auditorské služby

E-mail: komercni.prilohy@economia.cz

Komerční příloha deníku HOSPODÁŘSKÉ NOVINY

24. listopadu 2005

Čestnost bez znalostí je slabá a neupotřebitelná, znalosti bez čestnosti jsou nebezpečné a děsivé

Současné postavení auditorů ve světě a v Česku

Zákon Sarbanes–Oxley je spíš politickým výkřikem k umlčení nespokojených investorů než seriózně vypracovanou právní normou.

Vladimír Králíček

Auditor se v současné době, stejně jako kterýkoli občan této planety, nachází v globalizovaném prostředí, které vytváří mnohé příležitosti pro další rozvoj společnosti, ale zároveň představuje i významnou hrozbu. Parafrázujeme-li volně Járu Cimrmana, s globalizací můžeme souhlasit, můžeme s ní nesouhlasit, ale to je to jediné, co s ní můžeme dělat. Jak na tuto situaci, která pochopitelně nevznikla jednorázově, ale je dlouhodobým, patrně stále se urychlujícím procesem, reagují auditoři? Kdy a proč vznikli, s jakým úspěchem plnili svoji společenskou roli, kde se nacházejí dnes, kam směřují?

Když nářečí nestačí…

Pravidelným každoročním čtenářům přílohy HN věnované auditu, ale i řadě dalších čtenářů je dnes již patrně zbytečné zdůrazňovat, že vznik auditu byl vyvolán expanzí kapitálového trhu, tedy situací, kdy akcionáři svěřovali svůj majetek do rukou jiných osob s cílem jeho zhodnocení. Chybělo jim však přiměřené ujištění, že majetek je spravován k jejich prospěchu a nikoli k prospěchu jiných osob. Proto se obraceli na profesně zdatné, nezávislé osoby, tedy účetní, resp. auditory, a žádali je, aby formou určitého atestu, auditorské zprávy, ověřili, že tomu tak skutečně je. Jazykem, kterým se podnikatelé a manažeři vzájemně informují o ekonomické výkonnosti podnikajících subjektů, je již mnoho století účetnictví. V »neglobalizované« době zcela dostačoval jazyk (nebo spíše nářečí) lokální, všichni z daného regionu, popřípadě z jeho nejbližšího okolí mu rozuměli. V dnešní době již lokální nářečí ne vždy dostačuje, hledá se univerzální jazyk pro všechny globálně operující investory. Stále však neexistuje jediné »účetní esperanto«, ale již se k jeho celosvětovému rozšíření pomalu blížíme. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards) si získávají stále více příznivců mezi regulátory kapitálových trhů a započatý proces konvergence mezi IFRS a US GAAP (americkými národními účetními standardy) svědčí o jejich kvalitě. Co má toto konstatování společného s auditory? Především fakt, že současný auditor, na rozdíl od auditora před deseti až patnácti lety, musí zvládat nejen »lokální nářečí« (české účetní standardy), ale i »esperanto« (IFRS). Pokud se dokáže orientovat i v US GAAP, tím lépe, jeho použitelnost pro uživatele jeho služeb se tím ještě zvýší.

Razantní Amerika a rozvážná Evropa

Auditoři byli již v minulosti vázáni nejen principem řádné péče poskytování svých služeb, ale také etickými normami a pravidly. Jak je tedy možné, že se spolupodílejí na řadě »corporate scandals«, jejichž příběhy plnily a stále ještě plní titulní stránky odborného i bulvárního tisku? Je možné i nadále auditorům důvěřovat, a pokud ano, v jaké míře? Odpovědi na tyto i další související otázky nejsou ani jednoduché, ani jednoznačné.

Za prvé, auditorská profese se i v minulosti velmi zabývala otázkami kontroly kvality. Byly vypracovány jak systémy tzv. peer review (vzájemné kontroly), tak

FOTO: VENDULA FANTOVÁ

Vladimír Králíček

i kontroly založené na monitoringu a následných sankcích ze strany profesní komory. Existovaly a existují i systémy kombinované, navíc řada velkých a středních auditorských firem je »křížově« kontrolována ze strany svých kolegů uvnitř firmy, resp. sítě firem. Ukazuje se však, že určité, zpravidla ekonomické zájmy auditorů a auditorských firem se za určitých okolností mohou stát překážkou kvality poskytování auditorských služeb. Dochází pak ke zcela flagrantnímu porušování norem, předpisů, standardů, ať již jednotlivými auditory nebo i firmami. Jak auditorská profese sama, tak i další subjekty, které jsou bytostně závislé na kvalitě auditu (především kapitálové trhy a jejich regulační orgány), se snaží najít model, který by minimalizoval rozsah a dopad ekonomických afér na celosvětovou i národní ekonomiku. Ukazuje se však, že některá narychlo přijatá opatření, mám na mysli zejména zákon Sarbanes–Oxley, byla spíš politickým výkřikem k umlčení nespokojených investorů než seriózně vypracovanou právní normou. Kladně hodnotím jistou konzervativnost evropského prostředí, kde se po počátečních snahách o »hurá řešení« rozvinula velmi seriózní a odpovědná diskuse nad novou, 8. směrnicí o auditu. Tato směrnice, jak podrobněji informuje ve svém příspěvku člen Rady FEE Petr Kříž, by měla přispět k obnovení důvěry uživatelů auditorských služeb v auditorskou profesi. Komora auditorů si je vědoma toho, že vhodná implementace do podmínek České republiky bude zásadní změnou v celé, dnes již patnáctileté historii auditu u nás.

Auditoři na stopě zločinu

Komora auditorů nečeká pasivně na to, co se »upeče« na úrovni Bruselu. Její aktivity je možné

Pokračování na str. II

Nová regulace auditu přinese prospěch zainteresovaným

Petr Kříž

Mohlo by se zdát, že regulace auditu bude buďto liberální a vítaná auditory, nebo restriktivní a vítaná investorskou veřejností. Nová 8. směrnice regulující audit v Evropské unii, kterou koncem září schválil Evropský parlament a v říjnu s ní vyjádřili souhlas finanční atašé členských zemí EU, se po úpravách odsouhlasených všemi zúčastněnými stranami zdá být všeobecně vítaným kompromisem přispívajícím ke zvýšení kvality statutárního auditu.

Dohled nad auditem

Zejména požadavek na zřízení veřejného dohledu nad kvalitou auditorské činnosti je paradoxně opatřením, které nejenže umožňuje odborné veřejnosti vstoupit do tohoto procesu, ale podle mého názoru je i v zájmu auditorské profese, která tak bude moci ujistit veřejnost o kvalitě své práce. Po aplikaci směrnice do českého práva tak vznikne, stejně jako v ostatních zemích, orgán veřejného dohledu nad zajišťováním kvality auditu, který by měl dohlížet nejen na dozorčí a kárnou činnost příslušných orgánů Komory auditorů ČR, ale i na vzdělávání auditorů. Obecnou úlohou tohoto orgánu by měl být též dohled nad tvorbou vnitřních norem komory, nicméně vzhledem k tomu, že komora již plně převzala požadavky Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a etického kodexu Mezinárodní federace účetních (IFAC), nebude toto činností klíčovou. Způsob zřízení, obsazení a fungování tohoto orgánu je ponechán na členských zemích, financování musí být zajištěno tak, aby tento orgán nebyl závislý na auditorské profesi. Zajištění efektivního dohledu bude u nás tedy především závislé na nalezení kvalitních odborníků do tohoto nového orgánu a jeho ustavení tak, aby byl efektivní a nepříliš nákladný.

Sedm let jsem u vás sloužil…

V tisku se v poslední době objevuje obecné tvrzení, že nová směrnice obsahuje požadavek rotace auditorů, což je však nutno uvést na pravou míru. Nutno podotknout, že pouze v případě auditu tzv. subjektů veřejného zájmu, tj. kotovaných společností, bank a pojišťoven, bylo při přípravě nové směrnice diskutováno, zda požadovat po určité době výměnu celé auditorské firmy, nebo zda je vhodnějším řešením požadovat rotaci odpovědného auditora, který zprávu podepisuje.

V průběhu přípravy směrnice snad nebylo více diskutované téma. Nakonec zcela zřetelně převážil přístup podložený akademickým výzkumem na obou stranách Atlantiku požadující rotaci odpovědného auditora nejpozději po sedmi letech, neboť příchod nové auditorské firmy může v prvním období, než se plně seznámí s auditovanou společností, ohrozit kvalitu auditu.

Přesto preambule směrnice umožňuje, především na základě tlaku italského regulátora, zachovat požadavek rotace celé auditorské firmy, pokud je rotační perioda z pohledu zajištění kvality auditu dostatečně dlouhá. Nové italské předpisy vyžadují výměnu celé auditorské firmy při auditu subjektů veřejného zájmu nejpozději po dvanácti letech.

Jde o nezávislost auditora

Původní návrh směrnice požadoval zřízení výborů pro audit ve všech společnostech veřejného zájmu.

Úlohou tohoto výboru, který bývá zřizován jako pomocný orgán při dozorčích radách, je jak usměrňovat činnost vnitřního auditu společnosti, tak převzít podíl na výběru auditora, dále vykonávat dohled nad jeho nezávislostí, provádět koordinaci průběhu auditu a vést komunikaci mezi auditorem a společností. Přestože byl tento požadavek převzat prakticky ze všech v Evropě používaných kodexů správy a řízení společností (Corporate Governance Codes), setkal se se silným odporem korporátní lobby a byl v konečném textu značně rozmělněn. O osudu výborů pro audit budou tedy v převažující míře rozhodovat členské státy při transponování směrnice do vlastního právního řádu. V případě auditu subjektů veřejného zájmu budou zřejmě požadavky na nezávislost auditora vyšší nejen ve výše zmíněném požadavku rotace odpovědného auditora. Přísnější ustanovení obsahuje totiž směrnice též při posuzování neauditorských činností, které auditora mohou vystavit konfliktu zájmů. Směrnice v podstatě konstatuje, že pokud by auditor poskytl některé z konfliktních služeb, nelze u těchto subjektů zhojit tuto skutečnost použitím zabezpečovacích prvků, tj. auditor těmto subjektům tyto služby poskytovat vůbec nesmí.

Využití ISA

Směrnice předpokládá, že všechny audity v EU budou realizovány na základě standardů ISA vydávaných Mezinárodní federací účetních (IFAC), které budou, obdobně jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), podléhat schválení Evropskou komisí. Toto je pro většinu evropských zemí posun mnohem výraznější než pro české auditory, neboť původní české auditorské směrnice vznikaly důsledně na základě jednotlivých standardů ISA a nyní byly již tyto standardy plně převzaty do české auditorské praxe. Podstatný přínos v této oblasti spatřuji v tom, že výraz »audit účetní závěrky« bude ve všech zemích a pro všechny auditované společnosti naplněn stejným věcným obsahem.

Investorům pak bude stačit se seznámit s jedním standardem, který je při auditu aplikován, bez ohledu na konkrétní zemi, v níž se rozhodnou investovat. Českým auditorům naopak tento postup zajistí mezinárodní akceptovatelnost jejich auditorských zpráv, i když je zřejmé, že při posuzování kvality auditu nejde jen o soubor norem, ale i o míru jejich naplnění. Přesto směrnice ponechává členským zemím možnost standardy ISA doplnit, pokud je takový požadavek opodstatněný vzhledem ke specifickým národním zákonným požadavkům na statutární audit.

Auditorská profese i veřejnost musí nyní doufat, že se implementace nové směrnice do naší legislativy nezpolitizuje a dopadne úspěšně, neboť určitá reforma auditu je už všemi zainteresovanými stranami netrpělivě očekávána.

Autor je členem Rady Evropské účetní federace (FEE) za Komoru auditorů ČR

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY KA ČR

http://www.kacr.cz
e-mail: kacr@kacr.cz

Přílohu připravila Redakce komerčních příloh

economia

Dobrovského 25
170 55 Praha 7

Šéfredaktor:
Jiří Humplík
tel.: 233 071 720

Odpovědný redaktor:
Zbyněk Hutar
tel.: 233 071 796

Příjem a produkce inzerce:
Hana Kymličková
tel.: 233 071 701

Tato příloha je komerční prezentací.

Dana Trezziová, náměstkyně ministra financí, říká:

Auditoři pilířem důvěryhodnosti

Postavení auditorské profese na pozadí současných ekonomických procesů hodnotí náměstkyně ministra financí Dana Trezziová.

● *Plní audit v české ekonomice roli, která se od něj očekává?*

Nikdo jistě nepochybuje o tom, že ověřování účetní závěrky auditorem má nadále svůj zásadní význam. Nedávné skandály kolem účetnictví nadnárodních korporací ukázaly, že zdravá globální ekonomika je pevně svázána s objektivní a důvěryhodnou prací auditorů. Protože transpozici osmé směrnice o statutárním auditu EU bude zajišťovat MF ČR, bylo v odboru účetnictví a auditu vytvořeno oddělení, které bude řešit tuto problematiku. Nové právní prostředí v oblasti auditu by mělo zajistit, aby auditorská profese v České republice i nadále přispívala ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví, to znamená i důvěry domácích a zahraničních investorů v účetní závěrku ověřenou auditorem.

● *Jak hodláte směřovat rozvoj účetnictví: buď ve smyslu prioritního poskytování daňového pohledu, nebo zobrazení reálných hodnot?*

Účetnictví je systém, který ve formalizované formě zachycuje ekonomickou realitu, jež se týká činností účetních jednotek. Je pravda, že je obecným trendem, aby účetní metody stále ve větší míře zobrazovaly věrný a poctivý obraz ekonomické reality. Tato skutečnost musí být zohledněna i při změnách právních předpisů v oblasti daní, a to především daní z příjmů. Nelze však předpokládat, že MF bude při tvorbě právních předpisů v oblasti účetnictví bezdůvodně upřednostňovat některého z uživatelů informací z účetnictví. To znamená, že nebude upřednostňovat ani potřeby státu. Nelze však opomenout, že i v oblasti daní, účetnictví a auditu musí ČR plnit povinnosti, které jí vyplývají a budou vyplývat z práva ES.

● *Způsob zřízení, obsazení a fungování budoucího orgánu veřejného dohledu nad auditem ve smyslu nové směrnice EU o statutárním auditu je ponechán na členských zemích. Jakou podobu by měl mít tento dozorový orgán v ČR, aby byl efektivní a ne nákladný?*

Z odborných diskusí o způsobu regulace auditorské profese vyplynulo, že při formě samoregulace profesí existuje při řešení vzniklých problémů riziko konfliktu zájmů. Ve většině zemí tedy dochází k posunu od tohoto tradičního principu samoregulace auditorské profese k efektivnímu nezávislému dozorovému orgánu. Orgán veřejného dohledu by měl být zodpovědný především za vytváření zásad pro schvalování statutárních auditorů, přijímání etických norem, za kontrolu práce auditorů a jejich vzdělávání a zavádění sankčních mechanismů.

Pokračování na str. II

Vlastimil Tlustý, stínový ministr financí:

Regulace ať nebrzdí trh

Dostane-li se jeho strana po volbách k moci, bude Vlastimil Tlustý, předseda poslaneckého klubu ODS a stínový ministr financí, hledat ve vztahu k účetní profesi inspiraci především v anglosaských zvyklostech.

● *Jaký je váš názor na promítnutí tvrdých regulačních opatření přijatých v USA, jako je zákon Sarbanes–Oxley, v podmínkách evropské a české legislativy?*

Vznik zákona Sarbanes–Oxley je reakcí na aféru kolem krachu koncernu Enron a na další skandály obdobného charakteru v USA. Bohužel, ani Evropa nezůstala ušetřena takovýchto afér, stačí si jen připomenout například Parmalat.

Vzhledem k tomu, že současný trh pracuje se stále složitějšími finančními produkty, neobejde se bez jisté regulace. V případě její absence by docházelo k neúměrnému zvýhodnění těch, kteří složitým finančním produktům, jako jsou např. deriváty, deriváty z derivátů apod., rozumějí a pracují s nimi, případně přicházejí s novými typy produktů, které jsou často na hranici etiky a všeobecně akceptovatelných pravidel.

Regulace se často týká účetních pravidel, informační povinnosti, veřejné kontroly, zajištění konkurenčního prostředí, zákazu nekalé konkurence a dodržování etických pravidel. Takové regulační prvky mají v dnešním globálním světě, a tedy i v české a evropské legislativě své místo, nesmí však omezovat svobodné tržní prostředí. Potřebu regulace nezdravě zvyšuje mimo jiné také složitý daňový systém s neúměrně vysokým zdaněním, respektive snaha o jeho obcházení.

● *Jak se bude podle vás utvářet vztah MF ČR k ekonomickým samosprávným profesím, zejména k auditorské profesi, bude-li ODS odpovědná za chod tohoto ministerstva?*

Jsem přesvědčen, že vztah Ministerstva financí České republiky

Pokračování na str. II

Regulace ať...

Pokračování ze str. I

Vlastimil Tlustý

k ekonomickým samosprávným profesím se nebude nijak významně odchylovat od zvyklostí, které panují v jiných vyspělých zemích OECD. Budeme na jedné straně podporovat volnější vstup do těchto profesí, a to ve smyslu odstraňování formálních překážek, ale na druhé straně budeme chtít zvýšenou odpovědnost.

