném nebo ve zkráceném rozsahu** v závislosti na tom, do které kategorie účetní jednotka patří. Zákon o účetnictví

⁵⁰ § 18 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví.