

Auditorská profese v České republice



Komora auditorů České republiky

Opletalova 55, 110 00 Praha 1

Tel.: 224 212 670

Fax: 224 211 905

e-mail: kacr@kacr.cz

www.kacr.cz

© Komora auditorů České republiky, Praha 2013

ISBN 978-80-86679-25-9

Ilustrace: Vladimír Jiránek

Grafika: Grafické studio Detail, www.studiodetail.cz

Tisk: Studio Art Print, www.artprint.cz

Vážené dámy a pánové,

Jsem velmi potěšen, že Vám mohu představit publikaci vydávanou u příležitosti 20. výročí vzniku Komory auditorů České republiky. Není to tak dávno, co jsme oslavovali 15. výročí vzniku Komory auditorů a já jsem se jako čerstvě zvolený prezident KA ČR stále ještě seznamoval s úkoly, které jsou na profesní orgány kladeny.

I když předkládaná publikace kromě článků osvětlujících činnost auditorů rekapituluje uplynulých 20 let, dovoluji mi, abych se ve svém úvodním slově zaměřil na období posledních 5 let, které přineslo do naší profese řadu závažných změn, a troufnu si tvrdit, že obsahově se jedná o jedno z nejsložitějších období od vzniku naší profese.

Auditorská profese prochází v posledních letech procesem zásadních změn a jen díky aktivnímu působení všech volených orgánů KA ČR mohu odpovědně uvést, že se profesí i přes řadu úskalí daří v převážné většině svých aktivit působit na osvědčených principech samosprávného řízení, byť modifikovaného z důvodu celé řady legislativních změn.

Jsme aktivními členy Mezinárodní federace účetních (IFAC) i Federace evropských účetních (FEE) a již před mnoha lety jsme do běžné praxe zavedli povinný postup dle mezinárodních standardů auditu (ISA) a přihlásili se k dodržování Etického kodexu vydávaného Mezinárodní radou pro etické standardy.

V textu publikace zástupci profese podrobněji informují o tom, čím jsme se zabývali a čeho se nám v uplynulých letech podařilo dosáhnout. Dovolte mi proto, prosím, abych se ze svého pohledu podrobněji věnoval klíčovému událostem, které byly stěžejní nejen

v minulosti, ale svým obsahem stále ovlivňují a budou ovlivňovat naši činnost i v nadcházejících letech.

Jedná se především o požadavky nové směrnice Evropského parlamentu a Rady z května 2006 o povinném auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, které byly do české

legislativy zapracovány prostřednictvím nového zákona o auditorech z dubna 2009. Jako zcela klíčová se v běžné praxi postupně vykrystalizovala dvě základní témata – působení Rady pro veřejný dohled nad auditem a kvalita práce auditora. Zákon o auditu zachoval, na rozdíl od praxe v mnohých evropských zemích, profesní organizaci auditorů poměrně vysokou míru autonomie. Uvedený stav není jen výsadou naší profese, ale i závazkem, že se dokážeme vypořádat se všemi souvisejícími úkoly včas a v odpovídající kvalitě. Ještě jsme si ani pořádně nestačili zvyknout na nová pravidla a již přichází opět Evropská komise s dalšími iniciativami směřujícími k dalšímu posílení působení dohledových orgánů a, dle jejích slov, k obnovení důvěry veřejnosti v auditorskou profesi.

Jak na všechny tyto změny reaguje auditorská obec? Potěšitelné je, že dochází k nárůstu počtu malých a středních auditorských firem, naopak počet samostatně podnikajících osob již klesl pod 50 %. Zajímavým trendem je i posilování těchto menších firem odborníky s mezinárodními zkušenostmi. Trh s auditorskými službami je po letech růstu stabilizovaný, celkový objem tržeb výrazně neklesá, i když tlak na auditorské honoráře zůstává značný.



Považuji za velmi důležité trvale sledovat vývoj v oblasti malých a středních podniků a auditorských praxí (SME/SMP). Komora musí tento segment trhu vnímat jako prioritní a podporovat jej všemi možnými prostředky. Stále platí, že profese může být úspěšná jenom tehdy, pokud se naprostá většina jejích členů ztotožní s náročnými požadavky na kvalitu práce auditora.

Proto i tlak na kvalitu práce auditora zůstává naší prioritou. Kontrola kvality však nemůže být samoučelná, musí nejen odhalovat nedostatky, ale zároveň být i rádcem a pomocníkem. Nové pojetí kontrolní činnosti, zaměřené na odhalování rizik v práci auditora, se musí stát prioritou práce, ponechání odpovědnosti za výkon kontrolní činnosti na úrovni profesní samosprávy je totiž také dlouhodobým závazkem.

Profesní samospráva nemůže fungovat bez dobrého zázemí. I v této oblasti došlo v minulých letech k zásadním změnám na vedoucích pozicích úřadu Komory auditorů s cílem zajistit plnění nových, zákonem uložených úkolů včetně tolik požadovaného

oddělení podpory činnosti volených orgánů z úrovně úřadu komory.

Aktivní spolupráci s Radou pro veřejný dohled nad auditem a s Ministerstvem financí ČR považuji za další prioritu. Naším společným zájmem musí být garance kvalitního provedení auditu. Spolupráce s bankovním sektorem je další oblastí, kde auditoři mají své nezastupitelné místo, ať je to oblast spolupráce s orgány bankovního dohledu, tak i využití naší práce jednotlivými finančními institucemi.

Jsem přesvědčen, že důstojné oslavy 20. výročí naší existence připomenou i širší veřejnosti roli auditora jako garanta transparentního a objektivního vykazování. Zároveň věřím, že auditoři budou mít příležitost si na řadě připravovaných jednání vzájemně vyměnit názory na probíhající změny. Snahou nás všech, kteří se na řízení chodu naší samosprávné profese podílíme, je navázat na vše pozitivní, co bylo v uplynulých letech dosaženo, a trvale usilovat o vytvoření bezproblémového rámce pro výkon auditorské činnosti všemi našimi členy.

Petr Šobotník
prezident Komory auditorů ČR

Obsah

- 7 Co je audit, kde a jak vznikl / Ladislav Mejzlík
- 9 Z historie auditu v České republice / Jiří Vrba
- 13 Proč a jak je regulován audit v EU a v ČR / Stanislav Staněk
- 15 Vývoj a aktuální stav regulace auditu v EU / Petr Kříž
- 18 Postavení a role Federace evropských účetních / Petr Kříž
- 21 Povinnosti nemá jen auditor, ale také auditovaný / Ladislav Mejzlík
- 23 Etika auditorské profese / Libuše Müllerová
- 27 Mlčenlivost auditora a veřejný zájem / Pavel Kulhavý
- 29 Profesní odpovědnost auditora / Vladimír Králíček, Jan Molín
- 32 Osobní integrita auditora / Jiří Pelák
- 35 Co je a není auditorská zakázka / Jiří Pelák
- 41 Mezinárodní auditorské standardy / Michal Štěpán
- 43 Audit ve veřejném sektoru / Vladimír Zelenka
- 45 Malé a střední podniky a auditorské praxe / Jaroslav Dubský
- 49 Spolupráce externího a interního auditora / Bohuslav Poduška
- 52 Profesní způsobilost auditorů a zkouškový systém / Libuše Müllerová, Bohumil Král
- 55 Kontinuální profesní vzdělávání a jeho význam / Jarmila Novotná
- 58 Auditoři auditorů / Daniel Stírký
- 62 Postavení a role Rady pro veřejný dohled nad auditem v regulaci auditorské profese / Jiří Ficbauer
- 65 Kárné postihy auditorů / Jiří Vrba
- 67 Spolupráce a členství KA ČR v profesních organizacích / Dagmar Palková
- 71 Povinnost auditu ze zákona / Lenka Růckerová
- 74 Informační povinnost vybraných účetních jednotek v souvislosti s vedením účetnictví / Lenka Růckerová
- 77 Metodika účetnictví / Hana Březinová
- 79 O Komoře auditorů ČR / Jiří Mikyňa, Athina Lérová
- 92 Vývoj počtu auditorů a struktura auditorské obce
- 96 Rozhovory se zakladateli a prezidenty Komory auditorů ČR

Co je audit, kde a jak vznikl

Motto:

„**AUDIT** - v Anglii revise účtů odbornými znalci, auditory, aby se ověřila jejich správnost. Záleží v tom, že někdo jiný, nezávislý na podmětu podrobeném prohlídce, bezprostředním poznáním stopuje hospodaření, jeho stav a výsledky, nedostatky a vady i příčiny nezdarů s hlediska zákonitých předpisů, zkušeností a zvyklostí obchodních. Prohlídka je buď dobrovolná, nebo nucená (zákonitá). Zvyklost, používati pravidelné dobrovolné prohlídky při hospodaření, není u nás ustálena tou měrou jako v cizině, například v Anglii. Tam působí velký počet osob, které se zabývají revisorstvím z povolání a sloučení jsou od roku 1880 v grémii, nazvaném Institut of Chartered Accountants (počet členů v roce 1903 dva tisíce). Ústav tento je nadán od státu zvláštními výhodami zákonitými. Uznává se tam totiž více než kdekoliv jinde blahodárný účinek výchovný, který má vzápětí tato činnost.“

(viz třídílný *Ottův obchodní slovník*. Nakladatelství J. Otta Praha 1924-25)

Současnost

Podstata onoho původního veřejně učiněného prohlášení o tom, že předložené informace odpovídají realitě, které je učiněno nezávislou kvalifikovanou osobou, zůstala od počátku vzniku auditu nezměněna. Změna je však v tom, že se audit a auditorská profese od té doby výrazně formalizovaly a v současnosti představuje audit celosvětově regulovanou profesi. Jádrem auditorské činnosti se stalo ověřování účetních závěrek společností a hlavním výstupem práce auditora jsou v tomto ohledu auditorské zprávy obsahující výrok auditora, který je analogií onoho původního veřejně učiněného prohlášení.

Výrokem auditor ujišťuje čitatele auditorské zprávy o tom, že účetní závěrka připravená a zveřejněná společností poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti podle stanovených pravidel.

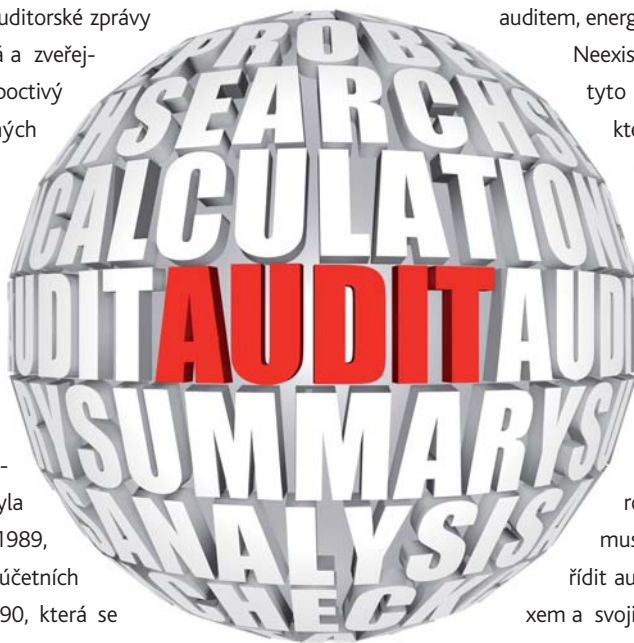
Z podstaty auditu, jeho cílů a způsobu provádění vyplývá, jak velmi je spojen s vyspělostí tržního hospodářství a společnosti vůbec. Proto je pochopitelné, že byl rozvoj auditorské profese u nás od doby, kdy vznikla citovaná definice auditu, přetržen jak válkou, tak obdobím socialismu. Profese auditorů u nás byla v plné míře obnovena až po roce 1989, a to nejprve prostřednictvím Unie účetních ČSFR zaregistrované v květnu 1990, která se

začátkem roku 1991 transformovala do Unie auditorů ČR. Následovalo založení Komory auditorů ČR, která byla jako samosprávná organizace auditorů založena ustavujícím sněmem v únoru 1993 a navazovala bezprostředně na činnost Unie auditorů ČR.

Co je a co není audit

Slovo „audit“ je v současnosti ve společnosti velmi populární a obzvláště je oblíbené politiky a ve veřejném sektoru, a to obecně v souvislosti s jakoukoliv kontrolou. Setkáváme se tak s ekologickým auditem, počítačovým auditem, personálním auditem, forenzním auditem, energetickým auditem a podobně.

Neexistuje všeobecné povědomí o tom, čím se tyto „audity“ liší od auditu účetní závěrky, který je upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který definuje, kdo je auditor, jaké musí mít kvalifikační předpoklady, aby získal oprávnění od Komory auditorů, a jak komora dohlíží na kvalitu činnosti auditorů. Profese auditorů je mezinárodně uznávaná a v rámci EU regulovaná. Na činnost komory dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem, zřízená rovněž zmínovaným zákonem. Auditři musí být při své činnosti nezávislí, musí se řídit auditorskými standardy a etickým kódexem a svoji činnost při auditu musí dokumentovat



vedením auditorského spisu. Pokud tyto své povinnosti poruší, hrozí jim za to sankce upravené zákonem.

Audity, které nejsou upraveny zákonem o auditorech, může provádět v zásadě kdokoliv, koho si zadavatel objedná. Provádění takového „auditů“ není nijak regulováno ani jinak upraveno a navíc činnost takového „auditora“ nepodléhá jakékoliv kontrole nebo dohledu, a nehrozí mu tedy žádné sankce. Termín „audit“ je v takových případech používán jako synonymum termínu „kontrola“.

Komora auditorů nemá žádnou jinou možnost jak termín „audit“ a „auditor“ chránit před zaměňováním se slovy kontrola a kontrolor, než tento rozdíl vysvětlovat, aby veřejnost, která je příjemcem informací obsažených v nejrůznějších zprávách tohoto druhu, dokázala rozlišovat, kdy je taková zpráva zpracována kvalifikovanou nezávislou osobou či společností, jejíž činnost je regulována a je pod profesním a veřejným dohledem, od zpráv zpracovaných osobami, které uvedené kritéria nespĺňují.

Co je výsledkem auditu

Výsledkem práce auditora při ověřování účetní závěrky sestavené společností je auditorská zpráva. Auditorská zpráva obsahuje výrok auditora, který konstatuje, k čemu auditor při auditu účetní závěrky dospěl. Auditorská zpráva obsahující výrok auditora není zpracována jen pro auditovanou společnost, jež audit objednala a jeho provedení

Základní pojmy

povinný (statutární) audit – ověření řádných a mimořádných účetních závěrek, příp. mezitímních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, které vyžaduje zákon,

auditorská činnost – provádění auditu, přezkoumání hospodaření, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů,

auditor – fyzická nebo právnická osoba, které bylo Komorou auditorů vydáno auditorské oprávnění,

zpráva auditora – dokument, v němž auditor vyjadřuje svůj názor na předmět ověřování,

spis auditora – dokumentace prací provedených auditorem v rámci zakázky,

ISA – mezinárodní standardy pro audit.

Typy výroků auditora

Bez výhrad – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz skutečnosti.

S výhradou – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru věrný a poctivý obraz skutečnosti s výjimkou skutečností, které popíše.

Záporný výrok – auditor konstatuje, že podle jeho názoru účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Odmítnutí výroku – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen vydat svůj výrok.

Zdůraznění skutečnosti – Auditor ve svém výroku upozorňuje na skutečnost, která je pro správnou interpretaci účetní závěrky důležitá a jejíž opominutí by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky.

na komerčním základě také hradí. Příjemcem auditorské zprávy je v nejširším slova smyslu veřejnost, která se tímto způsobem může ujistit o tom, že předložená účetní závěrka odpovídá skutečnosti, a to bez toho, že by si to musela jakkoliv sama prověřovat a mít k tomu nezbytné kvalifikační a kapacitní předpoklady.

V průběhu historie auditu se odborná praxe a regulační pravidla obsažená v mezinárodních auditorských standardech a právních předpisech týkajících se auditu ustálila na stručné a srozumitelné formulaci auditorské zprávy a na standardizovaných typech auditorských výroků, které jsou srozumitelné všem potenciálním příjemcům auditorské zprávy. Auditorská zpráva a výrok auditora tedy neobsahují všechny skutečnosti, které auditor v průběhu auditu zjistil, ale pouze závěr, k němuž dospěl na základě provedeného auditu. Typy auditorských výroků a jejich formulace jsou tedy upraveny Mezinárodními auditorskými standardy tak, aby byly stručné a jasné a neumožňovaly nejednoznačnou interpretaci.

Ladislav Mejzlík, první viceprezident Komory auditorů ČR

Z historie auditu v České republice

První profesní organizací byla Unie účetních ČSFR, která vznikla jako sdružení občanů dle zákona č. 83/1990 Sb. a byla registrována Ministerstvem vnitra České socialistické federativní republiky 22. května 1990. Ta sdružovala specialisty a odborníky v oboru účetnictví, finanční a auditorské činnosti a jejím cílem bylo vytvářet vhodné podmínky pro prosazování oborových profesních zájmů, moderních metod a postupů. Mezi zakládajícími členy byla paní Ami Haplová, Jana Ištvánfyová, Libuše Müllerová a pánové Radomír Kosina, Ladislav Langr, Jiří Kožich, Zdeněk Novotný a Milan Svoboda. Unie získala rovněž pověření k výkonu činnosti ověřovatele podle tehdejší vyhlášky č. 63/1989 Sb.

Unie účetních působila až do 7. ledna 1991, dnem 8. ledna 1991 byla Ministerstvem vnitra České republiky zaregistrována změna stanov včetně změny názvu na Unii auditorů ČR a zároveň byla její činnost poprvé omezena pouze na území České republiky. Důvodem změny bylo vytvořit základy samosprávného orgánu auditorské profese, která byla do té doby upravena na základě vyhlášky č. 63/1989 Sb., až do vzniku nezávislého postavení auditorů dle připravovaného zákona



Bývalé sídlo Unie auditorů
ve Spálené ulici.

o auditorech. Zejména rychlý proces privatizace a rozvoj podnikatelského prostředí v ČR vedl k významnému rozšiřování poptávky po auditorských službách a vyžadoval stále vyšší nároky na auditorskou profesi.

Unie auditorů ČR, s posledním sídlem ve Spálené ulici č. 51 v Praze, začala vydávat v roce 1992 první časopis „Auditor“. Na stránkách tohoto speciálního časopisu, určeného pro historicky nově vznikající profesi, se její členové mohli zpočátku průběžně seznamovat s výsledky činnosti Unie. K datu 8. února 1992 sdružovala Unie auditorů ČR - podle údajů valné hromady - celkem 149 řádných členů.

Rada Unie, vedená Bohuslavem Poduškou, položila základy pozdějších odborných výborů Komory auditorů ČR. Zřídila výbory pro auditorské standardy, pro přípravu vzdělávacího a zkuškového systému, pro přípravu statutu a organizačního řádu, pro přípravu disciplinárního řádu, pro přípravu pojištění auditorů a pro přípravu hospodaření komory. V čísle 1/1992 zmíněného časopisu byl poprvé zveřejněn návrh zákona ČNR o auditorech a Komoře auditorů České republiky a dále návrhy prvního statutu a volebního řádu komory.

Kromě zakládajících členů Unie účetních se do nově zvolené Rady Unie auditorů zapojili i další auditori. Byli mezi nimi František Havel, Jan Doležal, Jiří Vrba, Petr Mlčák a Pavel Závitkovský. Samostatnou kapitolou bylo seznamování členů se zásadními připravovanými změnami v účetní a daňové soustavě, mezinárodními účetními a auditorskými standardy formou pořádání odborných seminářů s účastí předních českých i zahraničních lektorů. Dále Unie navázala historicky první kontakty s mezinárodními institucemi a představiteli jiných profesních komor. Příkladem může být například setkání se zástupci rakouské komory auditorů a daňových poradců v Praze ve dnech 22.-23. dubna 1992, s představiteli německé komory auditorů v Praze ve dnech 6.-7. května 1992. I o těchto aktivitách informoval časopis Auditor č. 2/1992. Na stránkách tohoto čísla byla zveřejněna i Osmá směrnice rady ES z 10. 4. 1984, která upravovala podmínky ověřování účetních závěrek auditory. Publikování textu této směrnice mělo základ ve vyzdvížení nutnosti řídit se těmito pravidly při tvorbě nového zákona o auditorech v podmínkách České republiky.

Ve druhé polovině roku 1992 se členové Rady Unie významně podíleli na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a Komoře auditorů, jehož cílem bylo povinné sdružování auditorů nezávisle na státu. Audit se v této době začal formovat jako profese v podstatě nezávislá na státu (stát zasahoval jen v oblasti vstupu do profese) s vlastními dozorovými orgány. To umožnilo pozdější rychlé začlenění Komory auditorů ČR do mezinárodních institucí sdružujících účetní znalce a auditory, jako jsou IFAC a FEE.

Za účelem založení Komory auditorů ČR dle přijatého zákona ČNR č. 524/1992 Sb., který byl vyhlášen ve sbírce zákonů 20. 11. 1992, byl ministrem financí ČR jmenován přípravný výbor pod vedením náměstka ministra Miroslava Téry. Členy tohoto přípravného výboru byla řada představitelů Unie auditorů, z nichž lze vzpomenout Ladislava Langra, Bohuslava Podušku, Jiřího Vrba, Jana Doležala, Libuši Müllerovou, Zdeňka Novotného, Pavla Závitkovského a Antonína Jandu. Přípravný výbor v tomto složení a ve spolupráci s Uníí auditorů zajistil svolání ustavujícího sněmu Komory auditorů na 18. února 1993 včetně přípravy základních dokumentů. O těchto dokumentech v rámci příprav na ustavující sněm komory informoval poslední časopis Auditor (č. 3/1992) vydaný Uníí auditorů ČR.

Ustavující sněm Komory auditorů ČR v únoru 1993

Ustavující sněm komory se uskutečnil podle plánu 18. února 1993 ve společenském sále Paláce

kultury v Praze za účasti celkem 434 auditorů. Účastníky sněmu pozdravil místopředseda vlády a ministr financí ČR Ivan Kočárník, který přislíbil za ministerstvo financí materiální i finanční podporu v počátcích vzniku Komory auditorů ČR.

Zasedání ustavujícího sněmu řídili Jiří Vrba, Zdeněk Novotný a Ladislav Langr. Sněm přijal základní dokumenty: statut, jednací řád, disciplinární řád a rozpočet komory na rok 1993 ve znění a s připomínkami odsouhlasenými sněmem a vzal na vědomí stav příprav etického kodexu a auditorských směrnic. Zároveň uložil nově zvolené radě dopsacovat některé základní dokumenty, zřídít úřad Komory auditorů ČR, založit seznam auditorů a asistentů auditora a do konce listopadu 1993 svolat další sněm komory.

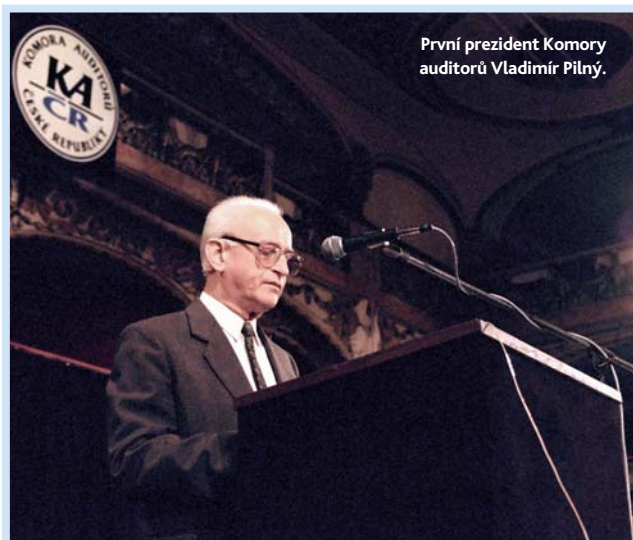
Dozorčí komisi uložil sněm vypracovat systém dohledu nad činností auditorů, systém řešení stížností včetně dohledu nad činností úřadu a plněním úkolů uložených radě. Disciplinární komisi uložil dopsacovat disciplinární řád, revizorům účtů dohlížet na hospodaření a účetnictví komory. Byly upřesněny zásady založení prvního seznamu auditorů k 1. květnu 1993 a podmínky pro přechod

registru vedeného v té době Ministerstvem financí ČR na Komoru auditorů ČR nejpozději do 31. prosince 1993.

Ustavující sněm také zvolil přímou tajnou volbou sedmnáctičlennou radu, sedmičlennou dozorčí

Unie auditorů se podílela na přípravě nového zákona o auditorech a komoře auditorů.





První prezident Komory auditorů Vladimír Pilný.



komisi, pětičlennou disciplinární komisi a dva revizory účtů.

Unie auditorů ukončila svoji činnost až po založení Komory auditorů, kdy na základě závěrečné valné hromady 27. března 1993 rozhodla o rozpuštění a zániku, a to dobrovolným rozpuštěním a převodem majetku ve výši likvidačního zůstatku Komoře auditorů České republiky.

Tímto okamžikem končí historie dvou právních předchůdců Komory auditorů ČR, kteří měli zásluhu na vzniku samosprávné auditorské profese upravené zákonem.

II. sněm v listopadu 1993

Podle usnesení ustavujícího sněmu z 18. února 1993 byl nově zvolenou Radou Komory auditorů ČR svolán další sněm, v pořadí druhý.

Zprávu o činnosti na druhém sněmu, který se konal 30. listopadu 1993, přednesl prezident komory profesor Vladimír Pilný. Ve svém rozsáhlém projevu zmínil průběh náročného výkonu činnosti nově zvolené rady, která měla stanoveny nelehké úkoly. O časové náročnosti těchto prací svědčí i četnost jednání rady, která se od ustavujícího sněmu sešla celkem třináctkrát, což byla více než trojnásobná frekvence, než předpokládal zákon. Pro řadu členů rady bylo toto období velmi vyčerpávající, neboť veškerou práci pro komoru odváděli mimo svoje vlastní pracovní aktivity. O to více je třeba ocenit tento jejich neopakovatelný přínos pro rozjezd činnosti komory.

Rada při svém úvodním pracovním zasedání 1. března 1993 zvolila prezidentem komory Vladimíra Pilného, viceprezidentem Bohuslava Podušku, tajemníkem Ladislava Langra a ustavila výbory, jak bylo navrženo v prozatímním statutu komory.

Byly ustaveny tyto výbory:

- zkouškový,
- vzdělávací,
- pro auditorské směrnice,
- zahraničních styků a technický,
- finanční,
- pro otázky členství a ochrany auditorů,
- pro publikační činnost,
- pro vnitřní normy,
- legislativní a pro územní sekce.

Do doby obsazení funkce ředitele úřadu komory byl pověřen jeho řízením viceprezident.

Ve svém projevu se prezident komory zmínil mimo jiné o problematice pojištění auditorů, které stanovil zákon jaké povinné, a o složitostech při vyjednávání s pojišťovnami v ČR, pro něž byla tato profese, a tím i rizika vyplývající z uzavřeného pojištění, zcela novým prvkem. Dále prezident poukázal na nerovnoměrný vývoj čerpání rozpočtu komory vzhledem k nově se rozvíjejícím aktivitám, které šlo jen velmi těžko předem plánovat. Jako priorita byly uvedeny přípravy zkoušek nových auditorů včetně vzdělávacích seminářů a doplňkových kurzů pro složení auditorské zkoušky. Současně byly zahájeny semináře pro tehdejší auditory, věnované například zavedení auditorských směrnic s platností od 1. ledna 1994 a další problematice.

Zmíněno bylo i navázání na zahraniční styky zahájené Uníí auditorů, zejména zapojení do aktivit česko-britské účetní asociace, jakož i zapojení do projektů Phare, přinášející komoře nabídky odborných přednášek čtených zahraničních expertů na téma audit účetní závěrky, úvod do techniky auditu a další.

V rámci vzdělávacích a dalších aktivit bylo zhodnoceno navázání a prohlubování spolupráce s partnerskou organizací - Svazem účetních.

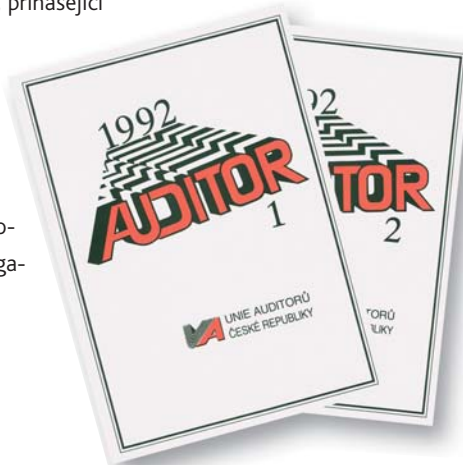
Zároveň byla podána zpráva o stavu seznamu auditorů založeného k 1. květnu 1993 a o nutnosti vyškrtnutí z tohoto seznamu osob nesplňujících podmínky zákona o auditorech k datu 1. ledna 1994. V této souvislosti byla zmíněna i povinnost přezkoušení auditorů ve lhůtě do tří let od data zapsání do seznamu. Tato lhůta byla pro všechny zapsané auditory 1. května 1996.

Druhý sněm schválil tyto základní dokumenty potřebné pro výkon činnosti komory:

- jednací řád sněmu,
- statut,
- disciplinární řád,
- příspěvkový řád,
- volební řád.

Tímto usnesením byly vytvořeny základní předpoklady pro následnou kontinuální činnost komory, neboť v mezidobí od ustavujícího sněmu pracovala komora podle prozatímních pravidel, která teprve na základě výsledku druhého sněmu dostala definitivní podobu.

Jiří Vrba, předseda Kárné komise KA ČR



První čísla časopisu Auditor.

Proč a jak je regulován audit v EU a v ČR

Při diskusi o způsobu a nástrojích regulace auditorské profese mnohdy zapomínáme, proč vůbec je tato profese regulována a co je hlavním důvodem pro tuto regulaci.

Auditoři poskytují služby svým klientům, tedy obchodním společnostem, nadacím, obcím a dalším, kteří si je na ověřování najímají a jejich služby platí. Vztah auditora s klientem je proto především vztahem auditora s managementem subjektu, který je ověřování podroben.

Management sám připravuje nějaké informace o své činnosti, o výsledcích podniku, který řídí. Auditor pak jako výsledek svého ověřování připraví zprávu, ve které se vyjádří o kvalitě této informace připravené managementem. Je však zřejmé, že takto definovaný klient pro sebe zprávu auditora nepotřebuje – sám nejlépe ví, které informace realitu mírně zkreslují, které jsou zabarveny silněji a které jsou zcela nepravdivé.

Auditora potřebují především ti, kteří potřebují používat informace připravené managementem a spoléhat na ně. Jim auditor poskytuje ujištění, že se na tyto informace mohou spolehnout, že jim management nelže. Těmito uživateli zprávy auditora jsou především majitelé, společníci nebo akcionáři, ale i další subjekty – zaměstnanci, banky, dodavatelé, daňové orgány či státní správa obecně a mnoho dalších. Ti ale nemají s auditorem žádný přímý vztah a těžko mohou jeho chování ovlivňovat. Proto vstupuje do hry regulace činnosti auditora, aby zajistila její kvalitu, hodnověrnost a spolehlivost.

Regulaci bychom teoreticky mohli rozlišovat na samoregulaci, vnitřní pravidla, která si stanovují auditoři sami, a vnější regulaci, přinášenou státem. Dnes se však rozdíl stírají, především tím, že stát požaduje, aby auditoři dodržovali mezinárodně uznávaná pravidla auditorské profese.

Regulace auditu zákonnými normami prošla během posledních dvaceti let významnými změnami. „Předrevoluční“ vyhlášku nahradil v roce 1992 zákon, který dal vzniknout Komoře auditorů jako subjektu zajišťujícímu samoregulaci auditorské profese. Cílem dalších zákonů v letech 2000 a 2009 pak bylo především zajistit soulad s pravidly Evropské unie, resp. reagovat na novou regulaci na úrovni EU.

Komora auditorů již před lety sama přijala globálně platné standardy, tedy etický kodex a mezinárodní auditorské standardy. Tento krok jsme učinili dříve než řada dalších evropských zemí, které náročný přechod na mezinárodní standardy ještě čeká. Zákon o auditorech z roku 2009 pak převedl požadavek na použití mezinárodních standardů ze samoregulace i do regulace externí.

Nejvýznamnějším prvkem regulace auditorské profese je etický kodex. Protože etickým kodexem se zabývá jiný příspěvek v publikaci, věnujme se těm prvkům regulace auditorské profese, které jsou mimo rámec etického kodexu.

Důležitou součástí regulace povinného auditu účetních závěrek je způsob určení auditora. Předpisy zde jednoznačně řeší rozpor mezi managementem účetní jednotky, který audit reálně objednává, a vlastníky, kteří audit využívají, ve prospěch vlastníků. Auditora totiž musí určovat nejvyšší orgán účetní jednotky, tedy většinou akcionáři či společníci na valné hromadě. Vlastníci se tak sami mohou postarat, aby auditor pro ně byl důvěryhodný a spolehlivý a pomohl jim v kontrole managementu. Management je pak oprávněn uzavřít smlouvu jen s takto určeným auditorem a navíc smí smlouvu ukončit jen ve vymezených případech. Tím se má zamezit odvolání auditora v momentě, kdy zjistí nějaké nepříznivé okolnosti.



Regulace auditu výslovně přejímá a zdůrazňuje jednu oblast z etického kodexu – nezávislost auditora. Jakákoli závislost auditora na jím auditované účetní jednotce, ať již daná finančními vztahy, poskytováním dalších služeb či třeba úzkými rodinnými vazbami, způsobuje, že jeho pohled nemusí být nestranný a jeho závěry mohou být ovlivněny dalšími faktory než jen informacemi zjištěnými při auditu. Právní předpisy proto přejímají některá ustanovení etického kodexu, dávají jim vyšší právní sílu a zakazují auditorům v některých situacích audit provést.

