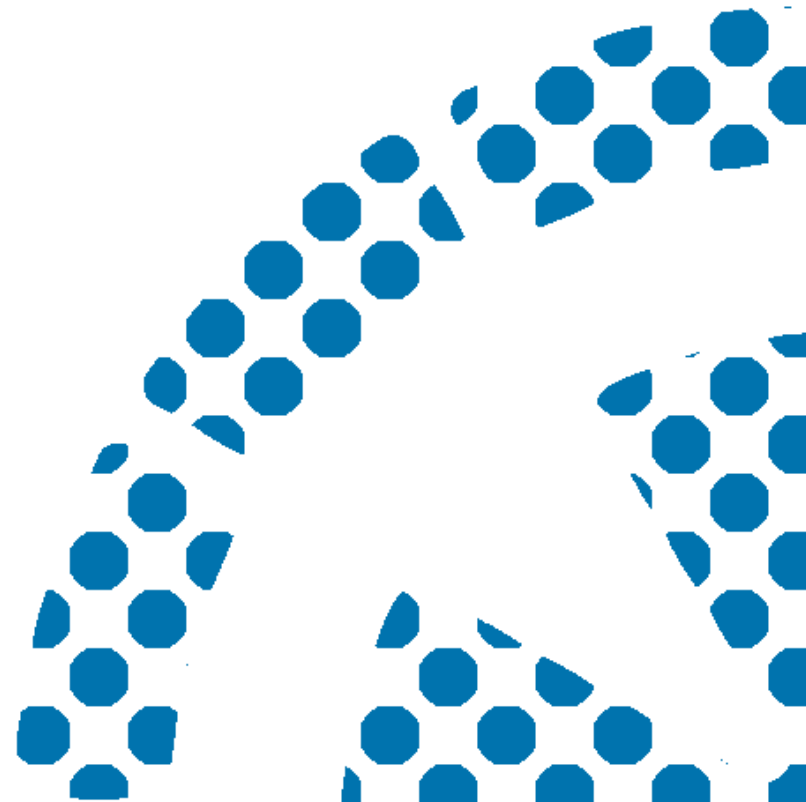




Praktická pomůcka pro Výbory pro audit

Příklady dobré praxe pro nově zřízené
nebo začínající Výbory pro audit





Praktická pomůcka pro Výbory pro audit

Příklady dobré praxe pro nově zřízené
nebo začínající Výbory pro audit

PRAKTICKÁ POMŮCKA PRO VÝBORY PRO AUDIT

- © Copyright: Rada pro veřejný dohled nad auditem
© S odkazem na zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, nesmí být tato praktická pomůcka používána jinými osobami k výdělečné činnosti ani být užívána způsobem snižujícím její hodnotu. K získání povolení změn nebo reprodukcí jakékoli části praktické pomůcky kontaktujte:

Rada pro veřejný dohled nad auditem
Vodičkova 1935/38
110 00 Praha 1
Tel.: 222 947 692
E-mail: podatelna@rvda.cz
www.rvda.cz

Autoři: Ing. Nekovář Jiří
RNDr. Racková Eva
Mgr. et Mgr. Smetanová Martina
Ing. Charvát Karel
Ing. Liškařová Irena
Ing. Lukasíková Andrea
Mgr. Pivoňka Tomáš
Ing. Týll Josef
Ing. Kubýová Michaela
Ing. Severa Tomáš
Ing. Závítkovský Pavel

Recenzent: Ing. Neužil Radek
Vydavatel: Rada pro veřejný dohled nad auditem
Vydání: 1. české; prosinec 2016
Sazba: Beránek Viktor
Tisk: Repro servis spol. s r. o.
Starochuchelská 15/195, 159 00 Praha 5 – Velká Chuchle

ISBN 978-80-270-0870-4

OBSAH

1	ÚVODNÍ SLOVO	5
2	ÚVOD	6
3	SUBJEKTY A JEJICH POVINNOSTI	7
4	VÝBORY PRO AUDIT	9
4.1	Složení Výboru pro audit u účetních jednotek, které jsou považovány za subjekty veřejného zájmu	9
4.2	Složení Výboru pro audit u účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu	9
4.3	Předseda Výboru pro audit	9
4.4	Profil člena Výboru pro audit	10
4.5	Nezávislost člena Výboru pro audit	10
4.6	Odborná způsobilost člena Výboru pro audit	10
4.7	Rozsah působnosti Výboru pro audit	11
4.8	Další působnost, oprávnění a povinnosti Výboru pro audit	12
4.9	Délka funkčního období	12
4.10	Vnitřní dokumenty Výboru pro audit	13
4.11	Doklady a záznamy účetní jednotky	13
5	POSTUP SESTAVOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	23
5.1	Účetní závěrka jako celek	23
5.2	Inventarizace	23
5.3	Zaučtování účetních případů na konci účetního období	23
5.4	Zjištění výsledku hospodaření, výpočet daně	24
5.5	Uzavření účetních knih	24
5.6	Povinnost zveřejňování	24
5.7	Komunikace	24
6	ČINNOSTI V OBLASTI POVINNÉHO AUDITU	25
6.1	Složení auditorského týmu	25
6.2	Nezávislost	26

6.3	Odbornost – vedoucí/klíčový partner auditu	26
6.4	Smlouva	27
6.5	Poskytování služeb – povinný audit x jiné neauditorské služby	27
6.6	Povinný audit	27
6.7	Dodatečná zpráva určená Výboru pro audit	31
6.8	Postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky	31
7	ČINNOSTI V OBLASTI VNITŘNÍHO AUDITU	32
7.1	Mezinárodní standardy pro výkon vnitřního auditu	32
7.2	Regulatorní kontext a role Výboru pro audit	32
7.2.1	Statut vnitřního auditu a jeho nezávislost a objektivita	33
7.2.2	Plánování a zdroje (rozpočet) vnitřního auditu	34
7.2.3	Personální a finanční zdroje vnitřního auditu (rozpočet)	35
7.2.4	Výsledky vnitřního auditu (zprávy, zjištění, doporučení a plnění nápravných opatření)	36
7.2.5	Jmenování a odvolání vedoucího vnitřního auditu a struktura jeho cílů	37
7.2.6	Systém zajištění a zvyšování kvality vnitřního auditu	37
7.2.7	Koordinace činností s externím auditorem a ostatními ujišťovacími funkcemi (např. řízení rizik, funkce compliance)	37
8	ČINNOSTI V OBLASTI VNITŘNÍHO KONTROLNÍHO SYSTÉMU A SYSTÉMU ŘÍZENÍ RIZIK	40
8.1	Vnitřní audit	40
8.2	Externí audit	41
8.3	Útvar řízení rizik	42
8.4	Útvar compliance	43
9	JEDNÁNÍ/ZASEDÁNÍ VÝBORU PRO AUDIT	44
9.1	Zasedání	44
9.2	Počet zasedání	44
9.3	Přizvané osoby	45
9.4	Program	45
10	OSTATNÍ INFORMACE	47
10.1	Pracovní skupina	47
10.2	Doporučené publikace a jiné dostupné zdroje	48

1 ÚVODNÍ SLOVO

Vážení čtenáři,

do rukou se vám dostává „Praktická pomůcka pro Výbory pro audit – příklady dobré praxe“ určená pro nově zřízené nebo začínající Výbory pro audit. Účelem této pomůcky je poskytnout prakticky orientovaný přehled problematiky Výborů pro audit.

Zřízení Výboru pro audit je cestou, jak posílit nezávislý dohled nad procesem sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, finančního výkaznictví, nad sledováním účinnosti systému řízení rizik, vnitřních kontrol a vnitřního auditu, je-li zřízen, a nad prováděním povinného auditu.

Cílem Výboru pro audit je proto přispívat k minimalizaci rizik a poskytovat správné informace jak uvnitř účetní jednotky, tak mimo ni. Věřím, že k naplnění tohoto cíle přispěje i tato praktická pomůcka a že vám, kteří jste novými členy, nebo budete novými členy Výboru pro audit, v praxi alespoň trochu pomůže.



Ing. Jiří Nekovář

Prezident

Rada pro veřejný dohled nad auditem

Právní předpisy Evropské unie¹ („nařízení, směrnice“) a zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů („zákon o auditorech“), ve znění pozdějších předpisů, zavádějí podrobnější požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Cílem těchto právních předpisů je posílení kvality auditu a nezávislosti statutárních auditorů nebo auditorských společností. Tohoto cíle bude možné dosáhnout mimo jiné podporou otevřeného výběrového řízení v rámci auditorského trhu, ale i zajištěním toho, aby Výbory pro audit přijaly svoji roli a odpovědnost.

Zřízením Výboru pro audit by mělo dojít k posílení nezávislého dohledu nad procesem sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, procesem finančního výkaznictví, nad sledováním účinnosti systému řízení rizik, vnitřních kontrol a vnitřního auditu a nad prováděním povinného auditu. Touto činností Výboru pro audit nesmí dojít ke snížení odpovědnosti řídicího (statutárního) orgánu za celkové fungování subjektu, včetně vnitřní kontroly, řízení rizik a vnitřního auditu, je-li zřízen. Výbor pro audit nenes odpovědnost za řízení subjektu. Zřízením Výboru pro audit nesmí dojít k přenesení odpovědnosti kontrolního orgánu za dohled nad výkonem působnosti řídicího orgánu a činností dotyčného subjektu na jiný orgán či výbor.

Nová pravidla týkající se složení a kompetencí Výborů pro audit se vztahují na účetní období začínající 17. červnem 2016 nebo po tomto datu. Každý začínající či nově zřízený Výbor pro audit by měl proto posoudit, zda je nutné provést nějaké konkrétní kroky, aby nejenom jeho jednotliví členové, ale Výbor pro audit jako celek byl v souladu s požadavky těchto nových pravidel.

¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

Výbory pro audit

Povinnost zřídit Výbory pro audit je stanovena zákonem o auditorech. Tuto povinnost mají subjekty veřejného zájmu za předpokladu naplnění podmínek stanovených tímto zákonem a některé subjekty s majetkovou účastí státu, které nejsou subjekty veřejného zájmu. Tyto subjekty mají nejenom povinnost zřídit Výbor pro audit, ale uplatnit při jeho činnosti i všechny relevantní požadavky na Výbory pro audit stanovené zákonem o auditorech. Výbor pro audit má nejméně tři členy.

Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu

Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy Výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo ze třetích osob. Pokud nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu nejmenuje členy Výboru pro audit nebo nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jsou členy Výboru pro audit nevykonní členové kontrolního orgánu, popř. třetí osoby jmenované kontrolním orgánem, není-li počet nevykonných členů kontrolního orgánu dostačující pro naplnění minimálního počtu členů Výboru pro audit. Je-li počet nevykonných členů kontrolního orgánu vyšší než počet členů Výboru pro audit, kontrolní orgán určí, kteří jeho nevykonní členové jsou členy Výboru pro audit.

Postavení Výboru pro audit

Zákon o auditorech neurčuje postavení Výboru pro audit v systému struktury orgánů subjektu veřejného zájmu. Proto zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu stanoví, zda Výbor pro audit bude ustaven jako „samostatný“ orgán, nebo jako poradní výbor, nejčastěji kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu.

Účetní jednotky, které jsou považovány za subjekty veřejného zájmu

Za subjekty veřejného zájmu jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“) považovány od 1. ledna 2016 tyto účetní jednotky:

Za subjekt veřejného zájmu je považována účetní jednotka, která má sídlo v České republice a je:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,

- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,
- penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření,
- zdravotní pojišťovnou.