● *Předpokládáte, že se v dohledné době stane účetní profese samosprávnou obdobně, jako je tomu ve většině vyspělých světových ekonomik, ve kterých stát určuje pouze rámcová pravidla?*

V tomto případě bych doporučil implementovat dobré zvyklosti z jiných vyspělých ekonomik, spíše z anglosaských než německých nebo francouzských. Stát by měl i nadále vytvářet rámec a prostředí, ale detailní předpisy, jakými jsou účetní směrnice, by v návaznosti na mezinárodní účetní standardy mohla zajišťovat samosprávná účetní profese, u níž je předpoklad efektivnějšího a odbornějšího přístupu, než je tomu v případě státu. Tento přístup je také v souladu s návrhem na zeštíhlování státní správy, které by mělo doprovázet zjednodušení legislativy a přesun některých agend tam, kde je lze vést efektivněji, než je tomu ve státních úřadech.

Rozhovor připravil Karel Hampl, předseda výboru pro informační politiku KA ČR

Současné postavení auditorů...

Pokračování ze str. I

rozdělit do dvou částí. Jednak se jako člen IFAC (International Federation of Accountants) a FEE (Federation des Experts Comptables Europeens) aktivně podílí na připomínkování mnoha materiálů, které ve svém důsledku napomáhají vývoji účetní a auditorské profese. Zmíním jen některé výstupy, které na celosvětové a evropské tendence navazují. Komora participovala na překladech IFRS do českého jazyka, sama přeložila a do praxe zavedla Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing), její etický kodex je prakticky slučitelný s etickým kodexem IFAC, aplikovali jsme Mezinárodní vzdělávací standardy IFAC, provedli jsme koordinaci našich vnitřních politik s politikami IFAC atp. Dále pak se intenzivně věnujeme veškerým otázkám kvality práce auditorů a auditorských společností, počínaje vzděláváním a konče adekvátními sankcemi vůči těm, kteří se chovají v rozporu s přijatými pravidly. Auditoři se mnohdy dostávají pod nepřiměřený tlak, jsou na ně kladeny požadavky, které jen velmi obtížně mohou naplňovat. Příkladem je celosvětový problém praní špinavých peněz, nezřídka využívaných pro financování terorismu. Na obecné úrovni každý z nás souhlasí s tím, že proti těmto nezákonným jevům je třeba bojovat všemi prostředky. Jak však hodnotit situaci, kdy se na auditory klade povinnost identifikace a ohlášení podezřelého obchodu (viz zákon č. 61/1996 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti ve znění zákona č. 284/2004 Sb.) finančně analytickému odboru MF ČR, přičemž hodnocení toho, co je a co není podezřelým obchodem, je velmi obtížná úloha i pro specialistu v dané oblasti? Komora auditorů se však i k tomuto požadavku staví kladně, spolupracujeme s legislativci v dané oblasti, vzděláváme auditory, kontrolujeme dodržování výše uvedeného předpisu.

Obnovit důvěru

Komora auditorů se zapojila do aktivit souvisejících se zprávou Světové banky z roku 2003 o stavu účetnictví a auditu v České republice a navazujícího usnesení vlády ČR z 20. 10. 2004 ke zvýšení důvěryhodnosti účetnictví a auditu v ČR. Věříme, že ustanovení poradních orgánů MF České republiky nebude jen formálním krokem k naplnění nálezů Světové banky, ale skutečně širokou diskusí nad tématy, která trápí nejen účetní a auditory, ale i podnikatele a investory.

Komora auditorů jakožto profesní organizace auditorů působících v ČR je v posledních několika letech vystavena sílícímu tlaku na zvyšování kvality auditorských služeb v globálně se rozvíjejícím ekonomickém, společenském a politickém prostředí. Vynakládáme značné prostředky z rozpočtu komory na zajištění všech úkolů, které před nás současná situace staví, věnujeme i mnoho času jednání na národní i mezinárodní úrovni, která vedou, či měla by vést, k plnění vytčeného cíle – obnovit důvěru veřejnosti v auditorskou profesi.

Autor je prezidentem Komory auditorů ČR

Auditoři pilířem...

Dokončení ze str. I

Dana Trezziová

Konkrétní podoba orgánu veřejného dohledu v ČR nebyla doposud stanovena. Tato problematika i další otázky, jako je složení tohoto orgánu a způsob jeho financování, budou předmětem diskusí s odbornou veřejností a zástupci auditorské profese. Proto byla také v rámci komise pro akční plán v oblasti účetnictví a auditu vytvořena sekce pro oblast auditu.

Rozhovor připravil Karel Hampl

Mezinárodní účetní standardy fenoménem letošního roku

Ladislav Langr

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou v Evropě fenoménem roku 2005. Vedle hurikánů, teroristických útoků či povodní se mohou zdát něčím, co náš život příliš neovlivní. Možná prozatím. Nicméně právě od letošního roku platí pro všechny obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaných trzích členských států Evropské unie (dále jen registrované podniky), povinnost vykázat konsolidované výsledky hospodaření podle IFRS. V praxi nejčastější bude případ účetní závěrky za období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005. K tomu se váže povinnost vykázat srovnatelné období, tedy i srovnatelné údaje odpovídajícího účetního období roku 2004.

Vzhledem ke členství České republiky v Evropské unii se tato povinnost vztahuje i na podniky se sídlem v České republice. Zákon o účetnictví v ČR ostatně reagoval na evropskou legislativu již v roce 2004 a obdobně upravil povinnosti českých registrovaných podniků.

Spokojenost akcionářů především

Až dosud šlo o problém, který řeší řada podniků v celé Evropské unii. Nicméně uplatnění IFRS v České republice může mít i svá specifika. Komora auditorů již od roku 2004 řeší řadu otázek, které jsou pro mnoho podniků velmi důležité. Například jaký zisk bude zdrojem pro výplatu dividend? Zjištěný podle českých účetních předpisů či podle IFRS? Že může jít o zásadní rozdíl, je zřejmé. Názory při diskusích se kloní k tomu, že výpočet podle IFRS bude ten správný přístup.

Vzpomeňme však například na podmínky FNM uplatněné v privatizaci některých podniků, kde změna tohoto typu by bývala měla zcela zásadní vliv na výsledky, podle nichž byl určen další postup při privatizaci. Zda ještě dnes mohou uvedené změny zasáhnout do takto uzavřených vztahů, nelze bez konkrétní dokumentace posoudit. Obecně ale lze očekávat, že akcionáři budou spokojeni, pokud bude zisk zjištěný podle IFRS vyšší než zisk zjištěný podle českých účetních předpisů. Lze také očekávat, že budou protestovat, pokud náhle vyjde podle IFRS ztráta nebo jen malý zisk tam, kde bývaly vypláceny slušné podíly či dividendy ze zisku zjištěného podle českých předpisů. Jak ale budou takovouto změnu vidět akcionáři, kteří třeba před několika měsíci a nebo i před několika roky nakoupili či prodali své akcie? Samozřejmě v závislosti na tom, jaký vývoj prodělává zisk jejich podniku ve světle nových účetních standardů, tedy IFRS. Pro akcionáře i pro podniky bude tedy nabývat na důležitosti dostatečně přesně formulovaná legislativa, která s IFRS vlastně dosud nepracuje.

Národní legislativa nestačí

Další otázkou, která rozkmitala prostředí, ve kterém se účetnictví v ČR nachází, je od roku 2005 povinnost registrovaných podniků použít IFRS nejen pro vykazování, ale i pro účtování. Tyto mezinárodní standardy určené pro účetní výkaznictví samozřejmě neřeší otázky účtování, a především ne organizační a technické otázky vedení účetnictví. Jsou v zásadě mezinárodním jazykem dorozumění podnikatelů a investorů. I když je samozřejmě respektována, stojí národní legislativa stranou. Pro zobrazení všech skutečností však IFRS upřednostňují skutečný stav před stavem formálním, tj. podstatu celého účetního případu před formálním stavem, který může podstatu v některých případech jen zastírat.

Podniky u nás tedy nyní musí řešit otázky spojené nejen s vykazováním konsolidovaných výsledků na úrovni celé skupiny, ale i s vedením účetnictví podle IFRS a vykazováním výsledků na úrovni individuální účetní závěrky. IFRS jsou však v dílčích případech zatím ještě v rozporu se zákonem o účetnictví. Pokud mají IFRS přednost a zákon se v takovýchto případech neuplatní, jak posuzovat platnost zákona v ostatních ustanoveních? Zamotaná situace. Má-li přednost zákon, nelze beze zbytku správně oceňovat podle IFRS. Mají-li přednost IFRS, není nijak upraveno vedení účetnictví, účetní zápisy, doklady, knihy, atd., atd., protože IFRS vedení účetnictví nijak neřeší. Tvrzení, že platí IFRS, a co není upraveno v IFRS, platí podle znění zákona, lze přijmout, ale není pro ně zatím žádná opora. Pokud se tedy dovídáme z tisku, že je nutno účtovat podle IFRS a nestačí jen sledovat rozdíly pro provedení závěrkových úprav pro sestavení výkazů, jde spíše o přání než o platný právní stav. Podnik, který účtuje podle českých předpisů a v samostatném účetním okruhu sleduje rozdíly pro účely účetní závěrky podle IFRS, neporušuje IFRS. Takovýto postup pak nejspíše nelze považovat ani za porušení zákona v jeho současném znění.