Zákon o auditorech dnes také omezuje podnikání auditorů mimo vyjmenované obory. Tato úprava je nad rámec omezení současné evropské směrnice a jejím cílem je zajistit slučitelnost ostatních činností s postavením auditora. Praktické zkušenosti s uplatňováním tohoto požadavku jsou ale nejednoznačné. Převládající právní výklad totiž vede k tomu, že umožňuje postihnout podnikání mimo vyjmenované obory, jen pokud auditor podniká jako osoba samostatně výdělečně činná. Pokud je auditor jediným vlastníkem a statutárním orgánem obchodní společnosti v jakémkoli oboru, není tato situace klasifikována jako podnikání, a je tedy dovolena. Zda se daří naplnit cíle této regulace a zda nelze nalézt účinnější a jednoznačnější způsob jejího vyjádření, je a nějakou dobu také asi zůstane předmětem další diskuse.

Relativně novým aspektem v regulaci auditorské profese je zpřísnění regulace u takzvaných subjektů veřejného zájmu. Zde se vychází z předpokladu, že u některých subjektů je větší veřejný zájem na kvalitě a hodnověrnosti finančních informací, a tedy i větší zájem na důvěryhodnosti auditu. Zákon tak u auditorů, především ve finančním sektoru a u velkých obchodních společností, požaduje zveřejňování dodatečných informací (zpráv o průhlednosti) a dodržování dodatečných požadavků nezávislosti.

Velmi významnou změnou v regulaci auditorské profese bylo ustavení veřejného dohledu v roce 2009. Veřejný dohled, v České

Vývoj zákonné regulace auditu v ČR

- Vyhláška Federálního ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti.
- Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky.
- Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů.

republiky reprezentovaný Radou pro veřejný dohled nad auditem, především ochraňuje veřejný zájem, tedy ony předem neidentifikovatelné uživatele zpráv auditora a jejich potřebu kvalitní a spolehlivé auditorské práce. Způsob uplatnění veřejného dohledu zavedený v České republice je vhodně vyvážen s existující samoregulací profese. Nedošlo, jako v některých jiných evropských zemích, ke vzniku duplicit v regulaci, ani ke vzniku rozsáhlého administrativního aparátu. Rada pro veřejný dohled má řadu kontrolních pravomocí vzhledem ke Komoře auditorů, které jí umožňují ovlivňovat její činnost v hlavních oblastech zajišťujících kvalitu auditu, tedy systému kontroly kvality, vzdělávání a uplatňování sankcí.

Regulace auditu není nikterak uzavřenou kapitolou. Evropská komise přišla v roce 2011 s legislativní iniciativou navrhuující řadu nových regulačních prvků a dalších omezení pro auditory. Probíhající debata k těmto návrhům potvrzuje, že regulace auditu dozná dalších úprav, její konečnou podobu je však obtížné předpovídat.

Stanislav Staněk, viceprezident a předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese Komory auditorů ČR

Vývoj a aktuální stav regulace auditu v EU

Při úvahách o vývoji je vždy klíčovou otázkou: kde začít. Zvolím přístup, který se vyhne historizujícímu výkladu, a začnu nedávnou minulostí, kdy v květnu 2006 spatřila světlo světa v současnosti platná směrnice Evropského parlamentu a Rady o statutárním auditu, na jejímž základě byl připraven současný zákon o auditorech, který s mírným zpožděním oproti termínu směrnice nabyl účinnosti v dubnu 2009. Přestože většina členských zemí směrnici transponovala v roce 2008, již v říjnu 2010 vydala Evropská komise tzv. Zelenou knihu s titulem Politika v oblasti auditu: poučení z krize a o třináct měsíců později se objevuje návrh novely výše uvedené směrnice a návrh nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu¹. Tento spěch vyvolaný frenetickou regulační činností Evropské komise po vypuknutí finanční krize a nedostatek času vyhodnotit dopady existující právní úpravy se přímo projeví na kvalitě analýzy dopadů nových legislativních návrhů v oblasti auditu. Analýza dopadů doprovázející tyto návrhy byla kritizována nejen řadou členských zemí a národních parlamentů, ale i příslušným odborným útvarem Evropského parlamentu (EP).

Záměrem návrhů bylo řešit několik cílů, a to především další zlepšení kvality auditu, zvýšení nezávislosti auditorů a snížení koncentrace na trhu auditorských služeb. Je třeba zdůraznit, že návrhy obsahují řadu opatření, která jsou kroky správným směrem a poskytují prostor pro řešení podporující tržní důvěru a řádnou správu a řízení



korporací. Na druhé straně návrhy obsahují i řadu byrokratických opatření s velmi iluzorními dopady. Nejkritičtější však hodnotím fakt, že řada navržených opatření, směřujících k naplnění některého z výše uvedených cílů, zároveň podstatně zhoršuje situaci z pohledu naplnění cílů ostatních.

Od listopadu 2011 již uteklo hodně vody a na legislativním poli byl všemi zúčastněnými odveden velký kus práce. Návrh Evropské komise byl přidělen do gesce právního výboru EP s tím, že za několik článků odpovídá výbor hospodářský a měnový. Zároveň jsou návrhy projednávány Expertní pracovní skupinou Rady EU, kterou vede předsedající stát EU, výborem stálých zástupců členských zemí (COREPER) a příslušným výborem ministrů (ECOFIN). V březnu 2013 proběhlo první hlasování v hospodářském a měnovém výboru a 25. dubna o návrzích hlasoval právní výbor. Na základě odhlasovaného parlamentního kompromisu bude návrh nyní projednáván s Radou EU, kde jsou zastoupeny členské státy, a pokud dojde k nalezení kompromisního stanoviska, proběhne schválení v prvním čtení pléna EP a v ECOFIN. V opačném případě bude návrh postoupen do dalších čtení, eventuálně se může Evropská komise rozhodnout návrh stáhnout z projednávání.

Zkusím se zde zamyslet nad nejdůležitějšími návrhy ve světle kompromisu navrženého právním výborem Evropského parlamentu a současné diskuse. První otázkou je, zda by oblast auditu subjektů veřejného zájmu měla být jednotně upravena nařízením, nebo zda je vhodnější stávající přístup, který sjednocuje principiální přístupy formou směrnice, kterou jednotlivé členské země zapracují do svého právního řádu. Osobně jsem přesvědčen, že řešení formou směrnice, kterou by byl novelizován zákon o auditorech, je pro většinu ustanovení vhodnějším nástrojem. Novela by mohla respektovat nový zákon o obchodních korporacích, zohlednit reálnou situaci na českém auditorském trhu i ve finančním sektoru, kde v posledních letech - na rozdíl od řady jiných evropských zemí - nedošlo k zásadním selháním finančních

¹ / Pro upřesnění uvádím, že směrnice jsou povinny členské země EU transponovat do svého právního řádu, na rozdíl od nařízení, které je přímo závazné pro všechny subjekty působící v EU.

institucí ani jejich auditorů. Právní výbor navrhuje zachovat nařízení, ale přesouvá řadu ustanovení z nařízení do směrnice, a to především v oblastech nezávislosti a objektivit auditora, které tak budou jednotně upraveny pro všechny statutární neboli povinné audity.

Obsahovou analýzu je dobré začít od definice subjektu veřejného zájmu, neboť pouze na tyto subjekty a jejich auditory se vztahuje navržené nařízení. Původní návrh zahrnoval proti stávající definici obsahující kotované společnosti, banky, pojišťovny a subjekty určené členskými zeměmi řadu dalších regulovaných finančních institucí včetně investičních a podílových fondů, což se setkalo s výrazným odporem. Mezitím došlo k dohodě o nové účetní směrnici, omezující definici subjektů veřejného zájmu pouze na kotované společnosti, banky a pojišťovny. Přestože se zdálo, že dojde k rozdílné definici pro oblast účetnictví a auditu, poslední návrh právního výboru doporučuje pro účely auditu převzít definici odsouhlasenou Evropským parlamentem a Radou ministrů pro účely účetnictví. Přestože jde o ožehavé a hojně diskutované téma, jsem přesvědčen, že je především vhodné zachovat jednotnou definici subjektu veřejného zájmu pro účetní i auditorské předpisy.

Z věcného pohledu považuji za nejproblematičtější návrhy na zásadní omezení možnosti poskytování odborných služeb mimo audit auditovaným společnostem, a to i v případech, kdy mezi takovou službou a auditem nedochází ke konfliktu zájmů. Jsem přesvědčen, že auditor by měl být oprávněn poskytovat poradenství svým klientům v případech, kdy tato služba nenarušuje jeho nezávislost a výbor pro audit nebo vlastník přezkoumá, že tomu tak skutečně je. Zásadním argumentem je, že tyto služby mají často ověřovací charakter a auditor, který má hluboké znalosti o auditované korporaci, může i řadu poradenských služeb nabídnout velmi efektivně, neboť odpadá často náročné seznamování se situací a analýza stávajícího stavu. Diskuse v této oblasti se postupně posouvá od extrémních stanovisek k racionálním přístupům a akceptaci seznamu nepřijatelných služeb ve formě blízké Etického kodexu profesních účetních, vydanému Mezinárodním výborem pro etické standardy auditorů IESBA. Diskutuje se též o omezení rozsahu neauditorských služeb procentem z odměny za audit, což by mělo zajistit, aby se audit nestal pouze jakousi dodatečnou odměnou auditorovi za poskytnutí mnohem rozsáhlejších poradenských služeb. Právní výbor EP navrhuje zrušit 10% limit neauditorských služeb vůči odměně za audit, navržený Evropskou komisí. Regulace neauditorských služeb poskytovaných auditovanému subjektu veřejného zájmu se má podle právního výboru řídit těmito zásadami:



- Seznam zakázaných neauditorských služeb je srovnatelný s Etickým kodexem Výboru pro etické standardy účetních IESBA, v některých případech je však o něco náročnější, zejména při zákazu služeb týkajících se fungování vnitřního auditu. Orgány veřejného dohledu získají kompetence tento seznam rozšířit.

- Výbor pro audit by měl schvalovat neauditorské služby podle zásad, které na základě jeho návrhu předloží orgány korporace valné hromadě ke schválení a budou veřejně dostupné.

- Tyto zásady budou obsahovat posouzení charakteru neauditorských služeb a rozsah, v němž mají takovéto služby být zadávány na základě otevřeného a transparentního výběrového řízení strukturovaného výborem pro audit, a delegaci schvalování na jednotlivé úrovně řízení korporace. Tyto zásady budou předloženy orgánům veřejného dohledu a budou podléhat každoroční revizi výborem pro audit.

Původní návrhy EK obsahovaly dokonce zákaz jiného podnikání než audit pro největší auditorské společnosti v některých zemích s vysokou koncentrací trhu. Tato omezení si však mimo Evropskou komisi nezískala větší politickou ani profesní podporu, neboť jsou zřejmě neodůvodněná, nepřiměřená a podle některých právních stanovisek dokonce v rozporu s existujícími podnikatelskými právy v EU. Mimoto vzhledem k současné potřebě multidisciplinárního přístupu k auditu by jejich dopady vedly ke snížení kvality auditu, nikoliv k jejímu růstu. Výbory Evropského parlamentu proto jednomyslně navrhují jejich vypuštění.

Na druhé straně se osobně velmi stavím za zvýšení úlohy výborů pro audit a dozorčích rad při výběru auditora a sjednávání podmínek zakázky a omezení úlohy výkonného vedení a provozních útvarů v tomto procesu. Za zvážení stojí též možnost rozšířit právo regulátora zabránit jmenování auditora regulovaných společností z bank i na ostatní regulované subjekty, pokud takovéto rozhodnutí řádně zdůvodní.

K povinné rotaci auditorské firmy bych rád odkázal na debatu k návrhu směrnice o statutárním auditu a zápornému stanovisku všech českých respondentů. Hlavním problémem je jednak kvalita auditu v prvním roce či dvou zakázky a zvýšené náklady, ale především fakt, že tento přístup nutně povede ke koncentraci trhu auditorských služeb a k omezení možnosti volby pro výbory pro audit, zejména u velkých společností. Právní výbor navrhl podstatným způsobem pozměnit původní návrh Evropské komise vyžadovat rotaci auditorské firmy každých šest let. Výbor navrhuje stanovit maximální celkovou dobu nepřetržitého provádění auditu u subjektu veřejného zájmu na 14 let s tím, že členské země mohou tuto lhůtu prodloužit až na 25 let, pokud splní jednu ze tří podmínek. Auditorská zakázka je prodloužena na základě veřejného výběrového řízení, společnost pověří svým statutárním auditem dvě nebo více auditorských firem nebo výbor pro audit provede komplexní posouzení auditorské zakázky včetně zvážení odborné kompetence auditora a dodržování etických a profesních standardů. Oproti tomu hospodářský výbor Evropského parlamentu navrhl povinnou rotaci z návrhu vypustit a vyžadovat místo toho pravidelná veřejná výběrová řízení nejméně po 14 letech. Bude zajímavé sledovat vývoj tohoto opatření v dalším legislativním procesu, neboť zvolené řešení bude mít dopady na audit světových korporací, a to i těch, které mají své sídlo mimo Evropskou unii, pokud mají významné společnosti ze skupiny na území EU.

Návrhy Evropské komise rovněž výrazně přerozdělují pravomoci mezi profesními organizacemi a veřejným dohledem a mezi národními a evropskými orgány veřejného dohledu. Počítají s předáním kompetencí současné evropské skupiny orgánů veřejného dohledu nad auditem na evropský úřad pro trhy cenných papírů a dále je rozšířit. Na národní úrovni pak zakazují delegování sjednaných činností z veřejného dohledu na profesní organizace, a to bez ohledu na současné národní přístupy a bez dostatečné analýzy současného stavu, jeho výhod a nevýhod. V této oblasti je potěšitelný návrh právního výboru, který vypouští zákaz delegovat pravomoci z veřejného dohledu na profesní organizaci.

Mezi problematické části návrhu patří rovněž snaha nově upravit obsah zprávy auditora. Přestože tato oblast je předmětem aktuálních debat všech zainteresovaných stran a je zřejmé, že bude muset vyústit do úprav, které přinesou informativnější obsah auditorských zpráv, obsahují návrhy EK řadu nekoncepčních prvků, které jsou v rozporu s požadavky mezinárodních standardů auditu, nerespektují potřeby uživatelů účetních závěrek a v některých částech jsou i vzájemně rozporné. I do této oblasti zásadním způsobem zasáhl právní výbor,

a to vesměs pozitivním způsobem. Přestože tato oblast si zaslouží podrobnou analýzu přesahující rozsah tohoto článku, zmíním se zde o třech oblastech významných změn.

- Zpráva auditora by měla obsahovat popis nejdůležitějších identifikovaných rizik významného zkreslení, včetně rizik významného zkreslení formou podvodu, shrnutí reakce auditora na tato rizika a klíčová zjištění z návazné auditorské činnosti, a to s odkazem na relevantní části účetní závěrky.
- Dále by zpráva měla explicitně zmínit posouzení předpokladu trvání auditované jednotky a obsahovat závěr o přiměřenosti rozhodnutí vedení sestavit účetní závěrku za tohoto předpokladu. Měla by popsat významné nejistoty vztahující se k událostem nebo podmínkám, které mohou podstatným způsobem zpochybnit tento předpoklad.
- Konečně má zpráva obsahovat přehled neauditorských služeb poskytnutých auditorem v členění na ověřovací služby, daňové poradenství a ostatní neauditorské služby, poskytnuté na základě schválení výboru pro audit.

Snažil jsem se v předchozích odstavcích stručně zmínit vývoj regulace auditu v EU v posledních letech, který je nutný k pochopení současných legislativních návrhů Evropské komise, pozměňovacích návrhů z Evropského parlamentu i diskuse na úrovni Rady ministrů, ale též na národních fórech, konferencích a „kulatých stolech“ pořádaných dohledy, profesními institucemi i akademickou obcí. Přestože návrhy právního výboru z dubna 2013 daly legislativnímu procesu v oblasti evropské regulace auditu novou dynamiku a nastínily obrysy možného kompromisu, nejde v žádném případě o konečné řešení této komplexní a pro naši profesi zásadní problematiky. V současnosti je těžké odhadnout časové kontury dokončení legislativního procesu, který pokud nebude dokončen v letošním roce, bude výrazně ovlivněn blížícími se volbami do Evropského parlamentu v roce 2014 a jmenováním nové Evropské komise na přelomu let 2014/2015. Každopádně je zřejmé, že tyto návrhy aspirují na podstatnou změnu regulace auditu nejen na evropské úrovni, ale budou mít dalekosáhlé dopady na úrovni globální. Zásadním způsobem ovlivní též české auditory a vývoj naší profese v dalších dvaceti letech. Proto nezbyvá než věřit, že nalezená a schválená řešení budou ku prospěchu celé profese, od jednotlivých auditorů až po největší auditorské společnosti. A v rámci možností k tomuto cíli též přispět.

Poznámka: Článek byl zpracován dle stavu k 15. květnu 2013.