Účetní jednotky, které nejsou subjekty veřejného zájmu

Výbor pro audit dále zřizuje účetní jednotka, která není subjektem veřejného zájmu a která je:

- obchodní korporací, jež je velkou* účetní jednotkou a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci,
- obchodní korporací, která je konsolidující účetní jednotkou, která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v § 1b odst. 3 zákona o účetnictví, a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci,
- státním podnikem, který je velkou* účetní jednotkou,
- národním podnikem, který je velkou* účetní jednotkou,
- státní organizací Správa železniční dopravní cesty nebo
- obchodní korporací, která je velkou* účetní jednotkou, je-li její ovládající osobou účetní jednotka uvedená v písmenech a) až d), rozhodne-li tak její ovládající osoba.

Upozornění:

Pokud není výslovně uvedeno jinak, pak je v této příručce pohlíženo na Výbor pro audit jako na poradní výbor.

* Kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek jsou stanoveny zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. „o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů“.

4 VÝBORY PRO AUDIT

4.1 Složení Výboru pro audit u účetních jednotek, které jsou považovány za subjekty veřejného zájmu

Subjekt veřejného zájmu zřizuje Výbor pro audit, který má nejméně tři členy. Předsedu Výboru pro audit volí členové Výboru pro audit nebo kontrolní orgán.

Subjekt veřejného zájmu zveřejní na svých internetových stránkách seznam členů Výboru pro audit; u těchto osob uvede takové údaje, které se zapisují u členů kontrolního orgánu do obchodního rejstříku.

4.2 Složení Výboru pro audit u účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu

Na zřízení a působnost Výboru pro audit se pro účetní jednotky, které nejsou subjekty veřejného zájmu, použijí § 44 až 44aa zákona o auditorech obdobně.

4.3 Předseda Výboru pro audit

Předsedou Výboru pro audit je člen Výboru pro audit volený samotnými členy Výboru pro audit. Pokud nedojde z objektivních důvodů ke shodě při volbě předsedy, jmenuje předsedu kontrolní orgán (popř. i z členů Výboru pro audit, kteří jsou zároveň členy kontrolního orgánu).

Podle nové právní úpravy obsažené v zákoně o auditorech však nelze a priori přenášet volbu předsedy na kontrolní orgán. Tento postup je možný v případě existence objektivních důvodů a zároveň skutečnosti, že nedošlo k volbě předsedy v rámci Výboru pro audit, a to za shodných výchozích podmínek, jako je tomu v případě (ne)jmenování členů Výboru pro audit nejvyšším orgánem.

Předseda Výboru pro audit musí být nezávislý.

Přílohy:

Příloha č. 1 – Předseda Výboru pro audit – další informace

4.4 Profil člena Výboru pro audit

Členové Výboru pro audit by měli znát, rozumět a dodržovat požadavky právních předpisů vztahujících se k činnosti Výboru pro audit. Jako celek by měly mít široký rozsah dovedností a zkušeností významných pro činnost daného subjektu.

Přílohy:

Příloha č. 2 – Profil člena Výboru pro audit – další informace

4.5 Nezávislost člena Výboru pro audit

Většina členů Výboru pro audit musí být nezávislá, ale zákon o auditorech taxativně „nezávislost“ člena Výboru pro audit nevymezuje. Nezávislostí by měla být chápána absence přímých i nepřímých vazeb, které by znamenaly podstatný střet zájmů ve vztahu k vymezeným činnostem a povinnostem Výboru pro audit, a existence závažných osobních zájmů ve vztahu k daným povinnostem.

Za nezávislého lze zpravidla považovat člena Výboru pro audit, který nemá obchodní, rodinné či jiné vztahy k dotyčnému subjektu nebo subjektům ve skupině či vedení, a to pokud by takové vztahy mohly vést ke střetu zájmů zhoršujícímu jeho úsudek jako člena Výboru pro audit.

Přílohy:

Příloha č. 3 – Nezávislost člena Výboru pro audit – další informace (podle dobré praxe)

4.6 Odborná způsobilost člena Výboru pro audit

Požadavky na odbornou způsobilost člena Výboru pro audit jsou stanoveny v § 44 odst. 6 zákona o auditorech.

Odborně způsobilým se rozumí ten, kdo nejméně dva roky

- zastával výkonnou řídicí funkci v účetní jednotce, která působí ve stejném odvětví jako subjekt veřejného zájmu, nebo
- byl odpovědným za výkon funkce řízení rizik, vyhodnocování souladu činností s právními předpisy, vnitřního auditu nebo pojistně matematické funkce nebo jiné obdobné funkce.

Kromě toho nejméně jeden člen Výboru pro audit musí být osobou, která je nebo byla **statutárním auditorem** nebo osobou, jejíž **znalosti nebo dosavadní praxe a kvalifikace v oblasti účetnictví** (např. certifikovaný účetní nebo účetní znalec apod.) zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena Výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém subjekt veřejného zájmu působí; tento člen musí být vždy nezávislý.

4.7 Rozsah působnosti Výboru pro audit

Z § 44a zákona o auditorech vyplývá, že Výbor pro audit zejména:

- sleduje účinnost vnitřní kontroly, systému řízení rizik,
- sleduje účinnost vnitřního auditu a jeho funkční nezávislost, je-li funkce vnitřního auditu zřízena,
- sleduje postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a předkládá řídicímu nebo kontrolnímu orgánu doporučení k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví,
- doporučuje auditora kontrolnímu orgánu s tím, že toto doporučení, nestanoví-li přímo použitelný předpis EU upravující specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu jinak, řádně odůvodní,
- posuzuje nezávislost statutárního auditora a auditorské společnosti a poskytování neauditorských služeb subjektu veřejného zájmu statutárním auditorem a auditorskou společností,
- projednává s auditorem rizika ohrožující jeho nezávislost a ochranná opatření, která byla auditorem přijata s cílem tato rizika zmírnit,
- sleduje proces povinného auditu; přitom vychází ze souhrnné zprávy o systému zajištění kvality,
- vyjadřuje se k ukončení smlouvy o povinném auditu podle § 17a odst. 1 zákona o auditorech,
- posuzuje, zda bude auditorská zakázka předmětem přezkumu řízení kvality auditorské zakázky jiným statutárním auditorem vykonávajícím auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo auditorskou společností podle čl. 4 odst. 3 první pododstavec nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014,
- informuje kontrolní orgán o výsledku povinného auditu a jeho poznatcích získaných ze sledování procesu povinného auditu,
- informuje kontrolní orgán, jakým způsobem povinný audit přispěl k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví,
- rozhoduje o pokračování provádění povinného auditu auditorem podle čl. 4 odst. 3 druhý pododstavec nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014,
- schvaluje poskytování jiných neauditorských služeb,
- schvaluje zprávu o závěrech výběrového řízení ve výběrovém řízení v souladu s čl. 16 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 a
- vykonává další působnost podle tohoto zákona nebo přímo použitelného předpisu EU upravujícího specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

4.8 Další působnost, oprávnění a povinnosti Výboru pro audit

Zákon o auditorech v § 44aa uvádí další působnost a povinnosti Výboru pro audit.

Dodatečná zpráva určená Výboru pro audit

Výbor pro audit nebo orgán, který podle § 44b odst. 2 zákona o auditorech vykonává činnosti Výboru pro audit a který je podle čl. 11 odst. 1 druhého pododstavce nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 určeným příjemcem dodatečné zprávy pro Výbor pro audit, postoupí na vyžádání tuto zprávu vhodnou formou bez zbytečného odkladu

- kontrolnímu orgánu,
- řídicímu orgánu,
- České národní bance, v případě účetní jednotky, jejíž činnost podléhá dohledu České národní banky,
- Radě pro veřejný dohled nad auditem, v případě subjektů veřejného zájmu.

Z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 vyplývá, že statutární auditori nebo auditorské společnosti provádějící povinný audit subjektů veřejného zájmu předloží Výboru pro audit auditovaného subjektu dodatečnou zprávu nejpozději v den předložení zprávy auditora. Dodatečná zpráva určená Výboru pro audit musí být vypracována písemně, musí v ní být vysvětleny výsledky provedeného povinného auditu a musí obsahovat další náležitosti podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.

Požadavky na auditora subjektu s majetkovou účastí státu ve vztahu k Výboru pro audit jsou uvedeny v § 45 zákona o auditorech.

Zpráva o činnosti

K povinností Výboru pro audit patří i vyhotovení zprávy o činnosti, ve které Výbor pro audit zhodnotí svoji činnost ve vztahu k činnostem uvedeným v zákoně o auditorech.

Tuto zprávu poskytne Výbor pro audit Radě pro veřejný dohled nad auditem, která vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory auditorů ČR v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech. Tuto zprávu zpracovává Výbor pro audit jednou ročně.

4.9 Délka funkčního období

Délka funkčního období není legislativně stanovena, ale bývá uvedena ve stanovách nebo ve smlouvách o výkonu funkce členů Výboru pro audit. S ohledem na praktické fungování

a kontinuitu činností Výboru pro audit bývá stanovena v rozmezí tří až šesti let. Členové Výboru pro audit mohou být znovu jmenováni pro další období. O jmenování členů Výboru pro audit, délce funkčního období, příp. možnosti jeho prodloužení, po řádném zhodnocení činnosti jednotlivých členů Výboru pro audit, rozhoduje valná hromada, resp. nejvyšší orgán subjektu. K obměňování jednotlivých členů Výboru pro audit by nemělo docházet jednorázově, ale postupně.

4.10 Vnitřní dokumenty Výboru pro audit

Působnost Výboru pro audit by měla být vymezena formou vnitřního předpisu, který jednoznačně určí jeho účel, pravomoci, složení, zasedání, odpovědnost, informační povinnosti, popř. další pravomoci a působnost, a to nejméně v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech a vnitřními předpisy daného subjektu.

Povinné vnitřní předpisy

- statut.

Doporučené vnitřní předpisy

- jednací řád,
- roční harmonogram prací.

Jednací řád určuje vnitřní strukturu Výboru pro audit a jeho fungování. Roční harmonogram prací pak slouží k tomu, aby si Výbor pro audit alokoval dostatečnou časovou rezervu na činnosti stanovené zákonem o auditorech a vnitřními předpisy.

Přílohy:

Příloha č. 4 – Příklad statutu a jednacího řádu – Výbor pro audit jako orgán společnosti

4.11 Doklady a záznamy účetní jednotky

Výbor pro audit je v souladu se zákonem o auditorech § 44aa oprávněn nahlížet do dokladů a záznamů týkajících se činnosti daného subjektu, který jej zřídil, v rozsahu nezbytném pro výkon jeho činnosti.

Zákon o auditorech neukládá žádné další požadavky na volbu předsedy pro audit.

S ohledem na velikost Výboru pro audit je vhodné zvážit volbu a jmenování místopředsedy, který bude jednat za předsedu v jeho nepřítomnosti.

U Výborů pro audit, které mají tři členy, je na zvážení, zda nepřítomnost jednoho z členů má být a priori posuzována jako podmínka pro usnášeníšopnost, namísto hledání řešení v podobě zástupce předsedy Výboru pro audit. Zároveň je nezbytné zvážit, v případě místopředsedy, jeho nezávislost.

Organizačně administrativní podpora

Pro účely zabezpečení činnosti Výboru pro audit je vhodné zajistit i jeho organizačně administrativní podporu, která by zabezpečovala pracovní zasedání, asistovala při přípravě podkladů pro pracovní zasedání a obecně zabezpečovala organizační a administrativní úkoly Výboru pro audit. Způsob fungování této podpory, by měl být odvozen zejména od velikosti účetní jednotky.