Vzhledem k tomu, že jakékoliv interpretace IFRS může provádět jen mezinárodní orgán k tomu zřízený, nevydává MF ČR žádné pokyny, kterými by uplatnění IFRS interpretovalo, dokonce ani nijak jejich uplatnění v praxi neusměrňuje. A tak vzniká mnoho otázek, na které lze snáze nebo i obtížněji nalézt odpovědi. Zda půjde o odpovědi vhodné či nevhodné, se ukáže, až finanční úřady za pár let vytvoří pojetí toho, co zákonu o účetnictví odpovídá a co nikoliv, za co bude podnik pokutován a za co ne.

Neregistrované dcery

Další otázky se otevírají ve chvíli, kdy je třeba realizovat zmíněné zákonné ustanovení. Trochu nepříjemnou situaci musí řešit podniky, které registrovány jsou a jejich dceřiné společnosti nikoliv. Mají povinnost účtovat podle IFRS, ale dceřiné podniky takto postupovat nesmějí. Přejít na vnitřní řízení ve skupině založené na ukazatelích zjišťovaných na bázi IFRS může být komplikovanější než v případě uplatnění IFRS na základě zákona pro skupinu jako celek.

Poněkud složitější situace nastává, pokud je registrovaný dceřiný podnik a mateřský nikoliv. Nejkomplikovanější je však stav, kdy dochází ke změnám v registraci. Například dojde ke splatnosti dluhopisů a končí povinnost registrace. Zatím povinný přechod z účetnictví vedeného podle IFRS na účetnictví vedené podle českých účetních předpisů si nelze v praxi dost dobře představit bez významných rizik budoucích rozporů s finančními úřady.

Na otázku, jak se vyhnout těmto či dalším rizikům spojeným s uplatňováním IFRS při vedení účetnictví registrovaných podniků, lze dát snad jen jedinou odpověď. Bez ohledu na zvýšení nákladů na vedení účetnictví a na ověřování jeho správnosti je třeba vést evidenci pro účely daní a současně vést účetnictví podle IFRS tak, aby oba systémy podávaly výsledky odpovídající svým účelům. Při využití vhodných softwarů bude i v takovýchto případech možnost omezení duplikací prací s těmito agendami spojenými, a lze tak zajistit vše potřebné v rámci jednoho systému.

Na účetním rozcestí

Jinou otázkou pak je zpřesnění legislativy a úvaha o vhodnosti povinného vedení účetnictví podle IFRS v podmínkách, kdy samotné orgány odpovědné za tvorbu IFRS ustoupily od jakéhokoliv záměru ovlivňovat vlastní vedení účetnictví a zaměřují se na vykazování, samozřejmě při dodržení zásad ocenění a uznání jednotlivých účetních případů.

Komora auditorů České republiky podstoupila některé kroky k vyjasnění otázek souvisejících s uplatňováním IFRS v účetnictví podnikatelských subjektů v České republice a samozřejmě se jimi zabývá pečlivě i nadále. Nicméně otázky související s vymáháním právních ustanovení, která významně zvyšují náročnost na vedení účetnictví registrovaných podniků, není schopna řešit ani na ně odpovídat. Je věcí účetní profese jako celku využít vlastních poznatků při řešení dalších legislativních kroků v této oblasti.

Autor je předsedou podvýboru KA ČR pro mezinárodní účetní záležitosti

Řada standardů byla novelizována a vznikly i nové, zaměřené především na posuzování rizik

Aplikace Mezinárodních auditorských standardů v České republice

Zdeňka Drápalová

Auditorské standardy jsou profesní předpisy, které upravují postupy auditorů při poskytování auditorských služeb, jež jsou definovány zákonem o auditorech. Zmíněný zákon ustavuje profesi auditora jako samosprávnou profesi, která nese i odpovědnost za tvorbu příslušných profesních předpisů.

Jelikož však auditoři nepůsobí v izolovaném prostředí, samozřejmě se do jejich práce promítá mezinárodní situace a vývoj. Stejně jako se v potřebách praxe stále více prosazují mezinárodní účetní standardy, jejichž aplikace zajišťuje porovnatelnost údajů vykazovaných jednotlivými podniky, je třeba zajistit i srovnatelné ověřování těchto údajů.

Globalizovaná ekonomika a propojené finanční trhy vyžadují srovnatelnou kvalitu informací bez ohledu na to, odkud informace pocházejí. Logickým výsledkem tohoto vývoje proto je i vytváření celosvětově uznávaných pravidel pro audit účetních závěrek i ostatní ověřovací služby. Těmito pravidly jsou Mezinárodní auditorské standardy, které vydává Mezinárodní federace účetních známá pod zkratkou IFAC.

Reforma připomínek

Mezinárodní federace účetních (IFAC) je organizací, která sdružuje více než 160 profesních organizací auditorů, účetních expertů a účetních z celého světa. V těchto organizacích je více než 2,5 milionu členů, kteří působí v podnikatelské sféře, veřejném sektoru i v oblasti vzdělávání. IFAC vyvíjí svou činnost prostřednictvím odborných výborů. Jedním z nich je mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB), který tyto standardy vypracovává. Schválení standardu vždy předchází veřejné připomínkové řízení, které může probíhat i v několika kolech. V rámci připomínkového řízení má kdokoli možnost se k návrhům standardů vyjádřit. Návrhy standardů, které jsou předávány k připomínkám, zaslané připomínky a definitivní znění textů standardů v originále jsou všem zájemcům přístupné na internetových stránkách Mezinárodní federace účetních www.ifac.org.

Vývoj posledních let v oblasti profese účetních odborníků si vynutil řadu reforem, jejichž cílem bylo posílit důvěru v jejich činnost a ujistit veřejnost, že IFAC náležitě reaguje na veřejný zájem. Jedním z kroků v rámci tohoto procesu bylo vytvoření výboru pro dohled nad uplatňováním veřejného zájmu (PIOB). Tento výbor, který byl jmenován regulačními orgány, jako jsou Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry, basilejský výbor pro bankovní dohled, Mezinárodní sdružení supervizorů v pojišťovnictví, Světová banka a Fórum finanční stability, dohlíží na standardizační činnost IFAC. Reformy však neměly pouze organizační povahu, ale významnou měrou se promítly právě i v Mezinárodních auditorských standardech. Řada standardů byla novelizována a vznikly i standardy nové, zaměřené především na posuzování rizik. Byl připraven i zcela nový standard pro kontrolu kvality ISQC 1, který zavádí nový systém řízení kvality u společností poskytujících auditorské služby. Jeho základem je povinnost auditorských společností vytvořit takový systém řízení kvality, který by zaručoval, že společnost i její pracovníci dodržují odborné, regulační i právní předpisy.

Transparentnost cílem

Mezinárodní auditorské standardy byly v průběhu posledních dvou let restrukturalizovány. V rámci této restrukturalizace byly standardy rozčleněny na:

- mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC);
- mezinárodní standardy pro audity a prověrky historických finančních informací (ISA), které mají podskupiny:
  - ✓ všeobecné principy a celková odpovědnost;
  - ✓ hodnocení rizik a reakce na vyhodnocená rizika;
  - ✓ důkazy auditu;
  - ✓ využití práce jiných;
  - ✓ závěry z auditu a auditorská zpráva;
  - ✓ specializované oblasti;
  - ✓ mezinárodní auditorské pokyny pro praxi;
  - ✓ mezinárodní standardy pro jiné ověřovací zakázky než audit a prověrka historických finančních informací (ISAE);
  - ✓ mezinárodní standardy pro související služby (ISRS).

V současné době je IFAC realizován projekt »Clarity«, jehož cílem je zajistit maximální srozumitelnost standardů, odstranění duplicit v jednotlivých standardech a napomoci jejich uplatnění v co nejširším měřítku.

Auditorské služby jsou samozřejmě regulovány i na úrovni Evropské unie. Osmá směrnice, která upravuje oblast auditu účetních závěrek, již členským státům ukládá zajistit, aby auditoři v členských státech postupovali v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. I když Evropská komise ještě vede diskusi o tom, zda přijmout tyto standardy hromadně, nebo jednotlivě zkoumat jejich aplikovatelnost, profesní organizace v jednotlivých státech je již jako své standardy přijaly nebo se na jejich přijetí chystají. Komora auditorů České republiky jako jedna z prvních profesních organizací mezinárodní standardy za své přijala a auditoři jsou povinni se jimi řídit již při auditech účetních závěrek účetních období začínajících 1. ledna 2005. Pro ostatní auditorské služby jsou auditoři povinni aplikovat Mezinárodní auditorské standardy v případě zpráv vydávaných počínaje rokem 2006.