Petr Kříž, zastupující prezident FEE

Postavení a role Federace evropských účetních

FEE je hlasem evropské účetní profese vůči Evropské unii, evropským institucím a dalším mezinárodním organizacím

Při představení Federace evropských účetních jsem se rozhodl předložit čtenářům nejprve překlad oficiálního komuniké federace o sobě samé, neboť dosud zřejmě v této podobě česky publikováno nebylo a umožní mi v dalším textu vyhnout se faktografickým informacím a odkazům a zaměřit se na osobní reflexi, vycházející z mé osmnáctileté zkušenosti s FEE a s jejím působením v oblasti evropské a mezinárodní účetní politiky.

FEE (Fédération des Experts-comptables Européens - Federace evropských účetních) je mezinárodní nezisková organizace se sídlem v Bruselu, která reprezentuje 45 komor a institutů profesionálních účetních a auditorů z 33 evropských zemí včetně všech 27 členských zemí EU.

Členem FEE je tímto více než 700 000 profesních účetních, kteří pracují v různých rolích v podnikatelské praxi, malých a velkých auditorských a účetních firmách, korporacích všech velikostí, státní správě a akademické obci. Všichni přispívají k efektivnější, transparentní a udržitelné evropské ekonomice.

Mezi cíle FEE patří analýza a aktivní podíl na rozvoji účetní a auditorské profese, její regulaci a politických souvislostech relevantních pro profesi, s cílem poskytovat členským organizacím včasné informace a nabídnout jim vedení na mezinárodním poli při zastupování evropské profese. FEE zároveň podporuje spolupráci mezi svými členskými organizacemi. Při zastupování evropské účetní profese FEE respektuje veřejný zájem. FEE má také postavení regionální organizace Mezinárodní federace účetních (IFAC) v Evropě.

Za posledních 20 let FEE podporovala pokrok a neustálou adaptaci profese ve stále rychleji se měnícím světě při trvalé podpoře základních hodnot naší profese - integrity, objektivity, nezávislosti, profesionality, odpovědnosti a důvěrnosti. Při ohlédnutí za historií mohou



být profesní účetní hrdí, že přispěli k postupné realizaci jednotného evropského trhu pro spotřebitele a podniky, a to jak pro velké kótované korporace, tak též pro miliony malých a středních podniků, kterým profesní účetní denně pomáhají.

Toto každodenní zapojení auditorů a profesních účetních v praxi umožňuje FEE poskytnout zpětnou vazbu při tvorbě evropských politik formou konstruktivního dialogu, který přispívá k tomu, aby tyto politiky byly efektivnější a prakticky realizovatelné. FEE bude nadále reprezentovat profesní účetní ze všech evropských zemí, všech odvětví a všech firem, podporovat jejich spolupráci, reflektovat vývoj a inovativními přístupy naplňovat potřeby trhu a sloužit veřejnému zájmu.

Organizace FEE je založena stanovami, schvalovanými členským shromážděním. Jejími orgány jsou členské shromáždění, správní rada, prezident, zastupující prezident a výkonný ředitel. Členské shromáždění formuluje pro správní radu základní strategické a ideové vymezení a dohlíží na její činnost. Volí zastupujícího prezidenta, který za obvyklých okolností nahrazuje po dvou letech prezidenta, a hlasuje

o členech správní rady. Správní rada se skládá z prezidenta, zastupujícího prezidenta, výkonného ředitele, jeho zástupce a viceprezidentů. Rada působí ve společném zájmu organizace a celé evropské profese, nezávisle na konkrétních parciálních zájmech. Dohlíží a koordinuje všechny práce FEE, rozhoduje o činnosti a projektech i o organizační struktuře potřebné pro jejich realizaci, včetně vymezení pracovních skupin a poradních panelů. Prezident jedná za FEE, ve spolupráci se zastupujícím prezidentem a výkonným ředitelem a po konzultaci se správní radou formuluje postupy FEE a realizuje strategii organizace. Zastupující prezident zastupuje v případě potřeby prezidenta v plném rozsahu. Výkonný ředitel odpovídá za rozvoj, podporu, řízení a zastupování FEE a řídí její sekretariát.

Federace je pětadvacetiletou slečnou, zplozenou z lůna dvou předchozích evropských účetních organizací a pro Komoru auditorů ČR je tedy něčím jako o pět let starší a zkušenější sestrou. Možnost čerpat ze studnice zkušeností svých členských organizací, z nichž nejstarší – Institute of Chartered Accountants of Scotland – je výrazně přes 150 let, a některé organizace přesahují svou členskou základnou 100 000 členů, ji dává možnost shrnout pozitiva evropské účetní profese a vyhnout se opakování minimálně těch minulých chyb.

Komora auditorů se záhy po svém založení stala korespondenčním členem FEE, nicméně z nejrůznějších důvodů na obou stranách se nám podařilo dosáhnout plného členství až na sklonku roku 2002. Moje vlastní zkušenost s federací se datuje do roku 1995, kdy mě František Dostálek požádal, abych od něj převzal členství v Bankovní pracovní skupině FEE, a to právě v době, kdy za velkých porodních bolestí vznikal „dočasný“ standard věnovaný finančním nástrojům, dnes známý jako IAS 39. Právě díky této shodě okolností se nám později podařilo s profesorem Josefem Jílkem připravit kvalitní transponování IAS 39 do českého bankovního účetnictví, které je dodnes funkční. V roce 2002 jsem byl za Komoru auditorů jmenován členem Rady FEE, orgánu, který na svých čtvrtletních zasedáních formuloval základní strategii federace. V roce 2006 mě tehdejší francouzský prezident FEE Jacques Potdevin pozval vzhledem k rostoucímu významu středoevropských organizací do výkonného výboru jako viceprezidenta. O šest let později, na sklonku roku 2012, mě valná hromada FEE zvolila zastupujícím prezidentem. V současné době se tedy s prezidentem André Killessem a výkonným ředitelem Olivier Boutellis-Taftem podílím na jejím nejužším vedení a zastupování zájmů Komory auditorů v členském shromáždění převzal prezident Komory auditorů Petr Šobotník.

Práce je to pestrá a náročná na čas i na hloubku a šířku požadovaného záběru a já si velmi vážím přístupu svého zaměstnavatele, který mi pro ni poskytuje všestrannou podporu a časový prostor. Naší snahou je najít optimální rovnováhu mezi zájmy profese jako celku a veřejným zájmem – dílčí zájmy určitých sektorů profese federace hájí pouze v případě, kdy nejsou v rozporu se zájmy ostatních profesních sektorů a s veřejným zájmem. Mezi hlavní oblasti pozornosti patří regulace auditu, rozvoj účetního výkaznictví a v poslední době i širší koncept korporátního výkaznictví (včetně konceptů nefinančního výkaznictví a integrovaného výkaznictví), orientace na veřejný sektor, malé a střední podniky a malé a střední účetní a auditorské praxe, regulace finančního sektoru a finančních trhů, udržitelný rozvoj, evropská daňová problematika a řada souvisejících oblastí.

Výše uvedené šíří záběru odpovídá i rozsah partnerů a protistran, s nimiž federace přichází do stálého a často úzkého kontaktu. V první řadě stojí logicky členské organizace, které jsou do značné míry „klienty“ federace, ale zároveň jí dodávají krev a kyslík formou delegování svých expertů do jejich orgánů a financování zásadního podílu jejího rozpočtu. Hlavní protistranou jsou evropské orgány, v první řadě Evropská komise prostřednictvím svého generálního ředitelství pro vnitřní trh a služby, nicméně téměř stále probíhá i kontakt s poslanci Evropského parlamentu z rozhodujících výborů, s experty předsednické země Rady EU a často i s různými expertními skupinami. V účetní oblasti jsou hlavními partnery federace Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASB a Evropská poradní skupina pro finanční výkaznictví EFRAG, pro niž je FEE jedním z „otců zakladatelů“. Bývalý prezident FEE Hans van Damme je v současnosti pověřen řízením její dozorcí rady. Úzké vztahy jsou navázány též s Mezinárodní federací účetních IFAC, při níž působí čtyři tvůrci standardů (audit, etika, vzdělávání, účetnictví veřejného sektoru) a pro niž FEE představuje zřejmě rozhodující oblastní organizaci.

V roce 2012 schválilo členské shromáždění zásadní úpravu stanov a vnitřních předpisů FEE, z níž vyplynulo posílení výkonných pravomocí správní rady tak, aby mohla pružně reagovat na často rychlý vývoj událostí, a to s transparentní kontrolou členským shromážděním, na jehož činnosti se nyní přímo podílejí všechny členské organizace federace. V současné době se ve správní radě diskutuje o přípravě ucelenější revize strategie federace s cílem přesnějšího definování priorit na základě objektivní analýzy situace a potřeb členských organizací i celé evropské profese.



Osobně jsem přesvědčen, že k tomu, aby si účetní a auditorská profese udržela a v optimálním případě též posílila svůj vliv a své postavení v dnešní nepřehledné situaci s řadou globalizačních vlivů, které často nejsou pro nás Evropany pozitivní, stojí před celou profesí

řada výzev. Nejde pouze o dokončení stávající diskuse o optimální formě regulace auditu – před profesí toho stojí mnohem více. Kvalifikovaný profesionál by měl být schopen kromě standardního auditu poskytovat ověřovací služby v oblasti regulace, podnikových kombinací, emisí cenných papírů a v neposlední řadě v oblasti korporátního výkaznictví. Výkaznictví korporací se totiž zcela jistě nebude v budoucnu omezovat pouze na historicky pojatou účetní závěrku, ať už sestavenou dle českých standardů, IFRS nebo nějakého budoucího globálního standardu. Měl by však mimoto být kvalifikovaným ekonomem s přehledem v oblastech korporátních i státních financí, který je partnerem vedení podniků při diskusi o očekávaném vývoji, budování informačního a kontrolního systému, měl by být schopen vést smysluplný dialog se společníky, členy výborů pro audit a dozorčích a správních rad i s regulátory. Měl by též přinášet nové myšlenky, obohacovat své okolí o nové přístupy a během své kariéry by při respektování pravidel nezávislosti neměl být omezován ve výběru pozic, které jej mohou přivést do vedení korporací, výborů pro audit, do státní správy i do regulačních orgánů.

Jsem přesvědčen, že FEE ve své roli reprezentanta evropské účetní a auditorské profese k takovému posunu může v nejbližších letech významně pozitivně přispět a rád se na takovéto práci budu několik příštích let podílet. Věřím, že to přinese prospěch rozhodující většině členů naší komory i českým účetním a auditorům jako profesí.

Petr Kříž, zastupující prezident FEE

Povinnosti nemá jen auditor, ale také auditovaný

V roce 2009 vstoupil v platnost nový zákon o auditorech, který implementoval do českého právního systému evropskou směrnici o statutárním auditu. Přestože se převážná část tohoto zákona o auditorech zaměřuje na problematiku přístupu do auditorské profese, regulaci provádění auditu, na řízení auditorské profese a na veřejný dohled nad auditem, je část věnována také auditovaným společnostem a jejich povinnostem souvisejícím s auditem.

Určení auditora

Ve společnostech, které mají povinnost ověřit svoji individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku auditorem, musí určit auditora jejich nejvyšší orgán. Taková povinnost dosud v předchozí právní úpravě neexistovala a bylo ponecháno na vnitřních pravidlech a zvyklostech účetní jednotky, kdo a jakým postupem vybíral statutárního auditora. Převažující praxí byla významná role managementu při výběru auditora, a tím přirozeně také při sjednávání smluvních podmínek prováděného auditu. Nové ustanovení § 17 odst. 1 má za úkol zabezpečit větší nezávislost auditora na managementu a předat pravomoci při výběru auditora nejvyššímu orgánu společnosti, kterému je také adresován výrok auditora.



V případech, kdy účetní jednotka nejvyšší orgán nemá, nebo jej tento orgán neurčí, může roli nejvyššího orgánu při určení auditora převzít dozorčí orgán.

Smlouva o povinném auditu

Statutární orgán účetní jednotky má právo uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s auditorem určeným nejvyšším orgánem, resp. dozorčím orgánem společnosti. Pokud tedy představenstvo či jednatel podepíše smlouvu o povinném auditu, aniž bude auditor v době podpisu odsouhlasen valnou hromadou, bude smlouva absolutně neplatná, a na této skutečnosti nezmění nic ani případný následný souhlas některého z uvedených orgánů.

Předčasné ukončení smlouvy o povinném auditu

K zániku závazkového vztahu mezi auditorem a účetní jednotkou může dojít:

- splněním závazků ze smlouvy,
- dohodou stran,
- uplynutím doby, byla-li smlouva sjednána na dobu určitou,
- jednostranným ukončením výpovědí nebo odstoupením od smlouvy.

Zákon o auditorech specificky upravuje situaci, kdy dojde k předčasnému ukončení smlouvy o povinném auditu. Účetní jednotka může jednostranně ukončit smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu pouze v případě, že auditor neprovádí povinný audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem.

Skutečnost, že má účetní jednotka rozdílné názory na účetní řešení nebo na používané auditorské postupy, nemůže být důvodem k ukončení smluvního vztahu. Toto ustanovení významným způsobem chrání auditora před nátlakem ze strany účetní jednotky a přispívá k jeho nezávislosti při provádění auditu.

Kromě výše uvedené ochrany auditora obsahuje text § 17 také povinnost obou smluvních stran (účetní jednotky i auditora) oznámit neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem skutečnost, že

odstoupily od smlouvy o provedení povinného auditu, a to včetně řádného uvedení důvodů, které je k takovému kroku vedly. Obdobně musí postupovat i v případě jiného způsobu ukončení smluvního vztahu ještě před provedením povinného auditu.

Výbory pro audit subjektů veřejného zájmu

Subjekty veřejného zájmu, tak jak jsou definovány § 2 zákona, zřizují jako svůj orgán v souladu s § 44 výbory pro audit. Výbor pro audit má tři členy, pokud stanovy společnosti nebo obdobný zakladatelský dokument nestanoví vyšší počet členů. Členy výboru pro audit jmenuje nejvyšší orgán společnosti, a to buď z členů dozorčího orgánu společnosti nebo z třetích osob. Pokud společnost nejvyšší orgán nemá, provede toto jmenování dozorčí orgán společnosti. Při jmenování členů výkoného výboru se musí respektovat ustanovení, že alespoň jeden z členů výboru pro audit musí být na auditované účetní jednotce nezávislý

a musí mít minimálně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

Pokud subjekt veřejného zájmu nesplní povinnost zřídit výbor pro audit, vykonává automaticky činnosti náležející výboru pro audit dozorčí orgán společnosti. V takovém případě musí subjekt veřejného zájmu zveřejnit informaci o tom, jaký orgán plní funkci výboru pro audit, a to takovým způsobem, který umožní dálkový přístup k této informaci (například na svých webových stránkách).

Výbory pro audit nemusí zřizovat pojišťovny, zajišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, banky, obchodníci s cennými papíry a další subjekty vyjmenované v § 44 odst. 6, pokud splní podmínky uvedené pod písmeny a) až c) uvedeného odstavce.

Ladislav Mejzlík, první viceprezident Komory auditorů ČR



Etika auditorské profese

Uvažování nad etikou auditorské profese nelze oddělit od několika podstatných aspektů, kterými jsou zejména nezávislost auditora při výkonu auditorské činnosti, odpovědnost auditora za výsledky této činnosti a zároveň odpovědnost auditora k vlastní profesi. Zjednodušeně řečeno auditor, který není nezávislý a je neodpovědný, jedná neeticky. Udržení etických pravidel není možné bez vzájemné komunikace mezi rovnocennými příslušníky auditorské profese. Z tohoto pohledu vyvstává význam Komory auditorů jako prostředí, ve kterém se udržuje nejenom kvalita odborných vědomostí auditorů, ale je průběžně hodnoceno a interpretováno uplatňování těchto odborných vědomostí i etických pravidel v praxi.

Dodržování určitých etických norem je u auditorů do té míry významné, do jaké je významná sama tato profese. Jestliže si uvědomíme, že uživatelé účetních informací požadují, aby služby poskytované auditory byly na maximální odborné úrovni a v souladu s mezinárodními etickými požadavky, pak je zřejmé, že stanovení určitých etických profesních pravidel je nezbytné.

Tato nezbytnost ještě více vynikne při vědomí skutečnosti, že čeští auditoři jsou bezprostředně spjati s mezinárodním prostředím. Je to nejen tím, že na našem trhu působí a auditu podléhá řada firem s mezinárodní majetkovou účastí, jejichž vlastníci jsou zvyklí na poskytování auditorských služeb určité úrovně. Důležité je také to, že Komora auditorů ČR je již od roku 1994 členem Mezinárodní federace účetních (IFAC). Členství v této organizaci, která sdružuje národní profesní organizace auditorů, účetních a účetních znalců z celého světa, je podmíněno nejen vysokou odborností členů, ale i respektováním základních etických pravidel, kterými je nezávislost, objektivita, odborné předpoklady a náležitá péče, důvěrný charakter informací, profesionální jednání v souladu s auditorskými standardy. Tato pravidla jsou konkretizována v Mezinárodním etickém kodexu auditorů a účetních znalců, který jako svůj etický kodex přijala i Komora auditorů ČR.