Od členů Výboru pro audit se očekává, že budou:

- individuálně i jako celek jednat v nejlepším zájmu subjektu,
- mít a uplatňovat dobré analytické schopnosti, objektivitu, dobrý úsudek a řádnou péči,
- vyjadřovat názory konstruktivně a otevřeně, vznášet témata/otázky v rozsahu činnosti a odpovědnosti Výboru pro audit a soustavně prosazovat nezávislý směr fungování Výboru pro audit, a individuálně i jako celek poskytovat informace a návrhy a doporučení ve vysoké kvalitě příslušným orgánům uvnitř subjektu.

Zákon o auditorech přímo stanoví, aby alespoň jeden člen Výboru pro audit byl statutárním auditorem nebo osobou, která byla statutárním auditorem nebo osobou, která má účetní kvalifikaci, a to v souladu s čl. 41 odst. 1 směrnice o povinném auditu (2006/43/ES). Vzhledem k tomu, že v právním řádu není vymezen termín „účetní kvalifikace“, zákon stanoví obecné požadavky, které by měla tato osoba splnit. Pro tyto účely může být za odborně způsobilou osobu považován např. účetní znalec ve vztahu k Etickému kodexu IFAC nebo např. certifikovaný účetní, nebo účetní expert, tj. osoba, která získala „účetní kvalifikaci“ v rámci systému uznávaných certifikací účetních, nebo také osoba, která vzhledem ke svému dlouhodobému působení v oblasti účetnictví disponuje dostatkem znalostí a zkušeností, aby funkci ve výboru pro audit mohla řádně zastávat, a to ve specifickém odvětví, ve kterém dotyčný subjekt působí. Tento člen musí být v souladu s čl. 41 odst. 1 směrnice o povinném auditu vždy nezávislý.

Požadavky na ostatní členy Výboru pro audit jsou zákonem o auditorech stanoveny s ohledem na specifickou činnost Výboru pro audit. Členové Výboru pro audit musí mít alespoň dvouletou zkušenost ve funkcích, které jsou pro výkon ve Výboru pro audit považovány za relevantní. Vzhledem k tomu, že Výbor pro audit nezastává funkce pouze v oblasti povinného auditu, stanoví se požadavky s ohledem na tyto specifické funkce Výboru pro audit.

Odborně způsobilým členem Výboru pro audit je tedy kromě osoby, která je nebo byla statutárním auditorem nebo osobou, jejíž znalosti nebo dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena Výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém obchodní korporace působí, ten, kdo nejméně dva roky:

- zastával výkonnou řídicí funkci v účetní jednotce, která působí ve stejném odvětví jako subjekt veřejného zájmu nebo
- byl odpovědným za výkon funkce řízení rizik, vyhodnocování souladu činností s právními předpisy, vnitřního auditu nebo pojistně matematické funkce nebo jiné obdobné funkce.

Hodnocení nezávislosti je individuální, v každém konkrétním případě. Mělo by být provedeno v rovině personální i ekonomické. Kritéria nezávislosti proto nelze určit vyčerpávajícím způsobem.

Pro posouzení nezávislosti člena Výboru pro audit lze vycházet i z Doporučení Komise (2005/162/ES) ze dne 15. února 2005 o úloze nevykonných členů správní rady nebo členů dozorčí rady a o Výborech správní nebo dozorčí rady společností kótovaných na burze.

Za nezávislého by neměl být považován zpravidla ten, kdo:

- drží akcie v hodnotě vyšší než 5 % splaceného kapitálu akciové společnosti, ovládané, ovládající, přidružené nebo spřízněné obchodní korporace, včetně akcií držených propojenými osobami,
- je vedoucím zaměstnancem, který se účastní řízení obchodní korporace, ovládané, ovládající, přidružené nebo spřízněné obchodní korporace nebo majoritního akcionáře,
- je zaměstnancem nebo jinou osobou, která přijímá pravidelný plat nebo odměnu od obchodní korporace, ovládané, ovládající, přidružené nebo spřízněné obchodní korporace nebo majoritního akcionáře; např. generální ředitel obchodní korporace nemůže být členem Výboru pro audit, neboť je přímo odpovědný za řízení atd.,
- je vedoucím zaměstnancem, který má přímý nebo nepřímý prospěch nebo zájem na řízení obchodní korporace, ovládané, ovládající, přidružené nebo spřízněné obchodní korporace nebo majoritního akcionáře, včetně finančního řízení,
- je vedoucím zaměstnancem, který je propojenou osobou s členem vedení nebo většinovým akcionářem společnosti,
- je osobou, která plní úkoly, vydává stanoviska nebo reportuje o úkolech delegovaných přímo vedením obchodní korporace, včetně propojených nebo blízkých osob.

Zákon o auditorech ponechává zcela na subjektu, jaké další okolnosti stanoví jako ovlivňující nezávislost členů Výboru pro audit (např. prodej zboží za cenu neobvyklou, poskytování zápujčky, nákup akcií obchodní korporace, ovládané, ovládající, přidružené nebo spřízněné obchodní korporace nebo majoritního akcionáře apod.).

Členové Výboru pro audit by měli každoročně vyhotovovat písemné prohlášení, v němž by měli deklarovat neexistenci závažných osobních zájmů ve vztahu k jejich povinnostem nebo narušení nezávislosti. Při podávání těchto prohlášení by členové Výboru pro audit měli zvážit dřívější zaměstnání, ujednání o poradenství a související záležitosti se spřízněnými stranami.

Na začátku každé schůze Výboru pro audit jsou členové Výboru povinni ohlásit všechny materiální osobní zájmy, které se mohou vztahovat na konkrétní záležitosti na pořadu jednání schůze a veškeré hrozby nezávislosti či její porušení. Kritéria nezávislosti nelze určit vyčerpávajícím způsobem, proto je možné v souladu s Doporučením Komise využívat princip „comply or explain“.

Článek 1

Postavení a působnost Výboru pro audit

1. Základním posláním Výboru pro audit je dohled nad procesem sestavování účetní závěrky a systémem účinnosti vnitřní kontroly a vnitřního auditu. Dále Výbor pro audit odpovídá za dohled nad procesem řízení rizik a dodržováním etického kodexu společnosti.
2. Výbor pro audit je orgánem společnosti (poradním orgánem dozorčí rady – dle rozhodnutí společnosti). V souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech („ZoA“), a Stanovami společnosti Výboru pro audit přísluší:
 - sleduje účinnost vnitřní kontroly, systému řízení rizik,
 - sleduje účinnost vnitřního auditu a jeho funkční nezávislost,
 - sleduje postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a předkládá dozorčí radě doporučení k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví,
 - doporučuje auditora dozorčí radě s tím, že toto doporučení řádně odůvodní,
 - posuzuje nezávislost auditora a poskytování neauditorských služeb společnosti auditorem; v případě zjištění konfliktu zájmů informuje Výbor pro audit dozorčí radu společnosti,
 - projednává s auditorem rizika ohrožující jeho nezávislost a ochranná opatření, která byla auditorem přijata s cílem tato rizika zmírnit,
 - sleduje proces povinného auditu,
 - vyjadřuje se k výpovědi závazku ze smlouvy o povinném auditu nebo odstoupení od smlouvy o povinném auditu podle příslušných ustanovení ZoA,
 - posuzuje, zda bude auditorská zakázka předmětem přezkumu řízení kvality auditorské zakázky jiným auditorem,
 - informuje dozorčí radu o výsledku povinného auditu a jeho poznatcích získaných ze sledování procesu povinného auditu,
 - informuje dozorčí radu, jakým způsobem povinný audit přispěl k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví,
 - rozhoduje o pokračování provádění povinného auditu auditorem (ve vztahu k výši odměny za audit „> 15 % z celkové výše odměn vyplacených auditorovi“), při přijímání takového rozhodnutí Výbor pro audit, mimo jiné, zohlední rizika ohrožující nezávislost auditora a záruky přijaté k omezení těchto rizik,
 - schvaluje poskytování jiných neauditorských služeb (může vydat pokyny ohledně poskytování zakázaných neauditorských služeb auditorem),
 - schvaluje zprávu o závěrech výběrového řízení na auditora (Výbor pro audit předkládá dozorčí radě doporučení týkající se jmenování auditora. Toto doporučení obsahuje alespoň dvě možnosti auditorské zakázky – zvolenou možnost Výbor pro audit řádně odůvodní.). Ve svém doporučení Výbor pro audit uvádí, že jeho doporučení nebylo vystaveno vlivu třetí strany a že nepodléhá žádnému

- smluvnímu ujednání uzavřenému mezi společností a třetí stranou, které by omezovalo výběr subjektu provádějícího povinný audit,
- vykonává další působnost podle ZoA.

Článek 2

Pravomoci Výboru pro audit

1. Výbor pro audit je oprávněn nahlížet do dokladů a záznamů týkajících se činnosti společnosti, která jej zřídila, v rozsahu nezbytném pro výkon činnosti Výboru pro audit. Přístup k informacím potřebným pro činnost Výboru pro audit nesmí být omezen.
2. Nejméně jeden člen Výboru pro audit se účastní valné hromady a informuje valnou hromadu o výsledcích činnosti Výboru pro audit.
3. Výbor pro audit postoupí na vyžádání dodatečnou zprávu auditora vhodnou formou bez zbytečného odkladu
 - dozorčí radě společnosti,
 - statutárnímu orgánu společnosti,
 - České národní bance,
 - Radě pro veřejný dohled.
4. Výbor pro audit jednou ročně vyhotoví zprávu o činnosti, ve které zhodnotí svoji činnost ve vztahu ke své působnosti a poskytne ji Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Článek 3

Složení Výboru pro audit, volba členů a funkční období

1. Výbor pro audit se skládá z nejméně tří (3) členů. Většina členů Výboru pro audit musí být nezávislá a odborně způsobilá. Členové Výboru pro audit každoročně vyhotovují písemné prohlášení o nezávislosti, v němž musí deklarovat neexistenci závažných osobních zájmů ve vztahu k jejich povinnostem nebo narušení nezávislosti.
2. Nejméně jeden člen Výboru pro audit je osobou, která je nebo byla statutárním auditorem nebo osobou, jejíž znalosti nebo dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena Výboru pro audit – tento člen je vždy nezávislý.
3. Členství ve Výboru pro audit je nezastupitelné.

4. Členy Výboru pro audit jmenuje a odvolává valná hromada (v případě, že Výbor pro audit je orgánem společnosti) nebo dozorčí rada (v případě, že Výbor pro audit je poradním Výborem dozorčí rady).
5. Funkční období člena Výboru pro audit je stanoveno v souladu se Stanovami společnosti. Člena Výboru pro audit odvolává valná hromada (v případě, že Výbor pro audit je orgánem společnosti) nebo dozorčí rada (v případě, že Výbor pro audit je poradním Výborem dozorčí rady).
6. Člen Výboru pro audit může odstoupit ze své funkce písemnou rezignací doručenou ostatním členům Výboru pro audit a v kopii na valnou hromadu / dozorčí radu. Funkční období odstupujícího člena Výboru pro audit končí dnem doručení této rezignace předsedovi Výboru pro audit, pokud valná hromada / dozorčí rada neschválí na žádost takového člena jiné datum ukončení.
7. Společnost zveřejňuje na svých internetových stránkách seznam členů Výboru pro audit – uvádí takové údaje, které se zapisují u členů dozorčí rady do obchodního rejstříku.