Doložky potřebujeme

Pro aplikaci standardů v našem legislativním prostředí bylo třeba najít prostředek, který umožní reagovat na specifické požadavky na ověřování zakotvené v naší legislativě. Tímto prostředkem se staly aplikační doložky k mezinárodním standardům, které řeší jejich použití v konkrétních případech. Aplikační doložky některé odstavce mezinárodních standardů podrobněji rozvádějí, některé odstavce doplňují a v případech, kdy není možné ve vazbě na naši legislativu některá ustanovení aplikovat, ruší jejich účinnost. Komentář aplikační doložky pak podrobně zdůvodňuje, proč byla aplikační doložka vydána. Pro aplikační doložky platí stejný režim jako pro auditorské směrnice – to znamená, že nejprve je zpracován návrh, který je předán do připomínkového řízení, a po zapracování připomínek jsou aplikační doložky schvalovány Radou Komory auditorů ČR.

V zájmu zajištění maximální transparentnosti auditorských procesů si Komora auditorů České republiky stanovila za cíl umožnit co nejširší veřejnosti seznámit se s auditorskými standardy. Překlad Mezinárodních auditorských standardů do češtiny byl vydán Komorou auditorů v roce 2004 na CD a v srpnu 2005 rovněž v tištěné podobě. Příručku je možné zakoupit v elektronické i tištěné podobě v úřadu komory, elektronickou verzi standardů včetně aplikačních doložek je možné najít na internetových stránkách Komory auditorů ČR www.kacr.cz.

Autorka je předsedkyní výboru pro auditorské standardy Komory auditorů ČR

POVINNOST AUDITU ZE ZÁKONA

ÚČETNÍ JEDNOTKY		POVINNOST AUDITU	Odkaz*)	POVINNOST ZVEŘEJNĚNÍ	Odkaz*)
1. Akciové společnosti (obecně)		Pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho z těchto tří kritérií: a) aktiva celkem více než 40 milionů Kč, aktivy celkem se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3; b) roční úhrn čistého obratu více než 80 milionů Kč; ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti; c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu.	§ 20 odst. 1a) zák. 563/1991 Sb.	Účetní závěrka vždy; v případě povinnosti auditu se zveřejňuje i výroční zpráva a zpráva auditora – vše ve sbírce listin obchodního rejstříku.	§ 38i zák. 513/1991 Sb.
1a. Vybrané typy akciových společností	a) emitent kotovaného CP	vždy	§ 118 odst. 2–4 zák. 256/2004 Sb.	**Obchodní rejstřík**. Výroční zpráva (konsolidovaná výroční zpráva) musí obsahovat účetní závěrku (konsolidovanou účetní závěrku) ověřenou auditorem a musí být uveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup a zaslána komisi v elektronické a písemné podobě. Pololetní zpráva emitenta musí obsahovat zprávu o auditu, pokud údaje podle odstavce 2 písm.a) ověřuje auditor (pololetní zpráva je odeslána komisi v elektronické podobě a uveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup).	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 118 odst. 1,2 zák. 256/2004 Sb.
	b) obchodník s CP	vždy	§ 16 odst. 1 zák. 256/2004 Sb.	**Obchodní rejstřík**. Výroční zpráva (konsolidovaná výroční zpráva) musí obsahovat účetní závěrku (konsolidovanou účetní závěrku) ověřenou auditorem a být uveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup a předána komisi.	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 16 odst. 1 zák. 256/2004 Sb.
	c) banky	vždy	§ 22, 23 zák. 21/1992 Sb.	**Obchodní rejstřík** + předání ČNB	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 23 zák. 21/1992 Sb.
	d) investiční společnosti, podílové fondy, investiční fondy	vždy	§ 25, odst. 1,2, 26a zák. 248/1992 Sb.	**Obchodní rejstřík** + Středisko CP, KCP	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 25 zák. 248/1992 Sb.
	e) pojišťovny (kromě pojišťoven uvedených v bodě 6)	vždy	§ 24 zák. 363/1999 Sb.	**Obchodní rejstřík** + MF	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 24 zák. 263/1999 Sb.
2. Spořitelní a úvěrová družstva		vždy	§ 8a zák. 248/1992 Sb.	**Obchodní rejstřík** + Úřad pro dohled nad družstevními záložnami	§ 38i zák. 513/1991 Sb. § 24 zák. 248/1992 Sb.
3. Ostatní obchodní společnosti a družstva 4. Zahraniční osoby, které v ČR podnikají nebo provozují jinou činnost 5. Fyzické osoby – podnikatelé, kteří vedou účetnictví (a jsou zapsány v obchodním rejstříku, v závislosti na dosaženém obratu, na základě svého rozhodnutí, účastníci sdružení bez právní subjektivity, ostatní fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů)		Pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v bodě 1 tohoto přehledu.	§ 20 odst. 1b–1d zák. 563/1991 Sb.	Účetní závěrka; v případě povinnosti auditu se zveřejňuje i výroční zpráva a zpráva auditora – vše ve sbírce listin **obchodního rejstříku.**	§ 3; 38i zák. 513/1991 Sb.
6. Ostatní subjekty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis			§ 20 odst. 1e zák. 563/1991 Sb.	V souladu s ustanovením zvláštních předpisů	
	a) VZP	vždy	§ 6 odst. 2 zák. 551/1991 Sb.	Výroční zpráva – **vhodným způsobem**	§ 6 odst. 4 zák. 551/1991 Sb.
	b) zaměstnanecké pojišťovny	vždy	§ 15 odst. 1 zák. 280/1992 Sb.	Výroční zpráva – **vhodným způsobem**	§ 15 odst. 3 25 zák. 280/1992 Sb.
	c) nadace	vždy	§ 24 odst. 2 zák. 227/1997 Sb.	Výroční zpráva, jejíž součástí je i účetní závěrka a v případě povinnosti auditu i výrok auditora – vše uloženo u **rejstříkového soudu.**	§ 5 odst. 1a § 25 odst. 2 a 3 zák. 227/1997 Sb.
	d) nadační fondy	Úhrn celkových nákladů nebo výnosů je vyšší než 3 mil. Kč nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 mil. Kč v roce, za který je účetní závěrka sestavována.			
	e) politické strany a politická hnutí	vždy	§ 18 odst. 1 zák. 424/1991 Sb.	Výroční finanční zpráva, jejíž součástí je i účetní závěrka – **veřejně přístupné informace**, lze nahlédnout a pořizovat výpis nebo opis či kopii v kanceláři PS PČR.	§ 18 odst. 4 zák. 424/1991 Sb.
	f) obecně prospěšné společnosti (o.p.s.)	V následujících případech: a) o.p.s. je příjemcem dotací ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případě z jiného územního orgánu nebo od státního fondu, jejichž celkový objem v roce, za nějž je účetní závěrka sestavována, přesáhne 1 milion Kč; b) o.p.s. nezřídí dozorčí radu; c) výše čistého obratu o.p.s. překročila 10 mil. Kč.	§ 19 odst. 2 zák. 248/1995 Sb.	Výroční zpráva, jejíž součástí je i účetní závěrka a v případě povinnosti auditu i výrok auditora – **výroční zpráva musí být veřejně přístupná.**	§§ 20–21 zák. 248/1995 Sb.
	g) žadatel – právnická osoba – investiční pobídky		§ 3 odst. 3 zák. 72/2000 Sb.		
	h) Česká konsolidační agentura	vždy	§ 16 odst. 2 zák. 239/2001 Sb.	**Výroční zpráva**, ve které agentura uvádí údaje z účetní závěrky ověřené auditorem.	§ 16 odst. 3 zák. 239/2001 Sb.
	i) státní podnik		§ 18 odst. 1 zák. 77/1997 Sb.	**Obchodní rejstřík**	§ 38i zák. 513/1991 Sb.

Služby auditora v ostatních případech, kdy to umožňuje nebo stanoví zvláštní zákon		Odkaz *)	Povinnost vytvořit občanům PŘÍSTUP K INFORMACÍM	Odkaz *)
Hlavní město Praha a městské části	Podrobnosti stanoví zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.	§38 odst. 1 zák. 131/2000 Sb.	**umožnit občanům nahlížet** do rozpočtu a závěrečného účtu a pořizovat si z nich výpisy	§7 zák. 131/2000 Sb.
Obce		§42 odst. 1 zák. 128/2000 Sb.	**umožnit občanům nahlížet** do rozpočtu a závěrečného účtu a pořizovat si z nich výpisy	§16 odst. 2 zák. 128/2000 Sb.
Dobrovolné svazky obcí		§53 odst. 1 zák. 128/2000 Sb. §26 odst. 1 zák. 131/2000 Sb.	**umožnit občanům vyjadřovat se** k návrhu rozpočtu svazku obcí a k závěrečnému účtu svazku obcí	§52 zák. 128/2000 Sb.
Ověření splnění podmínek pro poskytnutí dotace soukromým školám, předškolním a školským zařízením	Podrobnosti stanoví metodický pokyn MŠMT.	§6 odst. 5 zák. 306/1999 Sb.		