Etický kodex provází auditorskou profesi v České republice od samého začátku jejího vzniku v poslední dekádě minulého století. První zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR, výslovně



etický kodex nezmiňuje. Pouze v § 16 tohoto zákona se uvádí: „Auditor je povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, o kterých se dozvěděl v souvislosti s výkonem své činnosti, a nesmí jich zneužít ke svému prospěchu nebo k prospěchu někoho jiného“. Byla to doba, kdy se pravidla auditorské profese a vnitřní předpisy Komory auditorů teprve začaly tvořit.

Etický kodex vytvořený jako vnitřní předpis Komory v souladu s tímto zákonem nabyl účinnosti od ledna 1996. Vymezoval základní pravidla chování auditorů týkající se těchto oblastí:

1. Zachování etických pravidel při veškeré činnosti.
2. Objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti.
3. Odborná kvalifikace auditora a její udržování.
4. Dodržování práva a auditorských směrnic.
5. Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti.
6. Nezávislost auditora.
7. Omezení v dalších činnostech auditora.
8. Způsob propagace a získávání klientů.
9. Vztahy k ostatním auditorům.
10. Odměna za práci auditora.



Větší důraz na dodržování etických norem a výslovně pak etického kodexu obsahoval následný zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech. V § 14 se uvádělo: „Auditor je povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména etický kodex.“ V této době (od roku 1994) byla již Komora auditorů členem IFAC. Vstup do této organizace byl samozřejmě doprovázen závazkem k přijímání jednotných vnitřních předpisů.

IFAC jako jedna z prvních organizací reagovala na závažné problémy ve vývoji auditorské profese ve světě na konci minulého století a v listopadu 2001 revidovala svůj etický kodex z roku 1996, který postoje auditorů a účetních znalců k otázkám etiky v profesi podstatně zpřísnil. Aktualizace etického kodexu IFAC se zaměřila především na oblast nezávislosti a stanovila koncepční rámec požadavků na nezávislost auditora při výkonu jeho profese. Etický kodex stanovil, že cílem profese auditorů je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, poskytovat kvalitní služby a respektovat požadavky veřejného zájmu, tj. zajistit věrohodnost informací a důvěru v činnost auditorů.

K dosahování takto definovaných cílů bylo nutné, aby auditori splňovali řadu předpokladů či základních principů, jako jsou bezúhonnost, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, respektování důvěrného charakteru informací, profesionální jednání a profesní standardy. Zcela samostatnou kapitolu pak tvořil požadavek na nezávislost auditora. Ta je věcí veřejného zájmu, a proto se musí automaticky stát i součástí jakéhokoliv etického kodexu, jímž se auditori řídí. Šestnáctý

sněm Komory auditorů, který se konal 27. listopadu 2006, schválil a přijal etický kodex IFAC, revidovaný v roce 2004, jako svůj vnitřní předpis s účinností od 1. ledna 2007. Etický kodex IFAC byl od té doby v některých částech několikrát revidován (naposledy v roce 2009 s účinností od 1. ledna 2011) s cílem ještě více respektovat veřejný zájem a zlepšit jeho srozumitelnost.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, se profesní etikou auditorů zabývá zatím nejvíce ze všech dosavadních auditorských zákonů, a to ve dvou paragrafech. Jako minimální standard profesní etiky uvádí v § 13 etický kodex, který jsou auditori povinni dodržovat při provádění své činnosti. Následující § 14 upravuje a rozvádí nezávislost auditora jako jeden ze základních principů auditorské činnosti. Auditor má být při provádění auditorské činnosti nezávislý na auditované osobě a nepodílet se na jejím rozhodování. Dále upozorňuje na to, že při provádění auditorské činnosti je auditor vázán právními předpisy a je povinen dodržovat auditorské standardy, etický kodex a ostatní vnitřní předpisy Komory auditorů.

Poslední zmíněné revidované znění etického kodexu IFAC s účinností od 1. ledna 2011 bylo rovněž přijato Komorou auditorů jako její vnitřní předpis. Jedná se o obsáhlý materiál čítající 137 stran, rozdělený do tří samostatných částí, z nichž nejrozsáhlejší se týká auditorů.

Část A: Obecná platnost kodexu představuje jakýsi koncepční rámec, který uvádí základní principy etického chování pro auditory a účetní znalce, jež musí dodržovat. Těmito principy je integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání.

Část B: Auditori popisuje, jakým způsobem mají auditori používat v určitých situacích koncepční rámec uvedený v části A. V úvodu této části je uvedeno, že auditori se při své práci dostávají do různých situací. Je nemožné definovat každou jednotlivou situaci, která může způsobit různé hrozby a která vyžaduje použití zabezpečovacích prvků. Těmito hrozbami jsou:

- vlastní zainteresovanost;
- kontrola po sobě samém;
- protekční vztah;
- spřízněnost;
- vydíratelnost.

Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky nebo opatření, které mohou

eliminovat nebo snížit tyto hrozby na přijatelnou úroveň. Kodex rozděluje zabezpečovací prvky do dvou kategorií:

- a) zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulačními orgány (např. požadavky na vzdělání, na trvalý profesní rozvoj, profesní standardy, uplatňování disciplinárních procesů, externí kontrola),
- b) zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí, které se liší v závislosti na charakteru daného prostředí. Zahrnují jak celofiremní zabezpečovací prvky, tak i zabezpečovací prvky vztahující se k jednotlivým zakázkám.

V případě, že zabezpečovací prvky nemohou hrozbu eliminovat nebo snížit na přijatelnou úroveň, musí auditor zakázku odmítnout nebo ukončit.

Další část kodexu, čítající více než sto stran, je rozdělena do deseti sekcí, z nichž každá se podrobně věnuje některé z dále uvedených oblastí. Zmiňme se alespoň stručně o každé z nich.

1) **Získávání zakázek** představuje činnost auditora před tím, než uzavře smlouvu s novým klientem. Před tím, než auditor přijme zakázku, musí posoudit svoji odbornou způsobilost a stanovit, zda jejím přijetím nedojde k ohrožení základních principů. Rozebírají se zde také postupy v případě, že dojde ke změně auditora.

2) **Konflikty zájmů** jsou situace, k nimž může dojít z různých příčin. Ať už sám auditor přímo konkuruje klientovi, nebo se může jednat o ohrožení principu objektivity nebo důvěrného charakteru informací, pokud auditor poskytuje služby klientům, jejichž zájmy jsou v konfliktu, nebo klientům, kteří jsou ve sporu.

3) **Alternativní stanoviska**, o která může být auditor požádán, mohou vést k ohrožení základních principů nezávislosti v případě, kdy například alternativní stanovisko nevychází ze stejného souboru podkladů, které měl k dispozici jiný auditor, nebo vychází z neúplné dokumentace.

4) **Honoráře a ostatní způsoby odměňování** je auditor oprávněn navrhnout v takové výši, kterou považuje za opodstatněnou vzhledem k charakteru zakázky. Zde může dojít k hrozbě vlastní zainteresanosti, která ohrožuje objektivitu klienta.

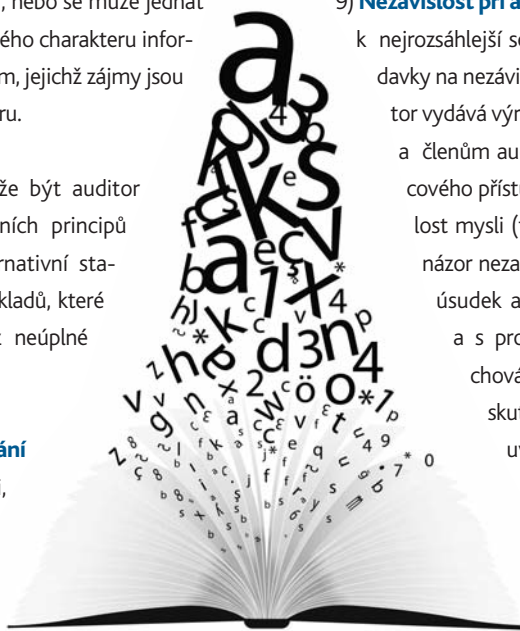
5) **Propagace odborných služeb** vyžaduje od auditora pravdomluvnost, čestnost, auditor nesmí nepřiměřeně vyzvedávat služby, které nabízí, nebo svoji odbornou kvalifikaci či zkušenosti. Nesmí ani posměšně komentovat práci druhých nebo provádět neopodstatněná srovnání.

6) **Dary a pohostinnost** mohou být auditorovi nebo jeho rodinným příslušníkům nabízeny, což může snadno ohrozit dodržování základních principů. Auditor musí závažnost takové hrozby vyhodnotit, a pokud není možné ji eliminovat, nesmí danou zakázku přijmout.

7) **Správu klientských aktiv** (např. finančních prostředků) nesmí auditor přijmout, pokud mu to nepovoluje zákon. Pokud ano, tak jen za podmínky dodržení všech právních povinností stanovených zákonem. V každém případě musí tato aktiva vést odděleně od vlastních či firemních aktiv.

8) **Objektivita při poskytování všech služeb** může být například ohrožena spřízněností ve vztahu ke klientovi, pokud tam existují rodinné, blízké nebo i obchodní vztahy. To ohrožuje nezávislost myslí, která je nutná k tomu, aby auditor mohl učinit objektivní závěry a aby bylo zřejmé, že se jedná o závěry bez předsudků nebo ovlivňování.

9) **Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky** patří k nejrozsáhlejší sekci etického kodexu. Je zaměřena na požadavky na nezávislost u ověřovacích zakázek, u kterých auditor vydává výrok o účetní závěrce. Cílem je pomoci firmám a členům auditních týmů při realizaci koncepčního rámcového přístupu. Nezávislost je zde rozdělena na nezávislost myslí (tj. stav vědomí, který umožňuje poskytnout názor nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožujícími odborný úsudek a umožňuje tak jednat poctivě, objektivně a s profesním skepticismem). Dále je to nezávislost chování (vystupování), což znamená vyvarování se skutečností, které jsou tak závažné, že by logicky uvažující a poučená třetí strana dovodila, že došlo k ohrožení integrity a profesního skepticismu firmy nebo člena auditního týmu. Sekce postupně prochází jednotlivými hrozbami ohrožujícími nezávislost, které již byly zmíněny.

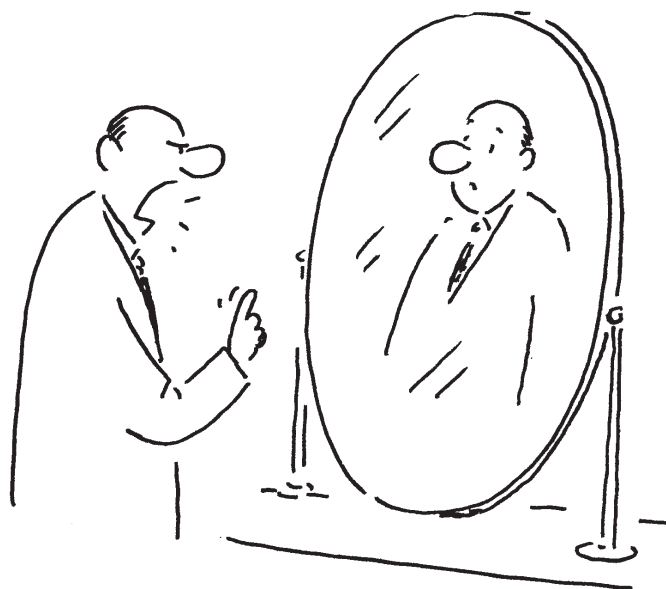


10) **Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách**, které nejsou auditem nebo prověrkou účetní závěrky. Cílem těchto zakázek je zvýšit míru důvěry u předpokládaných uživatelů. I v tomto případě dodržování základního principu objektivitu vyžaduje nezávislost na klientech, u nichž se ověřování provádí.

Etický kodex dává auditorům a Komoře auditorů ČR vodítko a zároveň nástroj umožňující upevňovat profesní etiku odrážející mezinárodně uznávané hodnoty. Omezuje subjektivitu a nízkou profesionální úroveň poskytovaných auditorských služeb a napomáhá vytvářet příznivé pracovní klima v auditorské profesi. Demonstruje snahu KA ČR jednat v souladu s platnými mezinárodními normami,

napomáhá komunikaci mezi auditorem a klientem i mezi auditory navzájem. Zabraňuje auditorům v nesprávném jednání a je tak zárukou vysokého morálního standardu auditorské profese. Kontrola dodržování pravidel etického kodexu, kterou provádí komora v rámci kontroly auditorské činnosti prostřednictvím své dozorčí komise, by měla být zárukou toho, že kvantita prováděných auditorských služeb nepohlčí jejich kvalitu.

Libuše Müllerová, členka Výkonného výboru a předsedkyně
Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR



Mlčenlivost auditora a veřejný zájem

Princip mlčenlivosti auditora je jedním ze základních pilířů auditorské činnosti. V souladu se zákonem o auditorech je auditor povinný, s několika výjimkami, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se auditované účetní jednotky. Tato povinnost se vztahuje i na zaměstnance auditora, na auditory, kteří již na zakázce nepracují, i na bývalé auditory.

Význam mlčenlivosti auditora

Princip mlčenlivosti auditora vytváří prostředí, kde se statutární orgány a pracovníci auditované účetní jednotky neobávají otevřeně diskutovat s auditory o veškerých aspektech své činnosti. Oslabení povinnosti mlčenlivosti by mohlo vést k méně otevřené komunikaci mezi účetní jednotkou a auditorem. Zvýšilo by se tak riziko, že auditor nebude mít pro své závěry k dispozici všechny relevantní informace, a tedy i riziko pro uživatele zpráv auditora.

Výjimky z povinnosti mlčenlivosti

Jako u většiny pravidel i v případě mlčenlivosti auditora existuje několik výjimek. Jde zejména o situace, kdy se trestní řízení týká přímo dotyčného auditora, nebo jde o možné spáchání trestného činu úplatkářství. V takových případech auditor povinnost mlčenlivosti vůči orgánům činným v trestním řízení ze zákona nemá.

Dále se za porušení mlčenlivosti nepovažuje poskytnutí informací České národní bance v oblasti její dohledové působnosti na finančním trhu nebo příslušnému orgánu podle předpisu o opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Za porušení mlčenlivosti se též nepovažuje poskytnutí informací novému auditorovi nebo auditorovi celé konsolidované skupiny.

Určité dodatečné výjimky se též vztahují pouze na auditory těch účetních jednotek, jejichž činnost ze zákona podléhá státnímu doзору nebo dohledu České národní banky.

Zbavování mlčenlivosti

Auditora může podle zákona zprostit mlčenlivosti buď auditovaná účetní jednotka nebo komora. Komora auditorů již mnoho let

pravidelně dostává žádosti o zbavení mlčenlivosti auditorů, zejména od orgánů činných v trestním řízení. Pokud se nejedná o výše uvedené případy výjimek z povinnosti mlčenlivosti, komora žádosti o zbavení mlčenlivosti posuzuje individuálně. Obvykle doporučuje žadatelům o zbavení mlčenlivosti auditora obrátit se s takovou žádostí na statutární orgán auditované účetní jednotky. Avšak v případech, kdy o zbavení mlčenlivosti žádá buď orgán činný v trestním řízení nebo sám auditor, jehož se mlčenlivost přímo týká, to nemusí být v praxi vždy proveditelné nebo smysluplné. V takových případech komora pečlivě posuzuje, zda jsou v konkrétní situaci splněny podmínky, za nichž lze auditora mlčenlivosti zbavit, i předpoklady, za kterých je to žádoucí.

Mlčenlivost v praxi

Teorie je tedy jasná. Auditori se ale při provádění auditů setkávají v souvislosti s povinností mlčenlivosti s desítkami neočekávaných situací, na které ne vždy najdou přímou odpověď v právních předpisech.

Představme si například situaci, kdy stejný auditor zároveň audituje dvě různé nespřízněné společnosti, A a B. Společnost B je

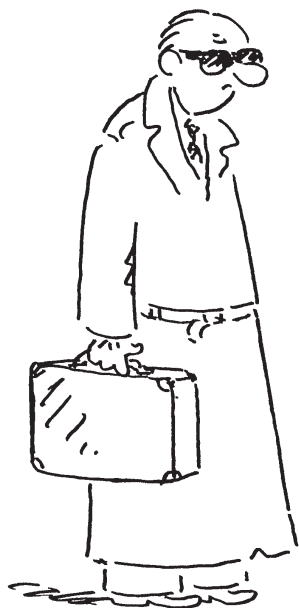


přítom klíčovým odběratelem výrobků společnosti A. Při auditu společnosti B se auditor dozví velmi důvěrnou informaci, že společnost B se interně rozhodla, že za několik měsíců úplně ukončí odběr výrobků společnosti A. Společnost B ale chce společnost A o tomto rozhodnutí informovat až za dva měsíce. Auditor ví, že pro společnost A bude taková ztráta klíčového odběratele znamenat existenční potíže včetně problémů se splácením existujících bankovních úvěrů. Zpráva auditora pro společnost A má být podle smlouvy o provedení auditu vydána již příští měsíc. Jak se má auditor zachovat?

V takových situacích jsou klíčovým pomocníkem auditorů mezinárodní auditorské standardy a etický kodex Komory auditorů, které poskytují auditorům oporu a návod při řešení nejrůznějších praktických situací a pro aplikaci auditorských principů v konkrétních případech.