Článek 4

Jednání Výboru pro audit a jeho svolání

1. Jednání Výboru pro audit se řídí tímto jednacím řádem.
2. Jednání Výboru pro audit se mohou účastnit pouze členové Výboru pro audit. Výbor pro audit však může přizvat k účasti na svém jednání nebo jeho části, podle povahy projednávaných informací, členy statutárního orgánu společnosti, dozorčí rady, zaměstnance společnosti nebo externí auditory společnosti. Tajemník Výboru pro audit se může účastnit jednání Výboru pro audit, pokud Výbor pro audit nerozhodne jinak.
3. Výbor pro audit je oprávněn setkat se s vnitřními nebo externími auditory společnosti bez přítomnosti akcionářů, členů dalších orgánů společnosti, zaměstnanců společnosti a externího auditora. Externí auditoři nebo vnitřní auditoři společnosti si mohou takové setkání vyžádat, pokud to považují za nezbytné.
4. Jednání Výboru pro audit svolává jeho předseda. Pokud to není možné (například proto, že předseda nebyl nominován, nebo je předseda dlouhodobě nepřítomen, případně z jiných důvodů, případně pokud tak předseda neučiní v situaci, kdy je jednání Výboru pro audit nutné), svolává jeho jednání místopředseda, příp. předsedou určený člen Výboru pro audit.

5. Pokud nebude dohodnuto jinak, bude oznámení o každém jednání Výboru pro audit s uvedením místa, času a data konání i plánovaných bodů k projednání zasláno každému členu Výboru pro audit, předsedovi dozorčí rady společnosti, předsedovi statutárního orgánu společnosti a jakékoli jiné osobě, jejíž účast se požaduje, a to nejméně pět pracovních dnů před datem konání jednání. Podklady podle potřeby budou členům Výboru pro audit a ostatním účastníkům zaslány spolu s tímto oznámením. Pokud nebude dohodnuto jinak, je možné oznámení o jednání Výboru pro audit, program jednání i podklady zaslat elektronickou poštou.
6. Výbor pro audit se může sejít také bez svolání jednání tak, jak je popsáno výše, avšak za předpokladu, že (i) se jeho členové dohodnou na konání jednání a na programu takového jednání, nebo (ii) jestliže rozhodnutí o místě, datu a času jednání učinil Výbor pro audit již dříve a všichni jeho členové se o takovém rozhodnutí mohli dozvědět dostatečně předem.
7. Předseda svolá jednání Výboru pro audit, jestliže si to vyžádá většina členů Výboru pro audit nebo dozorčí rada, valná hromada, vedoucí útvaru vnitřního auditu, představenstvo nebo řídicí orgán společnosti.
8. Jednání Výboru pro audit řídí jeho předseda. Jestliže není předseda na jednání přítomen, řídí jednání Výboru pro audit místopředseda, resp. člen Výboru pro audit zvolený většinou přítomných členů Výboru pro audit.
9. Průběh jednání a usnesení Výboru pro audit se zaznamenávají formou zápisu z jednání.
10. V zápisu z jednání Výboru pro audit jsou uvedena také jména přítomných a zastoupených osob.
11. Zápis z jednání Výboru pro audit podepíše všichni členové Výboru pro audit a zapisovatel / tajemník.
12. Člen Výboru pro audit, který hlasoval proti jakémukoli jednotlivému usnesení Výboru pro audit, příp. se zdržel hlasování, bude uveden v zápisu z jednání Výboru pro audit. Pokud nebude schváleno jinak, má se za to, že členové Výboru pro audit neuvedení v seznamu hlasovali pro konkrétní rozhodnutí. Stanoviska menšinové části členů Výboru pro audit budou v zápisu z jednání uvedena v případě, že tyto členové tak požadují.
13. Zápis z jednání Výboru pro audit bude neprodleně distribuován všem členům Výboru pro audit, dozorčí radě, statutárnímu orgánu, vedoucímu útvaru vnitřního auditu společnosti, a příp. i jiným osobám, pokud se na tom Výbor pro audit dohodne.

14. Výbor pro audit může pověřit své jednotlivé členy projednáním určitých záležitostí, získáním podkladů nebo provedením analýz. O výsledcích jsou pak informováni všichni členové Výboru pro audit buď písemně (včetně elektronické komunikace), anebo ústně na zasedání Výboru.
15. Jednotliví členové Výboru pro audit mají právo si vyžádat informace a vysvětlení od členů statutárního orgánu, vedoucího útvaru vnitřního auditu, zaměstnanců společnosti a externího auditora pro účely výkonu své funkce a pro přípravu na jednání a rozhodování Výboru pro audit. Písemné informace poskytnuté jednomu členovi Výboru jsou zaslány i ostatním členům Výboru pro informaci.

Článek 5

Rozhodování Výboru pro audit

1. Na zasedání Výboru pro audit se o projednávaných záležitostech hlasuje veřejně, tj. aklamací (zvednutím ruky).
2. Výbor pro audit rozhoduje usnesením.
3. V případě souhlasu všech členů Výboru pro audit mohou členové Výboru pro audit, kteří nejsou na jednání fyzicky přítomni, hlasovat písemně, tj. dopisem, elektronickou poštou, příp. pomocí telefonu nebo videopřenosu, přičemž tímto způsobem je možné přenést online ústní vyjádření záměru ohledně rozhodnutí, která má Výbor pro audit na svém jednání přijmout. Členové Výboru pro audit, kteří budou hlasovat jakýmkoli ze způsobů uvedených v tomto odstavci, se považují za přítomné na jednání pro účel hlasování.
4. Výbor pro audit je usnášeníschopný, jestliže je splněna alespoň jedna z následujících podmínek:
 - a) jsou-li na zasedání přítomni fyzicky alespoň dva členové Výboru pro audit,
 - b) je-li na zasedání přítomna nadpoloviční většina členů Výboru pro audit.
5. Pro přijetí usnesení o jakékoli záležitosti projednávané Výborem pro audit se vyžaduje souhlas většiny přítomných členů Výboru pro audit. Každý člen Výboru pro audit má jeden hlas.
6. V případě, že člen Výboru pro audit není na jednání fyzicky přítomen a hlasuje písemně nebo jiným způsobem, který neumožňuje online připojení mezi ním a jednáním (např. dopis, elektronická pošta, fax), informuje při projednávání příslušných bodů z programu jednání osoba řídící jednání Výboru pro audit členy přítomné na jednání

o stanovisku takového nepřítomného člena na navrhované rozhodnutí. Stanovisko fyzicky nepřítomného člena Výboru pro audit musí být na jednání Výboru pro audit doručeno.

Článek 6

Rozhodování Výboru pro audit mimo jednání („per rollam“)

1. Výbor pro audit může učinit rozhodnutí také mimo jednání, a to písemně nebo pomocí telekomunikačních prostředků, pokud s tím všichni souhlasí. Bude-li využita tato metoda hlasování, má se za to, že hlasující členové Výboru pro audit byli na jednání přítomni.
2. Rozhodnutí přijatá mimo jednání budou zahrnuta do zápisu nejbližšího dalšího jednání Výboru pro audit. Stanoviska uvedená v odstavci 1 tohoto článku budou k zápisu připojena v případě, že byla vyjádřena písemně.

Článek 7

Závěrečná ustanovení

1. Náklady na činnost Výboru pro audit nese společnost.
2. Ostatní práva a povinnosti vyplývající ze vztahu mezi společností a členem Výboru pro audit upravuje Smlouva o výkonu funkce člena Výboru pro audit, která musí být schválena valnou hromadou / dozorčí radou společnosti.
3. Organizační záležitosti potřebné k jednání Výboru pro audit zabezpečuje tajemník Výboru pro audit, který nemá hlasovací právo.
4. Tajemník Výboru pro audit zejména:
 - zpracovává podklady pro jednání Výboru pro audit,
 - písemně dokumentuje veškerá jednání Výboru pro audit a zabezpečuje archivaci dokumentů, včetně písemných prohlášení členů Výboru pro audit o nezávislosti,
 - zabezpečuje administrativní a technickou podporu činnosti Výboru pro audit.
5. Výbor pro audit zpracovává plán své činnosti a schvaluje svůj jednací řád.
6. Statut Výboru pro audit nabývá účinnosti okamžikem jeho schválení valnou hromadou nebo dozorčí radou. Totéž obdobně platí o jeho změnách a o dodatcích.

5 POSTUP SESTAVOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku, která je důležitým zdrojem informací.

5.1 Účetní závěrka jako celek

Účetní závěrka je nedílný celek, který tvoří rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty, příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky uvedené v § 1a písm. b) až d) zákona o účetnictví, tj. banky, spořitelni a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny a penzijní společnosti přehled o peněžních tocích nesestavují.

Účetní závěrka musí obsahovat náležitosti podle zákona o účetnictví.

Průběh sestavení účetní uzávěrky lze rozdělit do pěti základních etap, kterými jsou:

- inventarizace,
- zaúčtování účetních případů na konci účetního období,
- zjištění výsledku hospodaření, výpočet daně,
- uzavření účetních knih,
- sestavení účetní závěrky.

5.2 Inventarizace

Inventarizací zjišťuje účetní jednotka skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřuje, zda zjištěný skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizace se provádí k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.

Výbor pro audit by se měl dotázat, zda existuje vnitřní předpis k inventarizaci, a pokud ano, pak by se s ním měl seznámit. Kromě toho by se měl zajímat o to, jak probíhá proces inventarizace a zda se auditor bude účastnit fyzických inventur (např. hmotného majetku, zásob).

5.3 Zaúčtování účetních případů na konci účetního období

Aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je nutné, aby byly zaúčtovány veškeré transakce, které souvisejí s daným účetním obdobím. K těmto transakcím patří např.: operace týkající se derivátů, zajišťovacího účetnictví, časového rozlišení, dohadných položek, rezerv, opravných položek, oceňování majetku nebo jeho částí, zpracování účetní závěrky podle mezinárodních standardů IFRS aj.

Výbor pro audit by se měl dotázat na proces uzávěrkových prací a podívat se na směrnici k procesu uzavírání účetních knih, sestavování účetní závěrky a proúčtování transakcí souvisejících s daným účetním obdobím (např. odhadů).

Výbor pro audit by se měl zaměřit na posouzení vhodnosti účetních metod a jejich případných změn, pokrytí rizik dostatečnými rezervami či opravnými položkami, měl by posoudit a diskutovat manažerské dohady a předpoklady, kompletnost a vhodnost informací zveřejňovaných v účetní závěrce.

5.4 Zjištění výsledku hospodaření, výpočet daně

Třetím krokem v účetní uzávěrce je zjištění výsledku hospodaření a výpočet daně.

Výbor pro audit by se měl dotázat na případnou realizovatelnost odložené daně.

5.5 Uzavření účetních knih

Závěrečným krokem je uzavření účetních knih.

5.6 Povinnost zveřejňování

Účetní jednotky by neměly zapomenout na povinnost zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu. Sankce za porušení může být udělena až do výše tří procent hodnoty celkových aktiv. Povinnost zveřejnění uvedených účetních záznamů účetní jednotka splní okamžikem jejich předání rejstříkovému soudu. Správní delikty podle zákona o účetnictví v prvním stupni projednává finanční úřad.

Výbor pro audit by se měl dotázat, zda účetní jednotka plní požadavky zákona o účetnictví na zveřejňování, a ověřit, že účetní závěrka a výroční zpráva byly zveřejněny v souladu s platnou legislativou.

5.7 Komunikace

O postupu sestavování účetní závěrky komunikuje Výbor pro audit jak se zaměstnanci dané účetní jednotky odpovědnými za vedení účetnictví (např. vedoucí účtárny, ředitel ekonomického úseku apod.), tak s vnitřním i externím auditorem.

6 ČINNOSTI V OBLASTI POVINNÉHO AUDITU

Zákon o auditorech klade na Výbor pro audit v oblasti povinného auditu celou řadu požadavků. Tyto požadavky se týkají nejenom statutárního auditora a auditorské společnosti, ale i povinného auditu, poskytování neauditorských služeb a sledování postupu sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky.