*) na zákon v platném znění

Co nabízí Komora auditorů ČR

Eva Rokosová

Komora auditorů České republiky (KA ČR) je profesní organizace zřízená zákonem o auditorech č. 254/2000 Sb. za účelem správy auditorské profese v České republice. Komora plní v této oblasti funkci veřejné správy, která jí byla svěřena zákonem. Jde zejména o tyto aktivity:

- *vedení seznamů auditorů a auditorských společností, takže kdokoli si může v sídle komory nebo na www.kacr.cz ověřit, zda osoba, se kterou uzavírá smlouvu o provedení auditu, je skutečně zapsána v seznamu auditorů v souladu se zákonem a zda má platné oprávnění nebo pozastavenou činnost;*
- *ve veřejné části seznamů jsou u příslušných osob také uvedena kárná opatření, pokud byla udělena a dosud nevymazána, což může být vodítkem při výběru auditora;*
- *organizování a příprava auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky (určené pro auditory z jiných zemí Evropské unie), složené z osmi dílčích písemných částí a závěrečné ústní části, jmenuje polovinu členů zkušební komise, přičemž druhou polovinu jmenuje Ministerstvo financí ČR;*
- *organizuje složení profesního slibu pro uchazeče, kteří úspěšně složili auditorskou zkoušku, na požádání je zapisuje do seznamu auditorů a vydává jim osvědčení o zápisu, kterým se můžou prokázat svým klientům;*
- *podpora kvality práce účetních a auditorů formou metodické podpory, tj. konzultace, odborné články a vzdělávací akce při aplikaci závazných předpisů, zejména zákona o účetnictví a souvisejících vyhlášek Ministerstva financí, při aplikaci Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a při aplikaci Mezinárodních standardů pro audit (ISA);*
- *nabídka odborných publikací jak v originále (angličtina) nebo přeložených do češtiny (sborník IAS/IFRS, sborník ISA, příručky pro audit, sborníky pro uchazeče o složení zkoušky, profesní předpisy);*
- *nabídka odborného vzdělávání pro uchazeče o složení auditorské zkoušky formou série přípravných kurzů k jednotlivým dílčím zkouškám;*
- *nabídka vzdělávacích kurzů pro auditory i další zájemce z řad odborné veřejnosti na aktuální témata, např. Mezinárodní auditorské směrnice, Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, další nabídka se týká témat v návaznosti na nové zákony a vyhlášky;*
- *odborný časopis Auditor s e-přílohou, který je vydáván 10x ročně, kromě auditorů jej odebírá již řada předplatitelů;*
- *odborné konzultace (placené) ke speciálním případům či otázkám z oblasti účetnictví nebo auditu, které zasílají kromě auditorů stále častěji i odborníci z podniků;*
- *dohled nad kvalitou práce auditorů, který provádí dozorčí komise buď namátkou nebo na základě došlého podnětu; zjistí-li porušení zákona nebo profesních předpisů komory, předává věc kárné komisi, která je oprávněna udělit kárné opatření, počínaje napomenutím přes finanční pokuty a pozastavení oprávnění až po vyškrtnutí ze seznamu auditorů (komora však není zmocněna řešit náhrady škody, které je možno řešit jen žalobou k příslušnému soudu, nedojde-li k mimosoudní dohodě);*
- *na stránkách www.kacr.cz lze zveřejnit bezplatně vypsání výběrového řízení na auditora;,*
- *placenou inzerci v časopise Auditor, kterou obdrží všichni auditoři a asistenti auditora.*

Veškeré informace o komoře, nabídky vzdělávání, publikací, termíny zkoušek jsou veřejně přístupné na www.kacr.cz v příslušných sekcích. KAČR působí v tuzemsku od roku 1993 a v této relativně krátké době dvanácti let dosáhla významných úspěchů v plnění svého poslání vytvořením funkční organizační struktury, personálního obsazení kanceláře, vytvořením vnitřních pravidel i organizační kultury. Uznání na mezinárodním poli získala členstvím v celosvětové organizaci účetních IFAC se sídlem v New Yorku a zejména pak přijetím za řádného člena Evropské federace účetních a auditorů (FEE) se sídlem v Bruselu. V současné době komora spolupracuje s Ministerstvem financí na tzv. akčním plánu MF pro audit a účetnictví, další úkoly čekají komoru v souvislosti s novou směrnicí Evropské unie o auditu, jejímž cílem je zpřísnit pravidla pro auditory a zajistit lépe jejich nezávislost po řadě nedávných skandálů vzniklých následkem zkreslování účetnictví u významných obchodních společností v USA i v Evropě.

Autorka je ředitelkou Úřadu KA ČR

K povinnosti auditu ze zákona a k případným dalším službám auditora podle zvláštních zákonů

Eva Fišerová

V obecném povědomí veřejnosti je role auditorů vnímána spíše ve vztahu k obchodním společnostem a především ke kapitálovému trhu. V poslední době se však již publikují i informace o působnosti auditorů u dalších subjektů, u kterých je činnost auditora jako nezávislé a kvalifikované osoby významná. V našem právním řádu je tato skutečnost reflektována v celé řadě zákonů, v nichž se vyžaduje i u nepodnikatelských subjektů ověření účetní závěrky a mnohdy i výroční zprávy auditorem. Základním předpisem, jenž stanoví konkrétním subjektům povinnost auditu, je zákon o účetnictví, a sice v § 20, který se v konkrétním výčtu orientuje na podnikatelské subjekty. Povinnost auditu neplatí pro subjekty v průběhu konkurzu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 měsíců, a dále pro mimořádnou účetní závěrku v případě vyrovnání.

Nad rámec zákona o účetnictví stanoví povinnost auditu podnikatelským i nepodnikatelským subjektům zvláštní zákony. Povinnosti auditora stanoví zákon o auditorech. Na zákon o účetnictví navazuje v příslušných ustanoveních o sbírce listin v obchodním rejstříku obchodní zákoník z hlediska zveřejňování vymezených informací z účetní závěrky a výroční zprávy. Současně obchodní zákoník stanoví, že v určených případech se zveřejňuje i zpráva auditora o auditu. Vedle povinností podle zákona o účetnictví a zákona o auditorech obchodní zákoník stanoví auditorské ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami spadajícími do podnikatelského seskupení a povinnost auditu ve vybraných případech při přeměnách společností. Zveřejňování obdobných informací nepodnikatelskými subjekty řeší zvláštní zákony.

V připojené tabulce je přehled subjektů, které podléhají povinnosti auditu a odvolávek na zákony, jež povinnost auditu stanoví, jakož i promítnutí povinnosti zveřejňování informací, o nichž je zmínka výše. V tabulce je uveden i přehled o službách auditora v ostatních případech, kdy to vyžaduje či umožňuje zákon. Z tabulky vyplývá, že jde o přehled skutečností prokazatelně ve veřejném zájmu, který je v konkrétních případech obecný, jako např. u zdravotních pojišťoven, penzijních fondů apod. Z hlediska veřejného zájmu jsou významné informace o přezkumu hospodaření měst, obcí a dobrovolných svazků obcí, pro který lze podle zvláštního zákona využít služeb auditora.

Rovněž v případech dalších subjektů, které využívají služeb auditorů, jde o podporu jejich důvěryhodnosti, například u nadací a nadačních fondů ve vztahu k zakladatelům a potenciálním dárcům, u politických stran ve vztahu k jejich členům a veřejnosti. Naplnění účelu činnosti auditora je nutno vnímat v širších souvislostech s měnícím se právním prostředím, které klade nemalé nároky na jeho znalosti. Základní rámec pro nezávislý výkon auditu je dán především zákonem o auditorech a vnitřními předpisy Komory auditorů České republiky, jež jsou v souladu i s mezinárodními profesními předpisy. V nejbližších letech lze očekávat další změny v českých předpisech, které se bezprostředně dotýkají auditorů, a to i v návaznosti na novou 8. směrnici EU o auditu.

Autorka je metodičkou Úřadu KA ČR

Kárná komise Komory auditorů ČR, která je »interním soudním orgánem«, stanovuje peněžité tresty

Kvalitu auditu podpoří stálá péče o vzdělávání

Metodická pomoc je poskytována i formou odborných článků se zaměřením na oblast auditu, účetnictví a daní v časopise Auditor a v jeho elektronické příloze.

Jiří Vrba

Téma kvality auditu je velkou příležitostí a současně výzvou nejen pro auditory registrované Komorou auditorů ČR (dále jen KA ČR), ale v podstatě pro auditory na celém světě. Důvod je prostý: změnit tvář auditu v očích odborné veřejnosti po četných účetních skandálech ve Spojených státech a v Evropě. Nemůžeme totiž s jistotou říci, že se již žádné další nebudou opakovat.