Povinnost mlčenlivosti auditora má nezastupitelnou úlohu při provádění kvalitních auditů a její zachování je ve veřejném zájmu.

Pavel Kulhavý, člen Výboru pro správu profesí KA ČR



Profesní odpovědnost auditora

Při úvahách o tom, jak pojmout téma o profesní odpovědnosti auditora, jsme se logicky dostali k nutnosti vymezení pojmu odpovědnosti, resp. profesní odpovědnosti. Zdánlivě obecné úvahy nám pomohou ke správnému pochopení úlohy profesní odpovědnosti v celkovém kontextu auditu.

S odpovědností (a mnohdy i s neodpovědností) se setkáváme v každodenním životě. Člověk je obdařen schopností posuzovat svoje činy (s výjimkou osob nespěprávných, do jisté míry pak i dětí), porovnávat je s tím, co je od něj očekáváno, co je v dané době a kulturním prostoru obvyklé, tedy morální¹. Morální odpovědnost je podle našeho názoru základem toho, jak auditoři přemýšlejí, jak se chovají, jaká pravidla si sami pro sebe stanovují. V jistém slova smyslu by auditoři mohli být považováni za „morální autority“, především pak v oblasti podnikání. Jejich interakce s osobami, které se (z podstaty svého postavení) chovají tak, že se snaží o maximalizaci hodnoty firmy, by mohla představovat určitý korektiv, hranice, za které by již snaha o hmotný efekt neměla zajít². Je však obtížné postavit do role morální autority profesi jako celek, když, byť v různých obdobích s různou intenzitou, vyplývají na povrch události, ve kterých auditoři byli přinejmenším morálně spoluodpovědní za činy nemorální³.

Je také všeobecně známo, že auditorská profese má vybudovaný sofistikovaný „watchdogový“ systém, počínaje řízením kvality uvnitř auditorských firem přes dohled vykonávaný profesní organizací až po tzv. veřejný dohled, představovaný například ve Spojených státech amerických organizací PCAOB, v Evropě pak systémy veřejného dohledu jednotlivých členských zemí (v České republice Radou pro veřejný dohled nad auditem).

Na systém řízení kvality, dohled profesní a veřejný dohled navazuje systém sankční. Zde už se dostáváme od morální odpovědnosti k odpovědnosti de facto právní, kdy jednotlivé, a to zcela konkrétní činy (či naopak opomenutá jednání) jsou v souladu s profesními předpisy či dokonce šířeji v souladu s dalšími obecně závaznými právními předpisy sankcionovány. Z tohoto úhlu pohledu můžeme rozlišit několik rovin, jejichž prostřednictvím je tato právní odpovědnost auditorů realizována.

Předně se jedná o rovinu (oblast) disciplinární odpovědnosti auditorů, k jejímuž uplatnění je oprávněna Komora auditorů České republiky. Její orgán (kárná komise) rozhoduje o uložení kárného opatření vůči auditorovi, který zaviněně porušil povinnosti stanovené:

- a) zákonem o auditorech,
- b) právním předpisem o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
- c) etickým kodexem,
- d) vnitřními předpisy Komory auditorů České republiky nebo
- e) auditorskými standardy.

Kárná komise rozhoduje v tzv. kárném řízení, které je zahajováno na návrh jiné osoby, popř. i bez návrhu. V jeho rámci posuzuje otázku zavinění auditora, jakož i přihlíží k závažnosti disciplinárního deliktu, způsobu jeho spáchání, k jeho následkům a k okolnostem, za nichž byl spáchán. Výsledkem takového řízení může být uložení kárného opatření v podobě:

- a) napomenutí,
- b) veřejného napomenutí,
- c) pokuty, a to až do výše 1 mil. Kč⁴,

1 / V oblasti filosofického myšlení se však setkáváme i s takovým pojetím morálky, která je „nadařena“ tomu, co je obvyklé, říká, jak by to „mělo být“ obvyklé.

2 / Na této myšlence podle našeho názoru nemění nic ani skutečnost, že v poslední čtvrtině minulého století začínají na významu nabývat takové pojmy, jako je „sociální odpovědnost“, „trvale udržitelný rozvoj“, „etické kodexy“ jednotlivých korporací nebo i taková jednání konkrétních osob, které ze svého (podnikáním získaného) bohatství odkládají značnou část pro ty, kteří jsou potřebnější.

3 / Výklad či popis jednotlivých „accounting scandals“ by překročil téma tohoto příspěvku. Jen pro zajímavost si povšimněme, že výraz „účetní skandály“ je jaksi mimochodem přičítán účetním, nikoli podnikatelům, byznysmenům. Jinak by totiž bylo třeba užívat například výraz „business scandals“. Není náhodou tato skutečnost i nepřímým důkazem toho, že auditoři jsou či spíše mají být onou morální autoritou a pokud tomu tak v konkrétním případě není, jsou považováni právě oni za hlavní viníky či dokonce strůjce podvodu?

4 / V některých případech se dokonce může jednat o vyšší pokutu; tak je tomu v případě, je-li kárné opatření ukládáno za jednání učiněné v souvislosti s prováděním povinného auditu u subjektu veřejného zájmu (maximální hranice pokuty zde činí 2 mil. Kč), a tehdy, kdy protiprávní jednání bylo spácháno jménem auditorské společnosti nebo v souvislosti s její činností. V tomto případě je auditorská společnost účastníkem řízení a může jí být uložena pokuta až do výše 5 mil. Kč.

- d) dočasného zákazu výkonu auditorské činnosti na dobu nejdéle jednoho roku nebo
- e) trvalého zákazu výkonu auditorské činnosti.

Je možné konstatovat, že uplatňování disciplinární odpovědnosti je jedním z nástrojů, jimiž Komora auditorů České republiky realizuje svoji samosprávnou roli, neboť je mimo jiné oprávněna vyloučit z členů profese ty osoby, které opakovaně či závažně porušují své povinnosti.

Druhou rovinou právní odpovědnosti auditorů je odpovědnost soukromoprávní. Tato odpovědnost je na rozdíl od odpovědnosti disciplinární (a též od odpovědnosti trestní – viz dále) charakterizována vztahem dvou či více (právně) rovných subjektů, a to auditora na straně jedné a nejčastěji jeho klienta na straně druhé. Tyto odpovědnostní vztahy nastupují zejména tehdy, pokud auditor způsobí při výkonu své činnosti klientovi škodu, kterou je poté povinen nahradit.

Auditorská profese (zejména na rozdíl od jiných profesí) je však v tomto ohledu do jisté míry specifická. Zcela reálně si totiž můžeme představit situaci, kdy auditor porušením své povinnosti způsobí škodu nikoliv svému klientovi, ale blíže neurčenému počtu různých subjektů – investorům, bankám, věřitelům (obecně uživatelům účetních informací), a to například tím, že tyto subjekty se rozhodují na základě údajů z účetní závěrky, k níž auditor vydal neadekvátní výrok. Je možné jen spekulovat nad rozsahem případných škod a nad zcela nedozírnými následky (i likvidačními), které náhrada těchto škod může pro auditora představovat. Mimo jiné z tohoto důvodu zakotvuje zákon o auditorech všem statutárním auditorům i auditorským společnostem povinnost uzavřít pojištění pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti tak, aby výše pojistných částek byla úměrná možným škodám, které lze v rozumné míře předpokládat⁵.

Nakonec nejtěživější rovinou právní odpovědnosti auditora je oblast trestněprávní, na kterou můžeme systematicky nahlížet ze dvou úhlů pohledu. Auditor se totiž může v konkrétním případě vystavit trestní odpovědnosti:

5 / Viz § 22 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.

6 / Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

7 / Pro úplnost dodáváme, že trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy zahrnuje dvě skutkové podstaty. Kromě již vymezeného se tento trestný čin vztahuje také na osoby jednající jménem banky nebo jiného podnikatele oprávněného k provozování finanční činnosti podle jiného právního předpisu.

- a) za spáchání „svého vlastního“ trestného činu a/nebo
- b) jako účastník či spolupachatel na trestném činu jiné osoby, nejčastěji svého klienta.

Odhlédneme-li od druhé skupiny charakterizované zjednodušeně jako „podílnictví“ na trestné činnosti jiných osob (nejčastěji formou pomoci k různým druhům podvodů), v rámci první množiny se jedná o několik trestných činů, kterých se auditor při výkonu své činnosti může dopustit.

Jde zejména o trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku⁶. Smyslem existence tohoto trestného činu je zájem státu na pravdivosti auditorských zpráv, resp. na potvrzeních vydávaných auditorem, a to s cílem ochrany zájmů osob, které na podkladě těchto dokumentů jednají. V souladu s tím platí, že uvedeného trestného činu se dopustí mimo jiné ten, kdo jako auditor vystaví jinému:

- a) nepravdivou zprávu auditora nebo
- b) nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech⁷.

Sankcí za tento trestný čin pak může být trest odnětí svobody až na dvě léta nebo zákaz činnosti.

Vedle tohoto trestného činu je zejména v poslední době na auditora kladena významná povinnost (pod hrozbou vlastní trestní odpovědnosti) oznamovat spáchání vyjmenovaných závažných trestných činů jiných osob, a dále překazít jednání, která vedou ke



spáchání vyjmenovaných závažných trestných činů. Jinými slovy auditor je povinen v případě, kdy se hodnověrným způsobem dozví:

- a) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překazit, nebo
- b) že jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámit spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

V případě, kdy tak auditor neučiní, dopustí se trestného činu nepřekazení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku nebo neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku s hrozbou trestu odnětí svobody až na tři léta.

Zbývá odpovědět na otázku, zda ve zmíněném výčtu trestných činů, jichž se oznamovací povinnost, resp. povinnost překazit spáchání trestného činu týká, jsou uvedeny i trestné činy, o nichž se auditor při výkonu své činnosti může reálně dozvědět. V zásadě je nutné konstatovat, že tomu tak je, neboť ve výčtu jsou uvedeny například trestné činy řadící se do skupiny korupčních trestných činů, trestný čin padělání a pozměnění peněz či obdobný trestný čin týkající se platebních prostředků, jakož i různé druhy podvodů (včetně daňových) s rozsahem překračujícím 5 mil. Kč (v případě povinnosti překazit spáchání trestného činu).

Závěrem k trestní odpovědnosti auditora nutno podotknout, že trestné činy dotýkající se auditorské profese jsou trestnými činy úmyslnými. Pro trestní postih auditora se tedy vyžaduje vždy úmyslné jednání, a to ať již ve formě úmyslu přímého či úmyslu nepřímého. Jedná se tedy o činnost vědomou, kdy auditor je alespoň srozuměn s následkem předpokládaným daným trestným činem.

Ohlédneme-li od právní odpovědnosti, souvisejícím problémem je etické (správněji řečeno morální) chování v souladu s konkrétním profesním etickým kodexem⁸. Jeho pojetí je založeno na koncepčním rámci, na odpovědnosti ve veřejném zájmu a v mnoha případech (především v citlivé oblasti dodržování nezávislosti) na principech „hrozby“ a „opatření“; mohlo by se zdát, že tak dává jednoznačný návod k tomu, jak se v konkrétní situaci zachovat. V každodenním životě se však dostává auditor do situací, které nedokáže vyřešit jinak, než svým vlastním morálním ospravedlněním toho, jak se za daných okolností a podmínek chová⁹. Jakékoli jiné chování je chováním nemorálním, a to i v případě, kdy je v souladu s tím, co je považováno za obvyklé (viz předchozí text)¹⁰.



Dodržování etického kodexu je jakýmsi rozhraním mezi odpovědností morální a odpovědností právní, a to proto, že jeho porušení může být spojeno s uplatněním právní sankce. Odpovědnost právní v širším slova smyslu však pokrývá nejen dodržování ustanovení Etického kodexu či zákona o auditorech, ale i dalších obecně závazných právních předpisů.

Vladimír Králíček, člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR, katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Jan Molín, katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

8 / V současné době se v podmínkách ČR a převážně většiny profesních organizací sdružených v IFAC jedná o Etický kodex IESBA (viz www.ifac.org/ethics).

9 / Toto ospravedlnění musí být skutečně ospravedlněním morálním, nikoli ospravedlněním nesprávného či dokonce nelegálního chování tak, jak je známe například z literatury zabývající se podvodným jednáním (zde se často používá nesprávný výraz „racionalizace“ z původního anglického výrazu „rationalization“, které znamená odůvodnění či rozumné vysvětlování).

10 / Jeden příklad za všechny. Na valné hromadě nadnárodní společnosti je minoritními akcionáři upozorňováno na skutečnost, že rozmanitými cestami (například „management fee“ placené mateřské společnosti v zahraničí) je zisk dosažený na území ČR (a tedy rozdělitelný mimo jiné i ve prospěch těchto minoritních akcionářů) neoprávněně snižován. Majoritní vlastník zdůvodňuje tyto transakce jednak tím, že nejsou ve své podstatě a výši neobvyklé a zejména i tím, že nejsou zpochybněny auditorem. Jinými slovy řečeno, auditor dal „požehnání“ k tomu, aby minoritní auditři byli kráceni na dividendách jen proto, že považoval za obhajitelné přeměrovat peněžní toky (z velké části patrně neoprávněně) mimo danou účetní jednotku. To, že se souhlasně k danému transferu údajně vyjádřil i finanční úřad a že účetní závěrku mateřské společnost ověřuje stejná auditorská společnost (přesněji řečeno společnost v síti) je jen doplněním celkového obrázku.

Osobní integrita auditora

Osobní integrita je lidskou ctností. Co však přesně znamená a z jakého důvodu se objevuje v Etickém kodexu Komory auditorů, dokonce na prvním místě mezi všemi požadavky?

Osobnost auditora

Velmi obecně řečeno, Etický kodex vyžaduje, aby auditor byl silná osobnost. Bez osobnosti auditora, jeho důvěryhodnosti, by audit nemohl ani vzniknout. Podstata auditorského byznysu spočívá v tom, že auditor „prodává“ své jméno: vahou své osobnosti se zaručuje za názor, který formuloval. Na auditorské zprávě je nepochybně nejdražší položkou podpis auditora. Proto z pohledu auditora je životně důležité nejen budovat svoje jméno, ale také jméno profese, protože pokud nebude důvěryhodná profese, nebude důvěryhodný ani konkrétní auditor. To je také důvodem, proč komory auditorů vznikaly živelně, jako samosprávné organizace, jako určité cechy, ve kterých se auditóři kontrolovali navzájem. V zájmu všech (dobrých) auditorů bylo ze svého středu vypudit ty, kteří svou pochybnou činností kazili ostatním byznys. Ano, kárnou komisi, dozorčí komisi a jejich obdoby si auditóři vymysleli sami na sebe.

Auditor musí být osobností, aby ho vlastní činnost duševně nezničila. Podstatou auditu je totiž čelení řadě etických dilemat: auditor formulací svého názoru, o jehož pravdivosti a správnosti je přesvědčen, může poškodit sebe i jiné, jak už tomu u říkání pravdy bývá. Poškození sama sebe spočívá v tom, že je možné, že daná zakázka se již nebude opakovat, poškození jiných spočívá v tom, že odhalení pravdy může vyústit v propouštění, ukončení úvěrového financování nebo odejmutí dotace, což může dramaticky zasáhnout i zcela nevinné osoby. Tlak na zachování duševního zdraví, tj. duševní integritu, je enormní.

Osobní integrita tedy spočívá v tom, že auditor nemůže být zmítán pochybami, co je dobře a co je špatně. Naopak, musí mít jasno v tom, jak bude čelit pokušení a manipulacím, až se objeví, a musí mít vnitřní sílu a odvahu na to, aby tak opravdu učinil.

Integrita spočívá v síle člověka si stejné věci myslet, stejné věci říkat a stejné věci dělat. Je to o odvaze stát za vlastním názorem, o odvaze nést vlastní kůži na trh, o odvaze strpět i vlastní materiální újmu, ale



zachovat si čest. Integrita úzce souvisí se sebeúctou člověka, s tím, že máme stanovený limit, přes který nejede vlak, protože kdybychom udělali něco za daným limitem, přestali bychom si vážit sami sebe. Je to úcta k vlastním zásadám a síla na základě těchto zásad konat. Integrita je konzistence vlastních názorů, což je vlastně jen projev věrnosti vlastním zásadám. Opakem osobní integrity jsou pochybnosti a rozpolcenost, které v zásadě potlačují schopnost člověka správně se rozhodnout (nebo se vůbec rozhodnout). Je zajímavé, že lidé se silnou osobní integritou jsou zřejmě i lidmi šťastnými a úspěšnými: mají vlastní sebeúctu a jejich život není provázen pochybami a strachem z vlastních špatných rozhodnutí. Stačí jim vědomí, že jednali správně. Jejich jednání je přímočaré a neutápí se v nekonečném předstírání a různých hrách, jsou tudíž neuvěřitelně efektivní.

Zmíněné vlastnosti jsou naprosto zásadní k vyřešení pravděpodobně neklíčovějšího konfliktu zájmů, který je auditu bohužel inherentní a který velice silně vnímá především veřejnost: auditor kontroluje toho, kdo ho za to platí. Veřejnost si klade přirozeně otázku, jak má věřit výsledku kontroly, auditor si klade otázku, jak v této situaci obstát se ctí.