Pro naplnění těchto povinností by měl Výbor pro audit sledovat a posoudit/vyhodnotit tyto klíčové oblasti:

- složení auditorského týmu,
- nezávislost,
- odbornost – vedoucí partner auditu,
- smlouva,
- poskytování služeb – povinný audit × neauditorské služby,
- povinný audit,
- dodatečná práva určená Výboru pro audit.

6.1 Složení auditorského týmu

Auditorský tým se skládá z klíčového auditorského partnera a členů jeho týmu. Klíčový auditorský partner je auditorskou společností určený jako osoba odpovědná za provedení auditu, popř. osoba, která podepisuje zprávu auditora. Tým tvoří zejména asistenti auditora a experti auditora. Struktura a počet členů týmu závisejí na povaze auditu. Obvyklé složení auditorského týmu tvoří partner, manažer, vedoucí týmu na místě (tzv. in-charge) a asistenti. Mezi experty auditora mohou, podle potřeb, patřit odborníci na oblasti daní, IT, pojištění matematiky, forenzních služeb, mezinárodních účetních standardů, oceňování a další.

Výbor pro audit by měl např. na základě dotazování posoudit, zda složení auditorského týmu je, pro vykonání povinného auditu, dostačující.

Povinná rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu

U subjektů veřejného zájmu je povinná rotace klíčového auditorského partnera. Účast na provádění povinného auditu musí klíčový auditorský partner ukončit do 7 let od svého jmenování klíčovým auditorským partnerem. Svoji účast na provádění povinného auditu může jako klíčový auditorský partner u téhož subjektu veřejného zájmu zahájit až po uplynutí 3 let (cooling period) od ukončení účasti na provádění povinného auditu.

Povinná rotace auditorských společností u subjektů veřejného zájmu

U subjektů veřejného zájmu je povinná rotace auditorských společností maximálně 10 let s možností prodloužení o dalších 10 let, pokud bude auditor vybrán v transparentním otevřeném výběrovém řízení.

Výbor pro audit by se měl ujistit, jak dlouho se klíčový partner auditu účastní na provádění povinného auditu, a v případě, kdy byla jeho účast přerušena, zda uplynula zákonem stanovená lhůta pro její obnovení (cooling period). Obdobné ujištění by se mělo týkat i auditorské společnosti a případného výběrového řízení.

6.2 Nezávislost

Nezávislost auditora je jedním ze základních principů auditu. Je definována zejména v § 14 a 45 zákona o auditorech, etickým kodexem a dalšími vnitřními předpisy Komory auditorů ČR.

Svou nezávislost musí auditor posoudit jak při akceptaci zakázky, tak i během jejího průběhu. Zjistí-li v jejím průběhu, že vlivem okolností byla jeho nezávislost ohrožena, je povinen posoudit jejich závažnost a přijmout opatření s cílem toto ohrožení nezávislosti zmírnit. Riziky pro nezávislost auditora jsou nejčastěji konflikty zájmů (např. některá z osob blízkých auditorovi se stane klíčovým zaměstnancem nebo členem vrcholového orgánu společnosti, kde se provádí povinný audit). Svou nezávislost musí auditor každoročně písemně potvrdit Výboru pro audit.

Klíčový auditorský partner musí být při provádění povinného auditu u subjektu veřejného zájmu vystřídán nejpozději do 7 let ode dne určení auditora.

Výbor pro audit by měl posoudit nezávislost auditora a auditorské společnosti, projednávat rizika ohrožující jeho nezávislost a ochranná opatření, která byla auditorem přijata s cílem tato rizika zmírnit.

6.3 Odbornost – vedoucí/klíčový partner auditu

Odbornost vedoucího partnera auditu je formálně ověřena auditorskou zkouškou. Po jejím úspěšném složení je vydáno auditorské oprávnění. Následně je odbornost udržována povinným průběžným vzděláváním s cílem zvyšovat teoretické a profesní znalosti. Kromě toho lze odbornost posoudit např. podle profesních titulů a certifikátů (např. ACCA, FCCA), počtu let na zakázce, u auditorské společnosti, na současné pozici, zkušenostmi v oboru podnikání klienta, výčtem klientů působících ve stejném oboru apod.

Výbor pro audit by měl posoudit např. dotazováním, nebo z poskytnuté nabídky na povinný audit, odbornost vedoucího partnera auditu.

6.4 Smlouva

Obsah smlouvy o provedení povinného auditu je obecně vymezen § 17 zákona o auditorech a mezinárodním standardem ISA 210 – Podmínky auditních zakázek. Smlouva podle tohoto standardu musí obsahovat minimálně:

- cíl a rozsah zakázky, včetně vymezení účetního rámce,
- povinnosti auditora,
- povinnosti vedení účetní jednotky.

Kromě toho je ve smlouvě zpravidla stanoven časový harmonogram auditu, očekávané termíny vydání zprávy/zpráv, odměna auditora za poskytnuté služby, ukončení smlouvy, práva a povinnosti obou smluvních partnerů a další ujednání (např. možnost ukončení smlouvy apod.).

Smlouva o povinném auditu může být uzavřena pouze s auditorem určeným v souladu se zákonem o auditorech, může být ve formě písemné smlouvy nebo zakázkového dopisu.

Výbor pro audit by měl posoudit, zda smlouva je uzavřena s auditorem určeným v souladu se zákonem o auditorech a zda obsahuje zejména: cíl a rozsah zakázky, povinnosti auditora a účetní jednotky, odměnu, časový harmonogram apod.

6.5 Poskytování služeb – povinný audit x jiné neauditorské služby

Neauditorské služby mohou zahrnovat služby vyžadované zákonem o auditorech, ke kterým patří např. zprávy regulátorům, Výboru pro audit, Radě pro veřejný dohled nad auditem, prověrky mezitímních finančních informací, ověření splnění podmínek přijatých dotací aj.

Neauditorské služby podléhají omezením daným zejména Etickým kodexem a zákonem o auditorech. Omezení se týkají povahy služeb, z důvodu předcházení zejména konfliktům zájmů, a jejich maximální peněžitě výše ve vztahu k odměně za povinný audit za určité období.

Výbor pro audit by měl posoudit a schválit poskytování neauditorských služeb auditorem a auditorskou společností.

6.6 Povinný audit

Časový harmonogram prací (předběžný audit, konečný audit)

Přípravné práce provádí auditor zpravidla před koncem účetního období (tzv. předběžný audit/interim). Během něj se ověřuje spolehlivost vnitřních kontrol, často je také spojen s analýzou dat a dotazováním zástupců společnosti. Cílem je identifikovat a posoudit významnost rizik a naplánovat auditorské postupy na konečný audit.

Hlavní práce, tzv. konečný audit, je zaměřený na detailní testy položek účetních výkazů (testy věcné správnosti) a dotazování. Tato fáze probíhá krátce před očekávaným vydáním zprávy auditora.

Výbor pro audit by měl svůj roční harmonogram prací zkoordinovat s časovým harmonogramem auditora tak, aby mohl sledovat a posuzovat činnosti spojené s procesem povinného auditu, popř. poskytováním neauditorských služeb.

Materialita (významnost)

Auditor je povinen podle ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu, kvantitativně stanovit 3 hladiny významnosti – pro účely plánování na základě očekávání uživatelů účetní závěrky jako celku, pro jednotlivé části závěrky a pro zjištěné rozdíly, které bude předkládat vedení společnosti k proúčtování.

Výbor pro audit by se měl dotázat auditora, jak byla významnost určena (jaká báze byla pro výpočet významnosti zvolena) a zda došlo v průběhu auditu k jakémukoli přehodnocení významnosti.

Seznam klíčových auditorских záležitostí (KAM – Key Audit Matters) a jejich vyhodnocení

Klíčové auditorские záležitosti mohou být posuzovány podle odhadu jejich dopadu, pravděpodobnosti výskytu, složitosti dané oblasti apod.

Výbor pro audit by se měl dotázat na klíčové auditorские záležitosti a na to, jak byly vyhodnoceny a jak na ně auditor reagoval.

Testování kontrol a spoléhání se na ně

Auditor se může rozhodnout spoléhat se ve vybraných oblastech finančního výkaznictví na nastavení a provozní účinnost vnitřních kontrol v průběhu účetního období. Z tohoto důvodu dochází k jejich testování, zpravidla před koncem účetního období. Mezi nejčastější podrobněji testované kontroly patří ty, které souvisejí např. s vykazováním tržeb/výnosů z hlavní činnosti, s oblastí nákupů a oblastí dlouhodobého majetku, zajištění, rezerv, zásob apod.

Pokud se auditor nemůže spolehnout na jím vybrané kontroly, znamená to pro něj zvýšenou počtu položek ve vzorku k detailnímu testování, snížení tolerovatelné chyby, popř. provedení alternativních testů navíc.

Výbor pro audit by se měl dotázat, zda se auditor spoléhal na testování kontrol, a pokud ano, tak ve kterých oblastech a s jakým výsledkem.

Odhady, oceňování, opravné položky, rezervy apod.

Např. v případě, že je zjištěn odhad, který je významný nebo s nímž je spojena vyšší míra rizika, zaměří se auditor na oceňování pro účely účetních odhadů, včetně souvisejících předpokladů a použitých oceňovacích modelů, zda je prováděno oceňování konzistentně a správně a zda tyto odhady odrážejí záměr společnosti a schopnost realizace a zda jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Výbor pro audit by se měl dotázat, zda byly identifikovány chyby v odhadech, oceňování, výši opravných položek a rezerv, jak byly tyto chyby auditorem posouzeny a jaký mají vliv na výrok auditora.

Zjištění a identifikované nedostatky

Auditor může zjistit nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, chybějící nebo nesprávné účetní zápisy nebo nedostatky v informacích v příloze účetní závěrky (rozdíly z auditu). Jsou-li tyto skutečnosti podle jeho posouzení významné, je povinen je komunikovat. Formou pro doporučení ke zlepšení ve vnitřním kontrolním systému bývá dopis vedení určený osobám pověřeným správou nebo řízením subjektu.

Pro komunikaci auditních rozdílů slouží seznam proúčtovaných a/nebo neproúčtovaných rozdílů. Seznam těch neproúčtovaných a neopravených nesprávností je součástí prohlášení vedení k auditu.

Výbor pro audit by měl požadovat seznam nesprávností identifikovaných auditorem a informaci o tom, které byly/nebyly proúčtovány a jaký vliv mají neproúčtované identifikované nesprávnosti na výrok auditora.

Spolupráce s vnitřním auditem a hodnocení jeho práce

Forma spolupráce a využití práce vnitřního auditu účetní jednotky je upraven standardem ISA 610 – Využití práce interních auditorů. Pokud auditor usoudí, že práce vnitřních auditorů může být adekvátní, musí posoudit jejich objektivitu a odbornou způsobilost. Výstupy vnitřního auditu, na které se hodlá spolehnout, musí být průběžně dokumentovány a kontrolovány.

Výbor pro audit by se měl dotázat, zda auditor spolupracoval/nespolepracoval s vnitřním auditem. Pokud ano, tak ve kterých oblastech a zda případně využití práce vnitřního auditu bylo zdokumentováno a výstupy zkontrolovány a zda tato spolupráce měla vliv na výši odměny externího auditora.

Podvody související s auditem účetní závěrky

Auditor je povinen získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Úmyslné nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když auditor náležitě naplánoval i provedl svou práci v souladu s předpisy, především v důsledku dohod více lidí (koluze).

Auditor musí identifikovat a zhodnotit riziko vzniku nesprávnosti podvodem a na tato rizika reagovat naplánováním vhodných testů, např. specificky zaměřených na konkrétní oblast.