Není účelem tohoto příspěvku se snažit pomocí složitých rozkladů o rehabilitaci auditorů a tvrdit, že na těchto skandálech nenesou žádnou vinu, ačkoliv je zřejmé, že jejich medializace nebrala příliš v úvahu práva a povinnosti auditorů na jedné straně a odpovědnost statutárních orgánů na straně druhé. Čtenář tak mohl dojít k logickému závěru, že v těchto zjištěných případech auditoři vedli účetnictví, sestavovali daňové přiznání a prakticky odpovídali v auditované společnosti za vše. Za co vlastně odpovídali pověření pracovníci statutárního orgánu v oblasti účetnictví, rozplétají dodnes různé vyšetřující a soudní orgány a nestačí se divit (viz již některé dílčí výsledky soudních jednání například u zkrachované společnosti Enron). Otázku kvality řeší Komora auditorů ČR v současné době především stálou péčí o vzdělávání auditorů.

Kontinuální profesní vzdělávání

Principy tohoto vzdělávání mají základ v tzv. celoživotním vzdělávání, kterým musí procházet každá nezávislá profese, ať se jedná o lékaře, advokáty, účetní, architekty nebo o další řadu svobodných povolání. Výkon těchto profesí se nemůže obejít bez cílevědomého doplňování znalostí. Formy jsou různé. První z nich je studium odborné literatury – v případě auditora jde o nekonečný proces neustálých změn v právních předpisech. Znalost aktuálního stavu platné legislativy a správné orientování se v ní je jednou ze základních podmínek kvalitní práce auditora. Další formou může být návštěva odborných seminářů na dané téma, neboť řada nových, respektive novelizovaných předpisů není jednoznačně formulována a ucelený výklad včetně potřebné diskuse je jedinou možností, jak příslušnou změnu pochopit a správně aplikovat v praxi.

Významnými tématy byly v letech 2003 až 2005 Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), jejichž povinné zavedení určuje pro vybrané účetní jednotky kotované na burze cenných papírů novela zákona o účetnictví s platností od 1. 1. 2005. Tématem, které bude vyhlášeno pro rok 2006 a následující, budou Mezinárodní auditorské standardy, jejichž zavedení bylo schváleno radou komory s platností od 1. ledna 2006. Jejich přijetí je rovněž jednou z forem zvýšení kvality auditu, neboť aplikace těchto standardů zaručuje jednotný systém auditorských postupů, které využívají auditoři na celém světě – sdružení v mezinárodní organizaci IFAC, jejímž je KA ČR řádným členem téměř od svého vzniku.

Každý auditor, který je registrován v komoře, je povinen splnit podmínky tohoto vzdělávání v minimálním rozsahu 35 hodin ročně – tento limit bude od 1. 1. 2006 zvýšen na nejméně čtyřicet hodin v souladu se mezinárodním vzdělávacím standardem IES č. 7 (Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence). O splnění této povinnosti je nutno podat písemnou zprávu za uplynulý rok. V případě, že toto není ze strany auditora splněno, vystavuje se riziku, že s ním bude zahájeno kárné řízení. Za srovnatelnou činnost povinného vzdělávání je uznávána též lektorská či publikační činnost auditora, jejíž výkon automaticky předpokládá vysokou znalost odborné problematiky a platné legislativy. Výjimkou jsou vybraná témata, která nelze nahradit žádnou z naznačených forem.

Metodická činnost

Příslušné výbory zřízené radou komory podporují správný výkon auditorské profese. Jsou to například výbor pro auditorské směrnice a výbor pro metodiku. Ty mají základní význam při výkladu účetních předpisů u různých typů účetních jednotek a při aplikaci auditorských směrnic (viz již zmíněná činnost při překladu Mezinárodních auditorských standardů IFAC do češtiny a vydání tzv. aplikačních doložek). V současné době se připravuje další významná pomůcka pro podporu auditorských technik ve formě auditorského manuálu, který byl původně zpracován v první polovině devadesátých let minulého století a nyní dochází k jeho zásadnímu přepracování, a to s přihlédnutím k aktuálním změnám v právních předpisech a auditorských směrnicích. Metodická pomoc je poskytována i formou odborných článků se zaměřením na oblast auditu, účetnictví a daní v časopise Auditor, který vychází desetkrát ročně, a v jeho elektronické příloze.

Dohled nad činností auditorů

Nepřímou formou podpory kvality auditu je také výkon dozorčí a kárné komise komory, i když jejich funkce není auditory bezprostředně vnímána pozitivně. Dozorčí komise zajišťuje ze zákona povinný dohled nad výkonem činnosti auditorů. Každý auditor by měl podle vnitřních směrnic komory projít nejméně jednou za šest let touto kontrolou – formou kontroly dokumentace auditora o průběhu auditu. Touto dokumentací je spis auditora, který je auditor povinen vést o každém klientovi zvlášť a samostatně za každou ověřovanou účetní závěrku. I tato forma dohledu má podpůrnou a výchovnou funkci – zjištěné nedostatky jsou publikovány, popř. rozebírány na samostatných odborných seminářích.

Pokud dozorčí komise zjistí, že auditor při své činnosti pochybil, předává své zjištění kárné komisi, která je do určité míry »interním soudním orgánem«, jenž má za povinnost stanovit trest. Jde o peněžité tresty, které mohou být až do výše 500 tisíc Kč. Zcela výjimečným trestem je odebrání oprávnění auditora. Ačkoliv se může zdát, že tato represivní funkce nemá význam pro podporu auditu, opak je pravdou. Správná a důsledná činnost těchto orgánů má význam při zjištění přestupků závažného charakteru, což tvoří současně prevenci, aby se zjištěné chyby již neopakovaly.

Další významnou funkcí těchto orgánů je sledování denního tisku, kde z vlastního podnětu komora zahajuje šetření v případech, kdy dochází k medializaci určitého problému, který by mohl mít vztah k výkonu auditorské činnosti. Tento postup vychází rovněž ze snahy vyloučit případné pochybení auditora dříve, než se na auditora nebo komoru obrátí případný stěžovatel. Pokud dojde v tomto případě – i bez podání stížnosti – ke zjištění, že auditor skutečně pochybil, je zahájeno kárné řízení.

Autor je viceprezident Komory auditorů ČR

Role auditora ve veřejném sektoru

Petr Šrámek

Veřejný sektor zahrnuje širokou škálu subjektů, které přes rozdíly ve svém postavení a činnosti mají jeden společný znak. Tím je skutečnost, že v plném či významném rozsahu financují svoji činnost z prostředků některého z rozpočtů, tedy z daní placených jednotlivými právnickými či fyzickými osobami či ze zdrojů daním podobným (zdravotní pojištění apod.). Je proto žádoucí, aby nakládání s takovými prostředky bylo vedle systému rozpočtových pravidel či pravidel pro získání a čerpání různých forem dotací podrobeno i systematickému ověřování z hlediska správnosti a hospodárnosti jejich použití. Takové ověřování či kontrolu, chceme-li použít tohoto výrazu, je možné v zásadě provádět třemi způsoby (mezi ně nezahrnuji činnost NKÚ):

a) prostřednictvím pracovníků interního auditu daného subjektu,
b) prostřednictvím pracovníků jiného orgánu spadajícího do veřejného sektoru,
c) prostřednictvím nezávislého auditora.

Nechci se pouštět do kritiky provádění kontroly způsobem ad a) či ad b), neboť nepochybuji, že příslušní kontrolní pracovníci jsou pro svoji činnost řádným způsobem odborně připraveni. Existuje však jeden aspekt, který jejich činnost může v očích veřejnosti znevážit. Tím je absence nezávislosti, kterou nelze ničím nahradit. I kdyby tito pracovníci pracovali na nejvyšší možné odborné úrovni a osobně nepodléhali žádnému vlivu, který by mohl výsledky jejich práce ovlivnit, přesto bude v myslích mnoha lidí vznikat, a to třeba naprosto neoprávněně, dojem, že takto pojatá kontrola sledovala i jiné cíle. Může tomu být například proto, že mezi kontrolovaným a kontrolujícím subjektem mohou existovat veřejně známé rozpory, ale též i z důvodu, že se kontrola netýká vždy celkové činnosti kontrolovaného subjektu, ale posuzují se jen vybrané záležitosti bez souvislosti s celkovou činností kontrolovaného subjektu a výjimečná chyba pak jakoby charakterizuje celkovou činnost apod.