Bez důrazu na osobní integritu si řešení tohoto problému lze stěží představit. Audit není poradenství, ve kterém klient platí za poskytnutou pomoc, přičemž činnost poradce i klienta má společný cíl. Audit (zejména povinný) je prováděn ve prospěch třetích osob, které za to však nic neplatí, a zdánlivě proti klientovi, který za to naopak platí. Odpovědnost auditora tedy není primárně vůči tomu, s kým má auditor uzavřenou smlouvu. Auditor a jeho platící klient mohou mít tedy zcela odlišné cíle. To je možná ten nejčastější moment, kdy je integrita auditora vystavena zkoušce. Jak často se mnozí auditoři setkali s námitkami klienta, který vznášel požadavky s argumentem, že toto platí on, nebo s komentáři typu „to tedy nevím, na co si toho auditora platím“.

Ochrana integrity

Zachování integrity se dá dosáhnout dvojím způsobem: nalezením odvahy a vzepřením se manipulaci, nebo předcházením situacím, ve kterých dochází k tlaku na integritu. Toho se dá docílit budováním vlastní pověsti a uchováním nezávislosti. Pak se integrita stává „jen“ poslední záchrannou brzdou.

Aby auditor mohl čelit samotnému klientovi a manipulaci, o kterou se bude pokoušet, musí být klientem respektován. Respekt pravděpodobně není nic jiného než vědomí druhých o naší integritě, o stálosti našich názorů, o konzistentnosti našeho uvažování. Pokud jsme se někdy v minulosti projevili jako takto jednající osobnosti, usnadní to další podobná jednání v budoucnu. Manipulátoři buď budou odrazeni předem, nebo budou srozuměni s vidinou vlastního neúspěchu, což jejich nátlak může značně oslabit do podoby pouhého pokusu o něj. Naopak, pokud sám člověk se ctí ustojí jednu obtížnou situaci, tato zkušenost mu dodá vnitřní sílu do obdobných bojů v budoucnu. Naše integrita je tedy chráněna a budována jejím samotným praktikováním.

Další zásadní podmínkou předcházení vzniku tlaku na auditora je nezávislost na klientovi. V zásadě jde o to, aby klient byl auditorovi natolik cizí, že se auditor bude cítit zcela svobodný ve vyjádření svých názorů, tj. nebudou mu dělat starosti dopady jím formulovaných výroků. Této svobody, nebo aspoň její významné míry, se dosahuje pomocí různých tzv. ochranných opatření (resp. zabezpečovacích prvků v řeči Etického kodexu). Jedná se zejména o to, že auditor je určen valnou hromadou (tedy v zásadě třetími stranami, které jsou na řádnosti provedeního auditu

významně zainteresovány, nikoli vedením klienta), že smlouva o provedení auditu musí být uzavřena ještě před jeho provedením a nelze ji vypovědět (tj. zaplacení za tuto službu je předem zajištěno, ať je výrok auditora jakýkoliv) a omezení finanční závislosti na konkrétním klientovi (pro auditora je pak snadné rozhodnout se mezi zachováním vlastní cti a materiálním prospěchem spojeným s konkrétním klientem).

V neposlední řadě auditorům také pomáhají auditorské standardy, které v řadě případů stanovují jasný postup, ze kterého není možné slevit, čímž lze vůči klientovi účinně argumentovat.

Trénink integrity

Na to, jak zásadní vlastností auditora integrita je, je vlastně s podivem, že na ni auditoři při vstupu do profese nejsou nijak testováni. Pochopitelně to není možné, teprve až život přinese skutečná dilemata a teprve až poté se ukáže, jak v nich člověk dokáže obstát.

Nicméně, integritu je možné svým způsobem alespoň trénovat. ICAS (Institute of Chartered Accountants of Scotland) vydal zajímavou publikaci, ve které posbíral řadu etických dilemat ze života auditorů a účetních. Právě tyto případové studie mohou sloužit jako výborný nástroj pro trénink integrity. V čem však takový trénink spočívá, když osobní odvaha se trénovat moc nedá? Jde zejména o to, aby účetní a auditoři byli vystaveni modelovým situacím, což vede k tomu, že nad situacemi začnou přemýšlet a vybudují si postup, jak takovou situaci řešit ještě před tím, než k ní dojde. Připravenost řešení a zejména schopnost v dané situaci identifikovat, že se jedná o útok na vlastní integritu, je výborným předpokladem následného správného jednání. Co se týče odvahy a síly toto jednání uskutečnit, diskuse a znalost názorů ostatních, jak se v modelové diskusi zachovat, dodá člověku i sílu pocházející z vědomí, že takto (správně) bych se v dané situaci nezachoval jen já sám, ale že nás je víc.

Podívejme se třeba na příklad londýnské auditorské firmy, ve které auditor „in-charge“ (dále jen auditor) pracuje po tři týdny na zakázce se svým týmem v druhém koutu Anglie. Během pracovního týdne tým bydlí v hotelu a na víkendy se vrací vlakem zpět do Londýna. Auditor se však se svým týmem zpět nevrací, neboť v daném městě má rodiče, u kterých po dva víkendy zůstane. Po skončení zakázky si nicméně nárokuje cestovné do Londýna a zpět za





oba uvedené víkendy (použití vlastního vozu měl předem schváleno). Tuto informaci se dozví partner firmy. Dále se partner dozví, že auditor, díky tomu, že nemusel cestovat do Londýna a zpět, v pátek u klienta zůstal mnohem déle než zbytek jeho týmu a v pondělí ráno naopak u klienta pracoval dlouho před tím, než dorazili ostatní. Kdyby auditor jel na uvedené víkendy domů do Londýna, na proplacení cestovního by měl pochopitelně nárok.

Tato situace je zajímavá z několika hledisek: jednak jde o situaci, kdy falešné vyúčtování firmu de facto neokradlo, protože kdyby dotyčný auditor jel do Londýna, částku by firma proplatila tak jako tak. Auditor dosáhl určité úspory a je otázkou, kdo na tuto úsporu má vlastně nárok: on, firma, nebo dokonce klient, pokud by cestovné bylo přefakturováno? Navíc firma už tak benefituje z času, který auditor strávil u klienta, místo aby seděl za volantem. Dále je zajímavé, že se jedná o prohřešek, který vyjádřený v penězích je v podstatě zanedbatelný. A v neposlední řadě za pozornost stojí i to, že manipulace s cestáky je poměrně častým jevem, a tudíž společensky poměrně tolerovaným.

Partner tedy stojí před problémem, zda to vůbec řešit a pokud ano, jak to vyřešit a kdo má nárok na uspořené peníze. Na jednu stranu firma poškozena nebyla, na druhou stranu se setkává se lží člověka, jehož profesním posláním je říkat pravdu.

Je zřejmé, že i když se může jednat o malichernou částku, akceptování takového postupu by mohlo způsobit erozi integrity nejen daného auditora, ale i ostatních zaměstnanců firmy. Na druhou stranu, měl by to partner řešit jako porušení etického kodexu auditorem, který by měl hlásit profesní organizaci? Obě extrémní řešení jsou pravděpodobně nevhodná. Jako možné řešení se pak nabízí výtka uvedenému auditorovi uvnitř firmy a zahájení diskuse, komu má získaná úspora připadnout.

Samotné konkrétní řešení není až tak podstatné. Na případových studiích jsou zajímavé argumenty, budování různých scénářů a seznamování se se situacemi, kde je naše integrita podrobována zkouškám. V neposlední řadě přínosem uvedeného příběhu je poučení, že i malý podvod je podvod.

Závěrem

Říká se, že audit má vlastně jen dva zásadní problémy: za prvé objevit nesrovnalosti a za druhé o nich informovat. Jak nesrovnalosti nacházet, o tom je obrovské množství literatury a obsáhlé auditorské standardy. Schopnost o nalezených věcech informovat je záležitostí v zásadě jen osobní integrity. Co je obtížnější – nalézt, nebo říct? Vývoj předpisů v oblasti auditu naznačuje, že „říct“ je dnes rozhodně palčivějším problémem. Veškeré diskuse v poslední době se nevedou o tom, jak testovat pohledávky, nýbrž o rotaci auditora, auditních výborech, zprávách o nezávislosti, omezení poskytování neauditorských služeb apod. To ukazuje na jednu, z pohledu profese nepříjemnou věc. Auditři se chovali tak, že začali vzbuzovat pochybnosti o své důvěryhodnosti, na což začala reagovat veřejnost a politici. Je to však jen dobrá pověst, která auditorům zajistí chleba v budoucnu. Zpronevěření se a zlehčování principů integrity a dobré pověsti může profesi přijít nesmírně drahé.

Jiří Pelák, oddělení metodiky KA ČR

Co je a není auditorská zakázka

Auditoři mohou poskytovat velkou škálu služeb. Některé tyto služby, např. povinné ověření účetní závěrky, jsou velice silně regulovány, jiné služby, např. poradenství, nejsou v zásadě regulovány vůbec. Tento článek se věnuje tomu, jaké služby auditoři poskytují a jaké přitom musí dodržovat profesní předpisy.

Auditoři poskytují širokou škálu služeb. Jde například o tyto:

- povinné a nepovinné ověření účetní závěrky auditorem,
- ověřování „konsolidačních balíčků“,
- ověřování splnění podmínek dotačních smluv,
- přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků,
- ověřování souladu výroční zprávy s účetní závěrkou,
- ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
- forenzní šetření,
- due diligence,
- daňové a účetní poradenství,
- vedení účetnictví,
- sestavení daňového přiznání,
- potvrzení o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka,
- poradenství ekonomické, při přeměnách společnosti apod.,
- vypracování znaleckých posudků pro účely soudního řízení,
- ověření návrhu a/nebo funkčnosti vnitřního kontrolního systému,

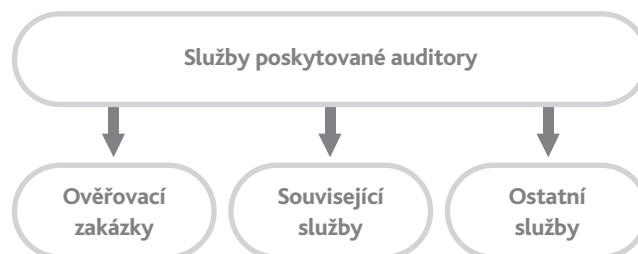


- ověřování dodržení předpisů regulujících odvětví (např. ustanovení zák. 256/2004 Sb. § 12e odst. 3),
- ověření (části) prospektu cenného papíru.

Dělení služeb poskytovaných auditory podle toho, jak moc jsou profesně regulované, je značně obtížné, protože jednotlivé typy služeb od sebe odlišují poměrně těžko srozumitelná kritéria. Dokonce se může stát, že na první pohled jedna a ta samá služba (např. ověření čerpání dotace) bude v různých případech podléhat odlišným profesním předpisům podle toho, jaké okolnosti poskytnutí služby budou doprovázet.

Základní typy zakázek

Základní typy služeb poskytovaných auditory jsou uvedeny v následujícím schématu.



Proč je důležité vědět, do jaké kategorie poskytnutí příslušné služby patří? Protože toto zařazení rozhoduje o tom, zda a v jakém rozsahu je při jejich poskytování auditor povinen dodržovat:

- a) zákon o auditorech,
- b) Etický kodex,
- c) standard upravující požadavky na řízení kvality poskytované služby (ISQC 1),
- d) další konkrétní auditorské standardy jako např. Mezinárodní standardy pro audit.

Obecně řečeno, nejvíc předpisů na auditora doléhá v případě ověřovacích zakázek, méně při provádění souvisejících služeb a v podstatě žádné, poskytuje-li auditor ostatní služby.

Ověřovací zakázky

Služba je ověřovací zakázkou, pokud zakázka odpovídá znakům, které jsou obsaženy v její definici obsažené v odstavci 7 Konceptního rámce pro ověřovací zakázky. Nejtypičtější ověřovací zakázkou je ověření účetní závěrky, na jehož příkladu je definice ověřovací zakázky ilustrována:

a) Služba spočívá v tom, že auditor vydá písemnou zprávu, která obsahuje závěr, jenž auditor vyvodí ze zjištěných faktů. Za vyvození závěru auditor nese odpovědnost. Příkladem je zpráva vydaná auditorem, v níž auditor uvádí tento závěr: „Podle mého názoru (výše popsaná) účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz...“

b) Smyslem závěru je **ujistit třetí strany o informacích** tvrzených o předmětu zakázky (tj. o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky v našem příkladě). Třetí stranou („předpokládaným uživatelem“) je někdo jiný než osoba odpovědná za předmět zakázky („odpovědná strana“). V uvedeném příkladu jsou předpokládanými uživateli investoři, věřitelé a další zainteresované strany a odpovědnou stranou je účetní jednotka. Informace, o kterých auditor ujišťuje, jsou údaje obsažené v účetní závěrce.

c) Musí existovat **kritéria**, na jejichž základě lze dospět k výše uvedenému závěru. V našem příkladě jsou takovými kritérii účetní předpisy.

Pro všechny ověřovací zakázky platí, že je nutné při jejich realizaci dodržovat ustanovení zákona o auditorech v relevantním rozsahu, Etický kodex a standard upravující řízení kvality prováděných prací auditorem (ISQC 1). Aby však bylo možné konkrétněji stanovit další předpisy související s ověřovacími zakázkami, je nutné je rozčlenit podrobněji – viz schéma.

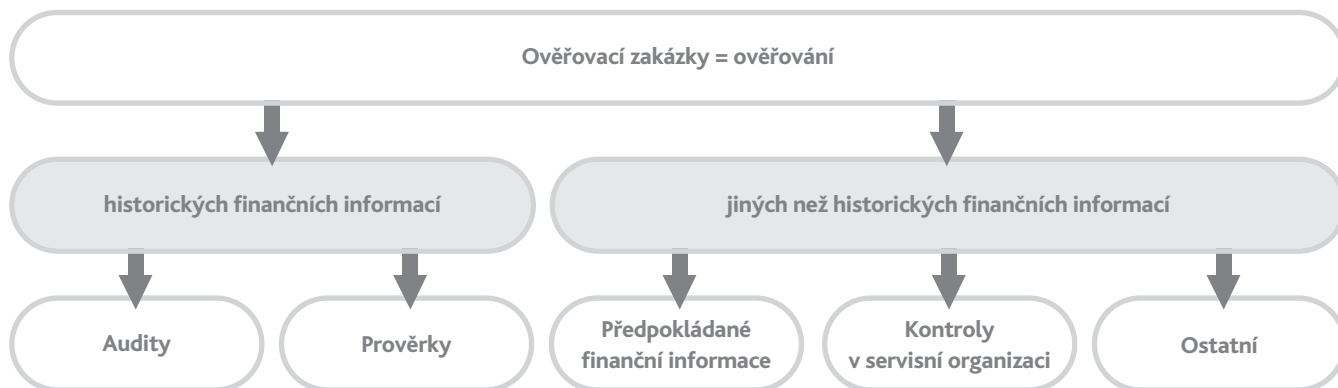
Jak je vidět z ilustrace, ověřovací zakázky se dělí do dvou velkých skupin: ověřování historických finančních informací a zbytek. Pokud auditor ověřuje věrnost a poctivost zobrazení účetní závěrky, vybrané údaje z účetnictví, výroční zprávy, přehled o čerpání grantů atd., jde o ověřování peněžních částek popisujících, co se už stalo. To jsou „historické finanční informace“.

Auditor však může ověřovat i jiné informace – např. že příjemce grantu dodržel smluvní podmínky a ustanovení příslušných zákonů. Zde nejde o ověření historických finančních informací, ale o ověření dodržení požadavků stanovených předpisy. Auditor se také může vyjádřit k předpokládaným budoucím tržbám, nákladům apod. uvedeným v prospěku cenného papíru. Auditor může rovněž ověřit, zda je vnitřní kontrolní systém účetní jednotky účinný. To vše jsou příklady ověření, které se vůbec netýkají „historických finančních informací“.

Za povšimnutí stojí, že termín „audit“ je spojen pouze s ověřením historických finančních informací. V praxi je však tento termín používán často nevhodně. Pokud se setkáváme s termíny jako „audit dotace“, nemusí se vůbec jednat jen o ověření sestaveného vyúčtování, ale také o to, že prostředky byly čerpány v souladu se zákonem a smlouvou. Taková zakázka ve skutečnosti může být dvěma zakázkami – auditem (ověření pravdivosti závěrečného vyúčtování) a jiným ověřením (dodržení podmínek). Na každou ze zakázek se budou vztahovat jiné auditorské předpisy.

Než se dostaneme k předpisům, je třeba ještě vysvětlit, že existují dvě úrovně ověřovacích zakázek, které se liší v tom, jak „silný“ závěr je auditor schopen vyvodit ze zjištěných faktů.