Auditor je povinen se dotázat v souvislosti s podvody i členů Výboru pro audit

- jak uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu a reagování na ně a dohled nad vnitřním kontrolním systémem,
- na postupy, příp. zjištění, v této rizikové oblasti,
- zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech.

Na dotazy externího auditora v souvislosti s podvody může Výbor pro audit odpovědět podle informací, které získá např. dotazováním vnitřního auditu, compliance, oddělení bankovní bezpečnosti, z výsledků své činnosti apod.

Výrok auditora

Výrok obsahuje písemné sdělení názoru auditora na to, zda účetní závěrka byla sestavena v souladu s příslušným účetním rámcem a poskytuje věrný a poctivý obraz.

Ve výroku může vyjádřit i výhrady, které ve zprávě zdůvodní. Předpokládá-li takovouto modifikaci svého výroku, je povinen s ní seznámit i členy Výboru pro audit před vydáním zprávy.

Členové Výboru pro audit by měli být auditorem informováni i o tom, pokud zpráva auditora, jakkoli bez výhrad, bude obsahovat upozornění na riziko nesplnění předpokladu pokračování v činnosti účetní jednotky (going concern).

Výbor pro audit by měl zjistit, jaká zpráva auditora bude vydána, a to jak k účetní závěrce, tak k ostatním informacím uvedeným ve výroční zprávě (viz ISA 720 – Povinnosti auditora týkající se ostatních informací), a to jak finančních, tak nefinančních.

Zjištění/nedostatky identifikované v předcházejícím období a jejich řešení (opatření k nápravě)

Výbor pro audit by se měl dotázat auditora, zda vyjádření a případná opatření provedená vedením ve vztahu ke zjištěním a nedostatkům v předcházejícím období byla dle jeho názoru adekvátní.

6.7 Dodatečná zpráva určená Výboru pro audit

Z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 vyplývá, že statutární auditory nebo auditorské společnosti provádějící povinný audit subjektů veřejného zájmu předloží Výboru pro audit auditovaného subjektu dodatečnou zprávu nejpozději v den předložení zprávy auditora.

Dodatečná zpráva určená Výboru pro audit musí být vypracována písemně, musí v ní být vysvětleny výsledky provedeného povinného auditu a musí obsahovat další náležitosti podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 článek 11.

V případech, kdy nebyla Výboru pro audit poskytnuta dodatečná zpráva určená Výboru pro audit, upozorní Výbor pro audit na tuto skutečnost auditora a požádá ho o předložení této zprávy. Po jejím obdržení se ujistí, že obsahuje náležitosti podle platné legislativy.

6.8 Postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky

Výbor pro audit sleduje ve spolupráci s externím auditorem postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a předkládá řídicímu nebo kontrolnímu orgánu doporučení k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví.

Z informací týkajících se účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, které Výbor pro audit získá v průběhu daného období a na základě jejich vyhodnocení pak o výsledku informuje řídicí nebo kontrolní orgán.

7.1 Mezinárodní standardy pro výkon vnitřního auditu

Činnost vnitřního auditu je upravena mezinárodně uznávanými standardy, které vydává Mezinárodní institut interních auditorů (www.theiia.com). Tyto standardy jsou součástí tzv. Rámce pro profesní praxi interního auditu, který se skládá z Mise a Principů interního auditu, Etického kodexu interního auditora a samotných Standardů pro profesní praxi interního auditu (dále i „Standardy“).

Českou verzi těchto dokumentů je možné získat na stránkách Českého institutu interních auditorů (<http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php?idKategorie=12>). Tyto Standardy jsou celosvětově uznávaným měřítkem pro kvalitu a účinnost vnitřního auditu, ledaže by byly v rozporu s právními předpisy. Níže uváděný text z požadavků těchto Standardů přímo vychází.

Z pohledu člena Výboru pro audit jsou klíčové hlavní principy vnitřního auditu, které jsou vrcholovým měřítkem účinnosti vnitřního auditu. Tyto principy jsou následující:

- prokazuje integritu,
- prokazuje kompetentnost a náležitou profesní péči,
- je objektivní a oproštěný od nepatřičného ovlivňování (je nezávislý),
- je v souladu se strategií, cíli a riziky společnosti,
- má vhodné postavení a disponuje odpovídajícími zdroji,
- prokazuje kvalitu a průběžné zlepšování,
- účinně komunikuje,
- poskytuje ujištění založené na vyhodnocení rizik,
- rozumí předmětu podnikání společnosti, je proaktivní a zaměřený směrem do budoucna,
- podporuje zlepšování organizace.

7.2 Regulační kontext a role Výboru pro audit

Podle platné národní a evropské legislativy Výbor pro audit sleduje účinnost a nezávislost vnitřního auditu, který je zřízen u subjektu veřejného zájmu, příp. u subjektů s majetkovou účastí státu, které také zřizují Výbory pro audit. Výbor pro audit tedy v tomto legislativním kontextu představuje dohledový orgán.

Pro naplnění této dohledové role by měl Výbor pro audit sledovat následující oblasti, které jsou klíčové pro nezávislost a účinnost vnitřního auditu:

- 1) postavení, role, pravomoc, odpovědnost a nezávislost vnitřního auditu (definováno ve statutu vnitřního auditu),
- 2) plánování vnitřního auditu,
- 3) personální a finanční zdroje vnitřního auditu (rozpočet),
- 4) výsledky vnitřního auditu (zprávy, zjištění, doporučení a plnění nápravných opatření),
- 5) jmenování a odvolání vedoucího vnitřního auditu a struktura jeho cílů,
- 6) systém zajištění a zvyšování kvality vnitřního auditu,
- 7) koordinace činností s externím auditorem a ostatními ujišťovacími funkcemi (např. řízení rizik, funkce compliance).

Konkrétní pravomoci vnitřního auditu v těchto oblastech se budou lišit v závislosti na platné legislativě (finanční sektor – viz dále v textu) a celkovém rámci corporate governance v dané společnosti. Smyslem zajištění nezávislosti vnitřního auditu je, že žádný podstatný úkon ve shora uvedených 7 bodech není možné realizovat bez přímého zapojení, resp. informování, Výboru pro audit, aniž by byla dotčena nezávislost vnitřního auditu.

Přílohy:

Příloha č. 5 – Matice pravomocí v oblasti vnitřního auditu (mimo finanční sektor)

Ve finančním sektoru v ČR jsou pravomoci Výboru pro audit směrem k vnitřnímu auditu upraveny přímo legislativou. Jde o tzv. obezřetnostní pravidla pro banky, spořitelní družstva, pojišťovny, penzijní společnosti. Tato legislativní pravidla je při nastavení pravomocí Výboru třeba respektovat.

Přílohy:

Příloha č. 6 – Matice pravomocí v oblasti vnitřního auditu pro banky (dle platné legislativy, vyhláška č. 163/2014 Sb.)

7.2.1 Statut vnitřního auditu a jeho nezávislost a objektivita

Činnosti vnitřního auditu musí být formálně stanoveny ve statutu (formální písemný dokument). Vedoucí vnitřního auditu musí pravidelně ověřovat jeho aktuálnost a předkládat statut vedení a orgánům společnosti ke schválení. Statut by měl pokrývat minimálně následující:

- postavení, pravomoci a odpovědnosti vnitřního auditu (včetně podřízenosti / reporting lines vnitřního auditu, pravomocí vedení a orgánů společnosti a nezávislosti vnitřního auditu, která umožní vnitřnímu auditu plnění jeho funkcí – viz níže v textu),
- cíl, předmět a rozsah výkonu vnitřního auditu,

- pravomoc neomezeného přístupu k představenstvu, dozorčí radě, Výboru pro audit a dále ke všem relevantním osobám, prostorám, zařízením, informacím a dokumentům,
- povahu ujišťovacích a konzultačních činností vykonávaných vnitřním auditem a výstupů z těchto činností,
- proces plánování,
- způsob sdělování výsledků a způsob vypořádání připomínek ohledně závěrů auditu a řešení sporů,
- způsob ukládání nápravných opatření na základě zjištění auditu a sledování jejich plnění.

Vedoucí vnitřního auditu musí pravidelně ověřovat aktuálnost statutu a předkládat jej představenstvu a orgánům společnosti ke schválení. Před předložením by se měl vyjádřit k návrhu statutu Výbor pro audit.

Klíčovou otázkou pravomocí a odpovědností je nezávislost a objektivita vnitřního auditu. Působení vnitřního auditu musí být nezávislé a auditori musí při výkonu své práce postupovat objektivně.

NEZÁVISLOST A OBJEKTIVITA

NEZÁVISLOST se týká útvaru vnitřního auditu a znamená to, že není ohrožena schopnost vnitřního auditu vykonávat odpovědnosti vnitřního auditu nezaujatým způsobem a že jeho výsledky nejsou nepatřičně ovlivňovány. Vedoucí vnitřního auditu musí mít přímý a neomezený přístup k vedení a orgánům společnosti a nikdo nesmí zasahovat do plánování, výkonu a sdělování výsledků vnitřního auditu.

OBJEKTIVITA se týká jednotlivých auditorů a představuje zaujatý myšlenkový postoj, který umožňuje vnitřním auditorům provádět zakázky takovým způsobem, který zajišťuje důvěru ve výsledek jejich práce a zamezuje přijímání kompromisů ohledně její kvality.

7.2.2 Plánování a zdroje (rozpočet) vnitřního auditu

Činnost vnitřního auditu by měla být založena na rizikově založeném plánu. Analýza rizik hodnotí míru rizik spojených s jednotlivými činnostmi dané společnosti. Analýzu rizik by měl provádět vnitřní audit sám (minimálně v roční periodě) a zohledňovat výstupy z celopodnikového systému řízení rizik (pokud existuje) a hodnocení rizik ze strany vedení společnosti. Výsledky analýzy rizik by měly být předkládány orgánům společnosti k projednání (typicky jako součást plánu vnitřního auditu).

Při přípravě plánu by vnitřní audit měl vyžadovat a zohledňovat podněty představenstva a vrcholového vedení (příp. dozorčí rady), dále pak požadavky příslušných právních předpisů na prověření vnitřním auditem a přihlížet k dalším významným relevantním informacím

a skutečností, např. k nově zaváděným činnostem organizace, zabezpečování některých činností organizace outsourcingem apod.

Dobrou praxí je, že existuje strategický a periodický (typicky roční) plán vnitřního auditu.

Strategický plán

Strategický plán zajišťuje, že činnost vnitřního auditu je efektivně rozvržena na příslušné období (typicky tři až pět let), je zohledněna strategie společnosti a rizikovitost jednotlivých činností a v návaznosti na to je určena předpokládaná perioda ověřování těchto oblastí vnitřním auditem (např. oblasti s nejvyšším rizikem jsou ověřovány každý rok, se středním rizikem každé dva roky a s nízkým rizikem každé tři roky apod.). Základním principem je, že všechna důležitá rizika a/nebo významné oblasti podnikání by měly být pokryty činností vnitřního auditu ve střednědobém horizontu.

Periodický plán

Periodický plán vnitřního auditu je typicky sestavován na období jednoho roku a určuje cíl, předmět a termín plánovaných auditů. Periodický plán dále rozvrhuje kapacitu na plánované vnitřní audity, rezervu na mimořádné (neplánové audity), konzultační činnost, vzdělávání a ostatní činnosti.

