

## SMĚRNICE 2 — POUŽITELNOST MEZINÁRODNÍCH AUDITORSKÝCH STANDARDŮ PŘI AUDITU ÚČETNÍCH ZÁVĚREK PODNIKŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY

### Úvod

1. V úvodu popisujícím Radu pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor je uvedeno, že materiály zveřejňované Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) si kladou za cíl rozvoj a harmonizaci účetního výkaznictví veřejného sektoru<sup>1</sup> a účetní a auditorské praxe. IPSASB posuzuje a využívá materiály vydané Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Board – IAASB), dříve známým pod názvem Mezinárodní výbor pro auditorskou praxi (International Auditing Practices Committee – IAPC) v takové míře, v jaké jsou použitelné pro veřejný sektor. Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing – ISA) vydávané IAASB a Mezinárodní směrnice veřejného sektoru (International Public Sector Guidelines – IPSG) nepotlačují závazné národní standardy vydávané vládami, a regulačními nebo profesními organizacemi, ani k tomu nejsou určeny.
2. Úkolem této směrnice je popsat použitelnost ISA při auditu účetních závěrek<sup>2</sup> podniků veřejné správy.

### Podniky veřejné správy

3. Tato směrnice je použitelná v takových podnicích veřejné správy, jako jsou národní železnice nebo energetické a komunikační služby. Od podniků veřejné správy se běžně vyžaduje, aby svou činnost provozovaly na komerčním základě, tzn., aby vytvářely zisk, případně kompenzovaly podstatnou část svých provozních nákladů poplatky vybíranými od uživatelů. V mnoha zemích zahrnuje veřejný sektor i obchodní podniky, které jsou vlastněny nebo ovládány vládou. Hlavní činnosti takových podniků veřejné správy jsou podobné činnostem obchodních podniků v soukromém sektoru, což je například prodej zboží a výrobků nebo poskytování služeb osobám a nevládním organizacím, stejně jako jiným jednotkám veřejného sektoru. Další vlastnosti, kterými se obvykle podniky veřejné správy vyznačují, jsou uvedeny v IPSG 1, “Účetní výkaznictví podniků veřejné správy” (odstavce 5 až 7).

<sup>1</sup> Jak bylo popsáno v úvodu k IPSASB, “výraz ‚veřejný sektor‘ odpovídá ústředním vládám, regionálním (tj. vnitrostátním, krajským, okresním) správám, místním (tj. městským, obecním) samosprávám a odpovídajícím vládním jednotkám (tj. institucím, agenturám, komisím, výborům a podnikům).”

<sup>2</sup> Termín “účetní závěrka” se skládá, tak jak je to definováno v Předmluvě k mezinárodním účetním standardům, z rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků, poznámek k účetním výkazům a ostatních výkazů a vysvětlujících materiálů, které jsou označeny jako součást účetní závěrky.

## Požadavky pro audit účetních závěrek

4. Podniky veřejné správy připravují účetní závěrky pro jejich využití zákonodárci a vládními útvary, vnějšími investory, zaměstnanci, věřiteli, veřejností a ostatními uživateli. Od auditorů se často vyžaduje, aby k těmto účetním závěrkám vydali svůj výrok. IAASB vytvořil ISA pro auditory tak, aby je používali kdykoliv provádí nezávislý audit účetních závěrek.
5. Cíle auditu při ověřování a zveřejňování účetních závěrek podniků veřejné správy jsou podobné těm, které platí pro jednotky soukromého sektoru. Ve své podstatě by měl být použit stejný standard bez ohledu na povahu podniku. Uživatelé účetní závěrky mají právo na jednotnou úroveň kvality ověření a použití odlišných standardů by jim k ničemu dobrému neposloužilo. Z uvedených důvodů se provádí audit účetních závěrek podniků veřejné správy ve všech významných ohledech v souladu s ISA.
6. ISA popisuje:
  - Hlavní zásady, které upravují profesní odpovědnost auditorů.
  - Kvalifikaci a hlavní charakteristiky auditorů (například odpovídající školení, nezávislost a přiměřená péče při provádění auditu účetních závěrek).
  - Standardy a postupy provádění auditu účetních závěrek (například odpovídající plánování a dohled, posouzení přirozených a kontrolních rizik a jejich dopadů na postupy detailního testování a metody, kterými auditor určuje, jaké postupy budou při provádění auditu použity).
  - Formu a obsah auditorské zprávy.
7. Účetní závěrka podniků veřejné správy může zahrnovat informace, které se liší od informací obsažených v účetních závěrkách obchodních podniků soukromého sektoru (například porovnání výdajů za období s limity stanovenými právními předpisy). V takových případech mohou být nezbytné odpovídající úpravy povahy, časového rozvrhu a rozsahu auditorských postupů a auditorské zprávy.
8. Kromě své komerční činnosti využívají některé podniky veřejné správy své zdroje i k dosažení rozmanitých nefinančních nebo sociálních cílů. Zatímco jejich auditované účetní závěrky poskytují obraz o jejich majetku, výsledcích činnosti a peněžních tocích, nemusí tyto účetní závěrky samy o sobě odpovídajícím způsobem informovat o výsledcích jejich nefinančních činností. Auditóři mohou být požádáni o audit a ověření informací týkajících se:
  - splnění právních předpisů a regulačních požadavků (včetně případných místních nařízení veřejného sektoru);

- přiměřenosti struktury vnitřního kontrolního systému podniku; a
- hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti jednotlivých programů, projektů a činností.

Tyto informace mohou být buď zahrnuty nebo přiloženy k účetní závěrce podniku. Audit takových informací může vyžadovat vynaložení dodatečného úsilí oproti tomu, které by bylo potřeba pouze za účelem auditu samotné účetní závěrky.

9. Některé podniky veřejné správy mohou do svých ročních účetních závěrek zahrnout i informace o své výkonnosti z hlediska dosažení vytčených cílů měřených konkrétními finančními nebo jinými ukazateli. Auditóři mohou být rovněž požádáni o audit a ověření takových doplňkových informací o výkonnosti.
10. Tato směrnice není vytvořena konkrétně pro použití při auditu informací popsaných v odstavcích 7 až 9; nicméně může být pro takový účel spolu s ISA využitelná.
11. Specifikum veřejného sektoru (Public Sector Perspective – PSP) z hlediska použitelnosti ISA při auditu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru lišících se od podniků veřejné správy je uvedeno vždy na konci každého ISA. Tam, kde nebyl popis specifika (PSP) přidán, je daný ISA použitelný ve všech významných ohledech i ve veřejném sektoru.

Použitelnost ISA ve veřejném sektoru byla dříve řešena v Mezinárodní směrnici veřejného sektoru č. 3.