Aniž bych chtěl touto cestou dělat reklamu auditorské profesi, jsem přesvědčen, že s výjimkou kontrolní činnosti spadající do kompetence NKÚ by kontrolní činnost nad veřejnými prostředky měla být předmětem činnosti nezávislé odborné profese, kterou v současné době představuje právě profese auditorská. K tomuto závěru mne vedou zejména tyto skutečnosti:

- Výkon auditorské činnosti je podrobně upraven nejen zákonem o auditorech, ale především auditorskými standardy, jakož i standardy vztahujícími se k jiným, tzv. ověřovacím činnostem auditora. Jedná se přitom o standardy mezinárodní, a to nejen pokud jde o jejich vznik, ale zejména pokud jde o prověření jejich kvality rozsáhlou mezinárodní praxí. Těmito standardy se musí každý auditor řídit i v případě, neprovádí-li audit účetní závěrky, ale jiný druh práce, jejímž cílem je kupříkladu ověření hospodaření s veřejnými prostředky. Tyto standardy určují nezávisle na vůli auditora, jaké postupy a metody musí auditor při výkonu své činnosti aplikovat. Tím se výrazně omezuje případná účelovost kontrolních postupů.
- Svoji činnost provádí auditor za podmínek stanovených etickým kodexem, jehož zásady a znění jsou rovněž převzaty z mezinárodního prostředí a mezinárodní praxí jsou dlouhodobě prověřeny. Etickým kodexem se musí auditor řídit vždy a za všech okolností. Otázka nezávislosti auditora na kontrolovaném subjektu je přitom jedním z klíčových požadavků tohoto kodexu. Ze zákonné úpravy postavení auditora přitom vyplývá, že není závislý na případných zájmech další osoby (např. svého zaměstnavatele) a nemůže být touto osobou nijak instruován či ovlivňován. Tento aspekt bude vždy chybět v těch případech, kdy kontrolu provádějí vlastní pracovníci, popřípadě pracovníci nadřízeného orgánu. Tímto názorem se v žádném případě nechci dotknout profese interních auditorů, kteří podléhají prakticky stejným principům jako auditoři externí. Interní auditoři však pracují především pro vlastního zaměstnavatele, nikoliv pro veřejnost a veřejný zájem, jako je tomu v diskutované problematice.
- Nezávislost auditora je objektivně zvýšena i skutečností, že auditor, pokud jde o vlastní audit, neposkytuje své služby prioritně svému klientovi (či svému zaměstnavateli), ale všem osobám, které na výsledcích hospodaření jeho klienta mají právní či jiný zájem. Především těm jsou výsledky činnosti auditora určeny.
- Každý auditor je povinen účastnit se kontinuálního profesního vzdělávání pod kontrolou KA ČR. Tím je ve vysoké míře zaručena jeho odborná způsobilost.
- Dodržování auditorských povinností je pod pravidelnou kontrolou dozorčího orgánu KA ČR. Z dokumentace, kterou je auditor povinen o své činnosti vést, je jasně patrné, jakým způsobem se svých povinností zhostil. Zákonné lhůty upravující povinnost archivace této dokumentace jsou natolik dlouhé, že kvalitu provedení auditorské zakázky lze zkontrolovat i s relativně dlouhým časovým odstupem.
- Kontrola hospodaření s veřejnými prostředky se netýká pouze rozpočtových prostředků, popřípadě prostředků různých dotací, grantů apod. U řady subjektů se týká i hospodaření s vlastním majetkem, dluhové služby a dalších transakcí typických pro podnikatelské prostředí. V tomto směru má většina auditorů pravděpodobně mnohem více praktických zkušeností, než jakých může nabýt pracovník orientovaný převážně na rozpočtovou či příbuznou problematiku.

I v auditorské profesi, a to i u největších auditorských firem, vznikly v minulosti problémy, které v konečném důsledku znamenaly až zánik auditorské firmy. I česká auditorská profese má ve své dosavadní historii nepopsaná místa. Není mně například znám žádný případ, kdy by byl auditor zažalován za porušení auditorských povinností, což však nic nemění na systémovém pohledu na danou problematiku. Poslední otázkou, o které se chci zmínit, jsou náklady na činnost externího auditora. Ponechám-li stranou skutečnost, že se vždy jedná o částky v zásadě zanedbatelné vzhledem k celkovým nákladům, respektive výdajům kontrolovaného subjektu, má objednávající vždy možnost v poptávkovém řízení požadovat cenovou kalkulaci (např. cenu za jednu hodinu výkonu) a předpokládaný počet hodin. Poznamenávám však, že tento údaj nelze chápat absolutně (např. počet hodin činnosti auditora je závislý i na součinnosti kontrolovaného subjektu). V každém případě platí, že auditorská profese jako celek nabízí služby širokého okruhu auditorů a auditorských firem pohybujících se v různých cenových relacích. Ne vždy ale platí, že nejnižší cenová nabídka musí být nutně tou nejvýhodnější a naopak nejvyšší cenová nabídka musí být tou nejméně výhodnou. Rozdíl může být kupříkladu způsoben tím, že ve vyšší ceně jsou zahrnuty náklady na systematické vzdělávání auditora, respektive jeho zaměstnanců, náklady na zpracování, udržování a rozvoj vnitřních metodik, vícestupňový vnitřní kontrolní systém apod., tedy náklady na zajištění kvality nabízené služby. Nezávislý audit a nezávislá kontrola by v případě veřejného sektoru měly nacházet stále větší uplatnění právě pro svoji nezávislost. V opačném případě mohou být výsledky činnosti kontrolních pracovníků různých orgánů zpochybňovány (občas i apriorně) z důvodů zmíněných v tomto článku.

Autor je předsedou výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR

Na vydání přílohy se finančně podílely tyto firmy:

Ardum & Partners, s.r.o., Jeremenkova 763/88, 140 00 Praha 4, www.ardum.cz ● **AUDIT BUSINESS SERVICE s.r.o.,** Velkopavlovická 12, 628 00 Brno, www.auditbs.cz ● **AUDIT PLUS s.r.o.,** Žerotínova 35/1124, 130 00 Praha 3, www.auditplus.cz ● **BDO CA s.r.o.,** Marie Steyskalové 14, 616 00 Brno, www.bdoca.cz ● **BDO CB s.r.o.,** Otakara Ostrčila 18, 370 05 České Budějovice, www.bdo.cz ● **BDO Finkonsult s.r.o.,** Masarykova 854/102, 312 00 Plzeň, www.bdo.cz ● **BDO CS s.r.o.,** Olbrachtova 1980/5, 140 00 Praha 4, www.bdo.cz ● **BDO Tax PL s.r.o.,** Pražská 37/45, 301 50 Plzeň-město, www.bdo.cz ● **BRÁZDA-AUDIT CZ s.r.o.,** Zátkovo nábřeží 7, 370 01 České Budějovice, www.brazda-audit.cz ● **BUSINESS VM SERVICE, s.r.o.,** Všebořická 82/2, 400 01 Ústí nad Labem, www.bvmaudit.cz ● **DANEPO s.r.o.,** Masarykova 334/20, 746 01 Opava, www.danepo.cz ● **Deloitte s.r.o.,** Týn 641/4, 110 00 Praha 1, www.deloitte.cz ● **Ernst & Young Audit & Advisory, s.r.o.,** člen koncernu, Karlovo nám. 10, 120 00 Praha 2, www.ey.com/cz ● **FINAUDIT s.r.o.,** Vlhká 14, 602 00 Brno, www.finaudit.cz ● **HAYEK, spol. s r.o., holding,** Jindřišská 901/5, 110 00 Praha 1, www.hayek.cz ● **Horwath TPA Notia,** Mánesova 28, 120 00 Praha 2, www.horwath.cz ● **IB Grant Thornton Audit s.r.o.,** Na Bojišti 18, 120 00 Praha 2, www.ib-grantthornton.com ● **KPMG Česká republika, s.r.o.,** Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8, www.kpmg.cz ● **MAC, s.r.o.,** Havlíčkova 15, 110 00 Praha 1 ● **Mazars Audit s.r.o.,** Pobřežní 3, 186 00 Praha 8, www.mazars.cz ● **NÖRR STIEFENHOFER LUTZ CZ Consulting s.r.o.,** Na Příkopě 15, 110 00 Praha 1, www.noerr.com ● **PricewaterhouseCoopers,** Kateřinská 466/40, 120 00 Praha 2, www.pwc.cz ● **PRIMASKA AUDIT, a.s.,** Nad Primaskou 27, 100 00 Praha 10, www.primaska.cz ● **PROXY, a.s.,** Klicperova 8, 150 00 Praha 5, www.proxyprg.cz ● **Rödl & Partner Audit, s.r.o.,** Platnéřská 2, 110 00 Praha 1, www.roedl.cz ● **SP Audit, s.r.o.,** Korytná 47/3, 100 00 Praha 10, www.spaudit.cz ● **TACOMA Auditing, a.s.,** Bredovský dvůr – Olivova 4, 110 00 Praha 10, www.tacoma.cz ● **VORLÍČKOVÁ & LEITNER Audit s.r.o.,** Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, www.leitner-leitner.com