7.2.3 Personální a finanční zdroje vnitřního auditu (rozpočet)

Vnitřní audit musí disponovat adekvátními zdroji pro plnění svých funkcí. Adekvátnost zdrojů se odvíjí od velikosti společnosti, složitosti jejího podnikání a jejího rizikového profilu. Adekvátní zdroje představují dostatečný počet a potřebné kompetence auditorů jakož i rozpočet na případnou externí podporu (v případě chybějících zdrojů či kompetencí). Adekvátnost zdrojů by měl vedoucí vnitřního auditu pravidelně deklarovat – např. v roční zprávě nebo pravidelném reportingu pro vedení a orgány společnosti. Pokud zdroje nejsou dostatečné, musí to projednat s vedením a orgány společnosti s cílem nalézt uspokojivé řešení, tj. navýšení zdrojů nebo např. využití interních specialistů či externích specialistů / vnitřních auditorů, nebo jiných osob, které jsou členy konsolidačního celku.

7.2.4 Výsledky vnitřního auditu (zprávy, zjištění, doporučení a plnění nápravných opatření)

Zprávy z provedených auditů jsou předkládány příslušným vedoucím pracovníkům a obsahují cíl a předmět auditu, celkové shrnutí, zjištění a doporučení vnitřního auditu a nápravná opatření. Zprávy by měly být zpřístupněny členům Výboru pro audit (při respektování pravidel ochrany informací definovaných vedením společnosti). Standardním postupem je, že Výboru pro audit jsou průběžně reportovány souhrnné výsledky auditů (např. celkové hodnocení oblastí), klíčová zjištění a nápravná opatření.

Jednou z klíčových odpovědností vedoucího vnitřního auditu je vytvoření a udržování systému sledování nápravných opatření uložených na základě zjištění auditu, včetně sledování, zda jsou tato opatření efektivně zavedena. Pokud vedoucí vnitřního auditu dospěje k názoru, že nápravná opatření nejsou dostatečně efektivní a riziko z toho plynoucí je pro společnost nepřijatelné, je povinen tuto záležitost projednat s vedením, resp. řídicím orgánem. Pokud nedojde k nápravě, je povinen předat tuto informaci Výboru pro audit, příp. i kontrolnímu orgánu.

7.2.5 Jmenování a odvolání vedoucího vnitřního auditu a struktura jeho cílů

Jmenování, odvolání vedoucího vnitřního auditu a struktura jeho cílů (a příp. i struktura jeho odměňování) jsou jedním z klíčových bodů pro zajištění nezávislosti vnitřního auditu. Výbor pro audit by měl být zahrnutý do procesu jmenování a odvolání tak, aby byla zajištěna objektivita tohoto postupu. Konkrétní forma zapojení výboru záleží na legislativních pravidlech a systému corporate governance společnosti, může jít o předchozí projednání nebo předchozí souhlas. Výbor by se měl zaměřit při projednávání těchto aktů na prověření, zda existují objektivní důvody pro odvolání (např. závažné porušení povinností), a na to, zda vedoucí vnitřního auditu splňuje profesní předpoklady pro jmenování.

Struktura odměňování je úzce provázána se strukturou cílů vedoucího vnitřního auditu. Výbor by se měl zaměřit na to, zda struktura cílů je vyvážená, podporuje objektivitu vnitřního auditu (např. nejsou v ní obsaženy příliš ambiciózní cíle nebo přílišné navázání variabilní odměny na ekonomické výsledky společnosti). Konkrétní zapojení Výboru může být opět projednání nebo předchozí schválení (souhlas) před schválením exekutivním orgánem. V případě finančního sektoru jsou pravidla odměňování vedoucího vnitřního auditu stanovena přímo v legislativě.

7.2.6 Systém zajištění a zvyšování kvality vnitřního auditu

Vedoucí vnitřního auditu musí vypracovat a pravidelně aktualizovat program pro zabezpečení a zvyšování kvality vnitřního auditu. Členové Výboru pro audit by měli průběžně sledovat funkčnost a efektivnost tohoto programu. Program by měl být navržen tak, aby umožnil hodnocení souladu činnosti vnitřního auditu s mezinárodními Standardy, hodnocení účinnosti vnitřního auditu a identifikoval příležitosti ke zlepšení činnosti vnitřního auditu.

V praxi by měl systém obsahovat interní a externí hodnocení.

Interní hodnocení

Interní hodnocení se skládá z:

- systému supervize jednotlivých auditních zakázek a měření účinnosti v rámci liniového řízení útvaru vnitřního auditu – tato zajišťuje, že audity jsou vykonávány v souladu se Standardy a že výstupy z auditu jsou předkládány včas, v požadované kvalitě a rozpočtu,
- hodnocení stakeholderů – jde zejména o zpětnou vazbu (dotazník spokojenosti) ze strany vedení společnosti a auditovaných subjektů nebo i Výboru pro audit,
- interního sebehodnocení celého útvaru – sebehodnocení útvaru zaměřené na prověření souladu se Standardy. Z realizovaného sebehodnocení je vytvořena zpráva, kterou by vedoucí vnitřního auditu měl komunikovat s vedením a Výborem pro audit.

Externí hodnocení

Externí hodnocení – musí být (dle Standardů) provedeno minimálně jednou za pět let odborně způsobilým a nezávislým externím hodnotitelem nebo externím hodnoticím týmem. Vedoucí vnitřního auditu projedná s vedením společnosti a Výborem pro audit výsledky hodnocení a případná nápravná opatření.

7.2.7 Koordinace činností s externím auditorem a ostatními ujišťovacími funkcemi (např. řízení rizik, compliance)

Koordinace s externím auditorem a ostatními interními ujišťovacími funkcemi (např. řízení rizik, funkce compliance) je důležitá z pohledu efektivity (omezení duplicit), účinnosti vnitřního kontrolního systému a z pohledu pokrytí všech klíčových rizik/oblastí podnikání společnosti. Z pohledu člena Výboru pro audit je důležitá zejména koordinace činnosti vnitřního auditu s činností externího auditu a vzájemná spolupráce těchto prvků.

Pokud výše uvedený text shrneme do několika podstatných bodů, můžeme definovat jedno klíčové očekávání člena Výboru pro audit a pět nezbytných podmínek (imperativů) pro jeho naplnění.

Vnitřní audit má trvalý dohled nad riziky a účinností vnitřního kontrolního systému společnosti.

Pět imperativů člena Výboru pro audit

- 1. Vnitřní audit je silný (je nezávislý, má adekvátní zdroje, vedoucí vnitřního auditu je součástí správy a řízení společnosti).**
- 2. Vnitřní audit je úplný (pokrývá všechna klíčová rizika/oblasti společnosti).**
- 3. Vnitřní audit je profesionální (dodává včasné, kvalitní, objektivní a potřebné služby).**
- 4. Vnitřní audit je aktivní (koordinuje svoji činnost s ostatními a rychle reaguje na změny strategie, trhu apod.).**
- 5. Vnitřní audit dohlíží na realizaci žádoucích změn (má efektivní monitoring plnění nápravných opatření).**

Jmenování a odvolání vedoucího VA *	Ředitel VA	Generální ředitel	Výbor pro audit	Představenstvo	Dozorčí rada
Odměna vedoucího VA	Navrhuje	Navrhuje	Předchozí projednání a doporučení ostatním orgánům	Schvaluje	Je informována
Statut VA	Zpracovává	Předchozí projednání a doporučení ostatním orgánům	Schvaluje	Je informována	
Plán VA (strategický a roční), včetně změn	Zpracovává	Předchozí projednání a doporučení ostatním orgánům	Schvaluje	Je informována	
Rozpočet VA	Zpracovává	Předchozí projednání a doporučení ostatním orgánům	Schvaluje	Je informována	
Výsledky vnitřního auditu (plnění plánu VA, významná zjištění a doporučení, plnění nápravných opatření)	Zpracovává	Projednává	Projednává	Projednává	Je informována
Nezávislost a kvalita VA	Odpovídá za kvalitu VA	Dohlíží na nezávislost a kvalitu VA, v případě vážných nedostatků informuje ostatní orgány (včetně případného doporučení)	Zajišťuje nezávislost VA	Je informována	

* VA = vnitřní audit

Jmenování a odvolání vedoucího VA *	Schvaluje	Řídící orgán	Výbor pro audit	Projednává	Ředitel VA	Dozorčí rada
Statut VA	Schvaluje	Projednává	Schvaluje	Zpracovává	Projednává	
Plán VA (strategický a roční), včetně změn	Schvaluje	Předchozí projednání	Předchozí projednání	Zpracovává	Projednává	
Rozpočet VA (personální a finanční zdroje)	Schvaluje, Je informován o možných dopadech omezených zdrojů	Schvaluje, Je informován o možných dopadech omezených zdrojů	Je informován o možných dopadech omezených zdrojů	Zpracovává, informuje řídicí orgán a výbor pro audit o možných dopadech omezených zdrojů	Zpracovává, informuje řídicí orgán a výbor pro audit o možných dopadech omezených zdrojů	Je informována
Výsledky vnitřního auditu (plnění plánu VA, významná zjištění a doporučení, plnění nápravných opatření)	Projednává, zpráva z auditu z auditu je přístupná	Projednává, zpráva z auditu je přístupná	Projednává, zpráva z auditu je přístupná	Zpracovává	Zpracovává	Je informována
Zabezpečení a zvyšování kvality	Je informován, podílí se na vyhodnocování činnosti vnitřního auditu	Je informován	Dohlíží, příp. vyhodnocuje, plnění Programu pro zabezpečování a zvyšování kvality	Zpracovává Program pro zabezpečování a zvyšování kvality	Projednává	
Souhrnné vyhodnocení funkčnosti a elektivity vnitřního řídicího a kontrolního systému	Projednává	Projednává	Projednává	Zpracovává	Projednává	

* VA = vnitřní audit

Regulatorní kontext a role Výboru pro audit

Kromě činností souvisejících s vnitřním auditem sleduje Výbor pro audit i účinnost systému vnitřní kontroly a systému řízení rizik. V souladu s mezinárodně uznávaným rámcem (viz www.coso.org) a platnou legislativou ve finančním sektoru (např. vyhláška č. 163/2014 Sb.) je přesnější hovořit o vnitřním řídicím a kontrolním systému a systému řízení rizik.

Obecně lze však říci, že vnitřní řídicí a kontrolní systém, včetně systému řízení rizik, by měl splňovat následující vrcholové principy:

- být ucelený a pokrývat všechny činnosti společnosti,
- být přiměřený s ohledem na velikost, model a komplexnost podnikání a s tím spojená rizika, organizační uspořádání,
- zohledňovat vývoj a vlivy prostředí, v němž společnost podniká,
- být promítnutý do vnitřních předpisů.

Důležitou součástí vnitřního řídicího a kontrolního systému je i systém prevence a detekce nekalého jednání (včetně podvodů).

Informace potřebné ke sledování účinnosti vnitřního řídicího a kontrolního systému čerpají členové Výboru pro audit z nejrůznějších zdrojů, klíčové však jsou pro ně následující zdroje:

- 1) vnitřní audit,
- 2) externí audit,
- 3) útvar řízení rizik (pokud je zřízen),
- 4) útvar compliance (pokud je zřízen).

8.1 Vnitřní audit

Hlavním cílem práce vnitřního auditu je poskytovat objektivní a nezávislé ujištění vedení a vlastníkům společnosti. Rizika týkající se řízení a správy společnosti, procesů společnosti a informačních systémů jsou hodnocena z hlediska:

- spolehlivosti a integrity finančních a provozních informací,
- účinnosti a efektivnosti procesů,
- ochrany aktiv,
- dodržování zákonů, předpisů, zásad, postupů a smluv.

Hodnocena by měla být i možnost výskytu podvodu a způsob, jakým účetní jednotka riziko podvodu řídí.

Hodnocení funkčnosti vnitřního řídicího a kontrolního systému a systému řízení rizik by mělo být součástí každého vnitřního auditu (s výjimkou tzv. konzultačních zakázek) s příslušným výrokem v závěrečné zprávě.

Dobrou praxí a v oblasti finančního sektoru regulatorním požadavkem je souhrnné roční hodnocení funkčnosti vnitřního řídicího a kontrolního systému realizované vnitřním auditem. Toto hodnocení se týká zejména spolehlivosti a integrity finančních a dalších informací, funkčnosti a efektivnosti procesů, ochrany aktiv a dodržování právních a vnitřních předpisů. Hodnocení by mělo být předloženo řídicímu orgánu a Výboru pro audit k projednání (jako samostatná zpráva nebo, je-li to možné, jako součást roční zprávy vnitřního auditu).

Podrobnější informace týkající se vnitřního auditu jsou uvedeny v kapitole 7.

8.2 Externí audit

Externí auditor je povinen se seznámit s vnitřním řídicím a kontrolním systémem v rozsahu, který je relevantní pro audit.

Cílem auditora je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, a vydat zprávu auditora obsahující výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu se standardy ISA ve všech případech u účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Auditor je povinen se seznámit s kontrolním prostředím a zhodnotit:

- zda se vedení účetní jednotky pod dohledem osob pověřených správou a řízením účetní jednotky podařilo vytvořit a udržovat firemní kulturu a etické chování a
- zda společný efekt jednotlivých částí kontrolního prostředí je dostatečným základem pro ostatní složky vnitřního kontrolního systému a zda tyto ostatní složky nejsou oslabeny nedostatky v kontrolním prostředí.

Auditor je povinen zjistit, zda existuje proces, na základě kterého účetní jednotka:

- identifikuje podnikatelská rizika, která se týkají cílů účetního výkaznictví,
- odhaduje významnost těchto rizik,

- posuzuje pravděpodobnost jejich výskytu a
- rozhoduje o tom, jakým způsobem budou rizika řešena.

Cílem auditora je předat osobám pověřeným správou a řízením a vedení řádné informace o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému, které auditor identifikoval během auditu a jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost těchto osob.

Nedostatek ve vnitřním kontrolním systému existuje v případě, že:

- kontrola je navržena, zavedena nebo používána způsobem, jakým není možné zajistit prevenci či včasné odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce, nebo
- chybí kontrola nezbytná k prevenci nebo včasnému odhalení a odstranění nesprávností v účetní závěrce.

Významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému – jsou pak nedostatek nebo soubor nedostatků ve vnitřním kontrolním systému, jež jsou dle auditorova odborného úsudku natolik významné, že si zaslouží pozornost osob pověřených správou a řízením.

Podle platné evropské legislativy je auditor v rámci auditu subjektu veřejného zájmu povinen předložit Výboru pro audit dodatečnou zprávu (*viz kapitola 6*). Tato zpráva obsahuje mj. i informace o jakýchkoli závažných nedostacích systému vnitřní finanční kontroly auditovaného subjektu nebo, v případě konsolidované účetní závěrky, mateřského podniku, jakož i jejich účetního systému.

Podrobnější informace týkající se externího auditu jsou uvedeny v *kapitole 6*.

8.3 Útvar řízení rizik

Řízení rizik je soustavná, opakující se sada navzájem provázaných činností, jejichž cílem je řídit potenciální rizika, tzn. omezit pravděpodobnost jejich výskytu nebo snížit jejich dopad. Účelem řízení rizik je předejít problémům či negativním jevům, vyhnout se krizovému řízení a zamezit vzniku problémů.

Součástí procesu řízení rizik je rozhodovací proces, vycházející z analýzy rizik a končící výběrem optimálního řešení. Řízení rizik se skládá ze čtyř vzájemně provázaných fází, a to z:

- identifikace rizik,
- zhodnocení rizik,
- zvládnutí rizik (resp. jejich zmírnění),
- monitoringu rizik.

Výbor pro audit sleduje účinnost systému řízení rizik (procesy řízení rizik jsou aktivní, důvěryhodné a efektivní).

Významným zdrojem informací o rizicích, jejich vývoji a účinnosti řídicích a kontrolních mechanismů zavedených k jejich zvládnutí jsou i zprávy útvaru řízení rizik, pokud je ve společnosti zřízen (ve finančním sektoru je zřízení útvaru řízení rizik de facto povinné z legislativy).

Zpráva o rizicích je (alespoň ve své stručné podobě) předkládána na každém jednání Výboru pro audit.

8.4 Útvar compliance

Hlavním cílem činnosti útvaru compliance je:

- identifikace nesouladu v činnosti účetní jednotky s právními a vnitřními předpisy,
- informování vedení společnosti o těchto skutečnostech.

V praxi je v kompetencích funkce compliance velmi často systém prevence a detekce nekalého jednání (včetně podvodů). Tyto systémy jsou reprezentovány etickými kodexy, navazujícími vnitřními předpisy a systémy pro oznamování a šetření nekalého jednání a zajišťují soulad standardů a požadavků na etické chování s oborovými a jinými normami a legislativní úpravou (včetně zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim).

Výbor pro audit je o činnosti funkce compliance informován (např. jednou ročně), včetně hlavních systémových zlepšení plynoucích z činnosti compliance. Půjde zejména o posilování vnitřního kontrolního systému v reakci na zjištěné skutečnosti, včetně případných podvodů a nekalého jednání.

Výbor pro audit by měl znát organizační uspořádání dané účetní jednotky, začlenění Výboru pro audit do této organizační struktury a jeho vazby na orgány společnosti, na jiné výbory apod.

9.1 Zasedání

Pokud se jedná o nově zřízený Výbor pro audit nebo pokud došlo ke změnám ve složení Výboru pro audit, je důležité, aby před zahájením prvního zasedání Výboru pro audit bylo zkontrolováno, že Výbor pro audit je usnášeníschopný, a pokud ano, aby došlo k volbě jeho předsedy. Zároveň by mělo být zdokumentováno, že členové Výboru pro audit, včetně jeho předsedy splňují požadavky zákona o auditorech, a to z hlediska jejich nezávislosti a odborné způsobilosti (čestné prohlášení, písemné potvrzení o nezávislosti, životopis apod.). Deklarace nezávislosti všech členů Výboru pro audit by měla být potvrzena na začátku každého zasedání.

9.2 Počet zasedání

Počet zasedání není stanoven, ale Výbor pro audit by se měl sejít minimálně 3× ročně, aby mohl splnit zákonné požadavky související s jeho činností. Maximální počet setkání se bude odvíjet od velikosti subjektu, řešení oblastí apod. s tím, že maximální počet zasedání je obvykle stanoven na 7 za rok.

Pravidelná jednání Výboru pro audit by se měla konat v souladu s platnými právními a vnitřními předpisy jak dané účetní jednotky, tak Výboru pro audit. Program každého jednání by měl být doplňován podle aktuálních požadavků nebo významných zjištěných skutečností.

Jednotlivá plánovaná zasedání by měla být vhodně zkoordinována i s ostatními orgány, odbory, odděleními dané účetní jednotky tak, aby se nastavila vzájemná spolupráce zejména v klíčových oblastech, kterými jsou např. oblasti řízení rizik, výkaznictví, vnitřního auditu apod. Kromě toho by mělo docházet ke vzájemnému sdílení informací relevantních pro činnost Výboru pro audit.

Z každého jednání by měl být vyhotoven písemný zápis.

9.3 Přizvané osoby

Výbor pro audit může na své zasedání přizvat i jiné osoby. Mohou to být členové dozorčí rady, představenstva, zástupci externího auditora, popř. vyžaduje-li to povaha projednávaných věcí, i vedoucí zaměstnanci nebo jiní odborníci. Na druhou stranu Výbor pro audit může být vyzván k účasti na jednáních jiných orgánů, výborů apod.

9.4 Program

Na programu jednání by měly být klíčové body týkající se činnosti Výboru pro audit vyplývající ze zákona o auditorech a vnitřních předpisů. K těmto klíčovým bodům patří např.:

- výběrové řízení a doporučení auditora, včetně zdůvodnění,
- schválení neauditorských služeb,
- projednání nezávislosti auditora,
- výsledky předběžného auditu,
- výsledky konečného auditu a výrok auditora apod.

Kromě klíčových bodů mohou být na program jednání zařazeny i další body, jako je např. složení auditorského týmu, mimořádné události/skutečnosti týkající se dané účetní jednotky apod.

Přílohy:

Příloha č. 7 – Příklad návrhu programu jednání Výboru pro audit

Řádné jednání Výboru pro audit konané dne

ve společnosti se sídlem

Návrh programu jednání Výboru pro audit:

- kontrola usnášedischopnosti Výboru pro audit,
- kontrola nezávislosti,
- kontrola plnění úkolů,
- vyhodnocení výběrového řízení na externího auditora a doporučení jeho výběru,
- informace o plánování a průběhu auditu roční účetní závěrky za účasti externího auditora,
- posuzování případných neauditorských služeb externím auditorem z pohledu nezávislosti a rozsahu těchto služeb,
- zpráva nezávislého auditora o auditu (ověření) účetní závěrky,
- dodatečná zpráva určená Výboru pro audit,
- zpráva o zaměření a výsledcích činnosti útvaru vnitřního auditu za uplynulé období,
- zpráva o plnění opatření přijatých vrcholným vedením na základě výsledků provedených auditů, příp. protokolů regulátora (pokud je to relevantní),
- informace o vývoji v oblasti řízení rizik – prezentují zástupci vedení společnosti,
- strategický a periodický plán vnitřního auditu a jejich případné změny,
- vyhodnocení strategie vnitřního auditu,
- návrh plánu činnosti Výboru pro audit na další období,
- projednání jmenování a odvolání vedoucího útvaru vnitřního auditu,
- zpráva o činnosti Výboru pro audit určená Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- hodnocení činnosti Výboru pro audit za uplynulé období.

10 OSTATNÍ INFORMACE

10.1 Pracovní skupina

Praktická pomůcka pro Výbory pro audit – příklady dobré praxe byla zpracována členy pracovní skupiny pro Výbory pro audit, kterou založila Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Členy pracovní skupiny byli:

Jméno	Organizace/společnost
Ing. Nekovář Jiří	Rada pro veřejný dohled nad auditem
RNDr. Racková Eva	Rada pro veřejný dohled nad auditem
Mgr. et Mgr. Smetanová Martina	Rada pro veřejný dohled nad auditem
Ing. Charvát Karel	Komora auditorů ČR
Ing. Liškařová Irena	Komora auditorů ČR
Ing. Lukášková Andrea	Český institut interních auditorů
Mgr. Pivoňka Tomáš	Český institut interních auditorů
Ing. Tyl Josef	Český institut interních auditorů
Ing. Kubýová Michaela	Český institut interních auditorů
Ing. Severa Tomáš	Ministerstvo financí ČR
Ing. Závitkovský Pavel	Člen výborů pro audit

10.2 Doporučené publikace a jiné dostupné zdroje

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS
- Doporučení komise (2005/162/ES) ze dne 15. února 2005 o úloze nevýkonných členů správní rady nebo členů dozorčí rady a o výborech správní nebo dozorčí rady společností kótovaných na burze
- Vyhláška č. 163/2014 Sb., o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry
- www.kacr.cz
- www.ciia.cz
- [http://www.mas.gov.sg/Guidebook for audit committees in Singapore \(second Edition\)](http://www.mas.gov.sg/Guidebook%20for%20audit%20committees%20in%20Singapore%20(second%20Edition))
- <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/Guidance-on-Audit-Committees-September-2012.aspx>The institute of chartered accountants in England and Wales – guidance for audit committees November 2003
- <http://ecoda.org/news-details/article/ecoda-pwc-guidance-for-audit-committees-on-the-eu-audit-legislation/FEE> – the impact of the audit reform on audit committees in Europe – January 2016