Silnější závěr zní: „Podle mého názoru je to tak a tak“. Tento závěr má tzv. pozitivní formu vyjádření a nazývá se **výrok** (angl. opinion). Slabší závěr zní: „Nepovšiml jsem si ničeho, co by mne vedlo k názoru, že to není tak a tak“. Tento závěr má tzv. negativní formu vyjádření





(nezaměňujte za záporný výrok!) a nemá žádný zvláštní název. Česká terminologie někdy vede k na první pohled kuriózním zprávám auditora, kdy se můžeme setkat s upozorněním, že auditor nevydává výrok, přičemž v následujícím odstavci následuje závěr.

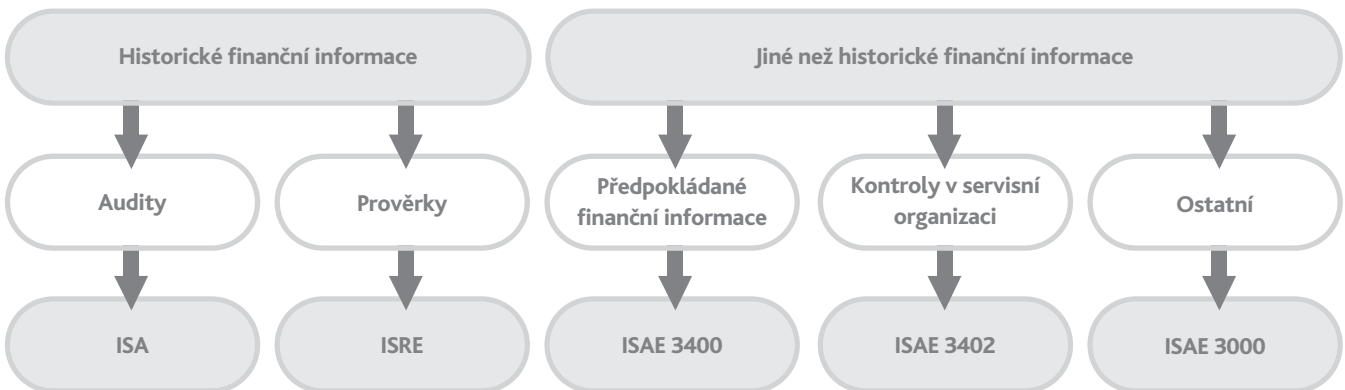
Zakázky, ve kterých auditor vyjadřuje závěr v pozitivní formě, se nazývají zakázky poskytující přiměřené ujištění. Vychází se z toho,

že auditor toho musí udělat opravdu hodně, aby si mohl utvořit názor, za kterým si bude stát. Naproti tomu vyjádření závěru v negativní formě signalizuje, že auditor nemá nashromážděno tolik faktů, aby si mohl vytvořit pevný názor. Takové zakázky se označují jako zakázky poskytující omezenou jistotu. Při nich auditor provádí jen vybrané, záměrně (tj. cenou zakázky) omezené postupy, přičemž nashromážděná fakta nepřinesla nic, co by auditora vedlo k závěru, že něco není v pořádku. Na druhou stranu však tento postup nepotvrdil (nevedl k takovému názoru), že e vše v pořádku (na rozdíl od zakázky poskytující přiměřenou jistotu).

Zde je velice neauditorský příklad: Nováček se chce usadit v kraji a rolničit. Obhlídne pár hospodářství, prohodí pár slov s jinými rolníky a pustí se do toho. Nezjistil nic, co by ho vedlo k přesvědčení, že zde rolničit nelze. Jiný nováček provede nejen toto, ale prostuduje si územní plány, dosažitelnost zemědělských dotací, očekávaný vývoj legislativy, navštíví různá sdružení, vzorky půdy odešle do laboratoře. Takový člověk si daným postupem vybuduje jasný názor, zda rolničit lze, nebo ne. Dosáhl tzv. přiměřené jistoty.

Audit je označení zakázky, ve které jde o ověření historických finančních informací s přiměřenou jistotou. **Prověрка** je o ověření toho samého, ale pouze s omezenou jistotou. Proto, ačkoli audity i prověrky mají stejný předmět, audity jsou vždy dražší a náročnější než prověrky.

Auditorské standardy pokrývající ověřovací zakázky se dělí podle toho, o jakou zakázku se jedná. Nejpracovanější předpisy platí pro audity (mají cca 750 stran), řádově méně objemné jsou předpisy upravující prověrky a další ověřování.



ISA: Mezinárodní standardy pro audit (pozn.: pro ISA se vžil české označení „Mezinárodní auditorské standardy“, což je nepřesné, protože tyto standardy neupravují obecně postupy auditorů, nýbrž pouze postupy při auditech). **ISRE:** Mezinárodní standardy pro prověrky. **ISAE:** Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky.



Tyto základní standardy nejsou vytvářeny samotnou Komorou auditorů ČR, ale IAASB, která je orgánem IFAC se sídlem v New Yorku, a KA ČR tyto standardy na základě svého statutu přijímá. Na základě těchto standardů, které jsou v řadě případů jen velmi obecné (zejména pro ověřovací zakázky mimo audit a prověrky), a na základě požadavků relevantních zákonů vydává KA ČR také vlastní standardy (AS), které řeší postupy u konkrétních, z pohledu české praxe častých, zakázek. Dále KA ČR vydává tzv. aplikační doložky (AD), které upřesňují aplikaci vybraných standardů IAASB v českých podmínkách.

Podívejme se nyní na předpisy upravující výkon konkrétních zakázek, které auditoři v ČR často poskytují.

Historické finanční informace – audity a prověrky

Povinné ověření účetní závěrky auditorem je nejregulovanější auditorskou službou. Výslovně se na ně vztahuje zákon o auditorech, dále Etický kodex a standard pro řízení kvality ISQC 1. Povinné ověření účetní závěrky musí poskytovat přiměřené ujištění (viz § 20 zákona o auditorech). Zákon o auditorech konkrétně vyžaduje, aby tato zakázka byla provedena podle tzv. Mezinárodních auditorských standardů upravených právem Evropských společenství, což je termín, pod kterým se skrývají ISA, jež EU hodlá přejmout do evropské legislativy (a přitom je případně změnit, doplnit). K tomuto kroku zatím nedošlo a tyto standardy tedy neexistují. Z těchto důvodů se pro provádění povinného ověření účetní závěrky auditorem používají ISA tak, jak byly vydány IAASB (a převzaty KA ČR), rozšířené o aplikační doložky. V současnosti existují AD ke standardům ISA 700, 710 a 720.

Dobrovolné ověření účetní závěrky auditorem je službou, na kterou se zákon o auditorech vztahuje pouze přiměřeně (např. pro uzavření smlouvy není nutné určení auditora nejvyšším orgánem).

Přiměřená aplikace zákona o auditorech se týká všech dalších ověřovacích zakázek, stejně jako nutnost uplatnění pravidel Etického kodexu a standardu pro řízení kvality ISQC 1. Míra ujištění, které má dobrovolné ověření účetní závěrky poskytnout, se může lišit podle požadavků klienta. Proto toto ověření může být auditem (tj. poskytovat přiměřené ujištění), nebo prověrkou (tj. poskytující omezené ujištění). Podle toho poté auditor postupuje dle ISA nebo ISRE.

Ověření neúplné účetní závěrky, vybraných částí či výkazů, mezitímních výkazů apod. je zakázka v zásadě stejného charakteru jako nepovinné ověření úplné účetní závěrky. Pokud je tato zakázka auditem, vztahují se na ni ISA s tím, že některé zvláštnosti těchto zakázek upravují ISA řady 8xx. Je-li taková zakázka prověrkou, postupuje se dle ISRE. Pokud prověrku provádí tentýž auditor, který v dané účetní jednotce provádí i audit účetní závěrky, postupuje dle ISRE 2410. Pokud je auditor najat na prověrku u účetní jednotky, u níž audit účetní závěrky neprovádí, postupuje dle ISRE 2400. Tyto dva různé předpisy existují z toho důvodu, že se auditor, který u dané účetní jednotky provádí jak audit, tak prověrku(y), musí při prověrcce vypořádat s fakty, které již zná z dřívějšího provedení auditu.

Ověření výroční zprávy je ověřovací zakázkou, v níž se auditor vyjadřuje k souladu výroční zprávy a účetní závěrky. Při samotném ověření postupuje dle ISA (jde tedy o typ auditu, tj. o poskytnutí přiměřené jistoty ohledně historických finančních informací), přičemž praktický návod je obsažen v AD k ISA 720.

Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Profesionálním předpisem upravujícím konkrétní postup je AS 56, který stanovuje, že toto ověření může být pouze prověrkou, tj. s omezeným ujištěním. Postupy tedy v zásadě vycházejí z požadavků ISRE.

Potvrzení o existenci pohledávky započítávané na vklad společníka je službou, která je v praxi často chápána různě, a to na základě okolností, které nezanedbatelně ovlivňuje praxe konkrétního soudu nebo dokonce soudce. Teoreticky by se mělo jednat o ověřovací zakázku, přičemž vzhledem k velmi úzkému předmětu zakázky se dá předpokládat, že vždy půjde o přiměřené ujištění o existenci pohledávky.

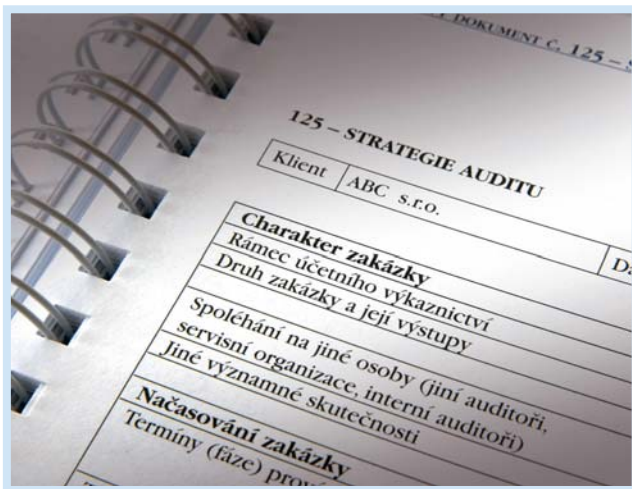
Nefinanční informace a/nebo předpokládané informace

Ověření předpokládaných finančních informací je ověřovací zakázkou, ve které auditor ujišťuje o souladu předpokládaných finančních informací s předpoklady, ze kterých takové informace vycházejí, a opodstatněnosti takových předpokladů. Zakázka se provádí dle ISAE 3400.

Ověření kontrol v servisní organizaci je typickou ukázkou zakázky, která neověřuje informace finančního charakteru, ale která ověřuje návrh a/nebo funkčnost vnitřních kontrol ve společnostech, které vedou účetnictví pro své klienty (tzv. servisní organizace). Smyslem zakázky je ujistit zejména auditora účetní jednotky (tzv. uživatelské účetní jednotky), která si nechává servisní organizací zpracovat své účetnictví, o tom, zda vlastnosti vnitřních kontrol odpovídají stanoveným požadavkům. Zpráva vypracovaná dle ISAE 3402 poté může být využita jako důkazní informace při auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky.

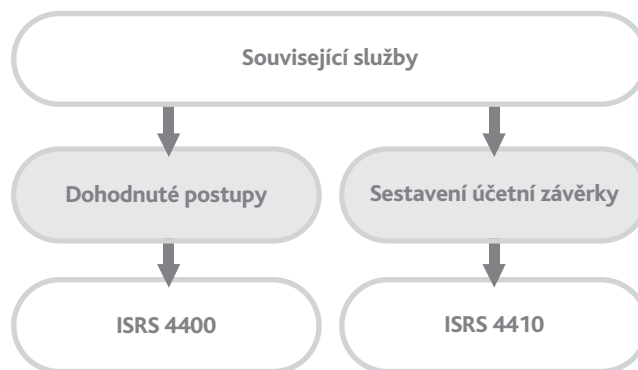
Průzkoumávání hospodaření územních samosprávných celků je zakázka, která ověřuje jak finanční (např. údaje o ročním hospodaření), tak nefinanční (např. legálnost nakládání s majetkem) informace. Proto KA ČR pro tento typ zakázky vytvořila speciální, poměrně složitý standard AS 52, který vychází jak z ISAE tak z ISRE, přičemž je nutné aplikovat i postupy dle vybraných ISA.

Ověřování čerpání dotací je podobně komplikovaná záležitost. KA ČR na ověřování dotací doposud nevydala žádný vlastní standard, protože existují velice rozdílné požadavky na tento typ auditorské služby a dokonce není dost dobře možné předem stanovit množinu kritérií. V zásadě jde však často o kombinaci ověření finančních historických informací (např. je nutné ověřit závěrečné vyúčtování) a ověření legálnosti, tj. souladu s právními a dalšími předpisy a smlouvami. Na první část je tedy nutné použít ISA nebo ISRE podle míry poskytovaného ujištění (může obecně jít o audit i o prověrku). Na druhou část je třeba použít standard ISAE 3000. Je také možné, že tato zakázka může být pojata jako tzv. zakázka založená na dohodnutých postupech (viz dále).



Související služby

Za související služby se v současné době považují pouze dva níže uvedené typy zakázek. Související služby nemají vlastní definici, jsou to zakázky, které jako související služby označí IAASB.



Při provádění souvisejících služeb je nutné dodržovat Etický kodex a ISQC 1 s několika málo výjimkami. Co se týče zákona o auditech, na související služby nijak specificky nedopadá.

Souvisejícími službami jsou **zakázky založené na dohodnutých postupech** upravené v ISRS 4400. Tyto zakázky se na první pohled velice podobají ověřovacím zakázkám (proto se jim IAASB specificky věnuje), ale liší se od nich v několika důležitých aspektech.

- Auditor po ukončení svých prací neformuluje žádný závěr. Zpráva je pouhým souhrnem faktů. Například místo závěru: „podle mého názoru pohledávka existuje“ auditor udává, že jím byla nalezena relevantní dokumentace jako např. smlouva, faktura, podepsaný dodací list apod. Nicméně závěr, zda pohledávka existuje, nebo ne, si musí uživatel zprávy učinit sám.

- Auditor neodpovídá za stanovení postupů k získání dostatečných a vhodných důkazních informací. To je důsledkem faktu, že nemusí vyhodnotit dostatečnost a vhodnost důkazních informací s ohledem na to, zda je z nich možné závěr vyvodit. Postupy stanovuje smlouva s klientem a lze tedy říci, že klient si odpovídá sám za to, jaké postupy budou použity a jaké důkazní informace mají být shromážděny.

- Zpráva je určena pouze straně, která stanovila postupy použité auditorem. Jiné strany nejsou seznámeny s okolnostmi zakázky a mohly by si proto zprávu snadno špatně vyložit.

Při provádění zakázek spočívajících v dohodnutých postupech může a nemusí být nutné dodržovat nezávislost stanovenou Etickým kodexem.

Due diligence, bude-li splňovat definici ověřovací zakázky (což může být výsledkem dohody smluvních stran), je příkladem zakázky založené na dohodnutých postupech.

Druhým typem souvisejících služeb je **sestavení účetní závěrky nebo obdobných výkazů**. Smyslem úpravy je to, že auditor nesmí vzbudit zdání, že za sestavenou účetní závěrku odpovídá, nebo že při sestavení účetní závěrky docházelo k ověřování informací, jako je tomu u auditu nebo prověrky. Smyslem standardu ISRS 4410 v žádném případě není upravovat postup, jak sestavit účetní závěrku či jak vést klientovi účetnictví. Dále není nutné být na klientovi, jemuž je účetnictví vedeno, nezávislý. Zároveň je však auditor nucen dodržovat ostatní ustanovení Etického kodexu, a to z toho důvodu, že účetní závěrka je dokument prezentovaný třetím stranám, tj. i tato služba slouží veřejnému zájmu.

Ostatní služby

Ostatní služby jsou všechny další služby, jejichž poskytování auditorům umožňuje zákon o auditorech. Takových služeb není mnoho (viz ustanovení § 23 odst. 2) a v zásadě jde o služby, jejichž smyslem není sloužit veřejnému zájmu (na rozdíl např. od ověření nebo sestavení účetní závěrky). Z toho důvodu se na tyto

služby nevztahuje ISQC 1 a obecně vzato ani Etický kodex. Nicméně auditoři se musí při poskytování ostatních služeb chovat tak, aby negativně neovlivnili poskytování služeb, které jsou ve veřejném zájmu. Proto se lze domnívat, že např. požadavek na profesionální jednání, které chrání pověst auditorské profese, je nutné dodržovat i při poskytování ostatních služeb. Mimo vymezení, jaké ostatní služby auditor smí vykonávat, se zákon o auditorech na ostatní služby nijak specificky nevztahuje, je však třeba respektovat ustanovení, která se dotýkají auditorů jako takových.

Mezi ostatní služby se řadí všechny druhy **poradenství**, tj. spadá sem účetní, daňové (včetně sestavení daňového přiznání), ekonomické poradenství a dále **forenzní šetření** a **due diligence**, pokud nesplňují definici ověřovací zakázky nebo zakázky spočívající v dohodnutých postupech.

Mezi ostatní služby se řadí i vypracování **znaleckých posudků** pro účely soudních řízení, ačkoli by v řadě případů tato služba naplňovala definici ověřovací zakázky. Mimo působnost profesních předpisů je však staví přímo Koncepční rámec pro ověřovací zakázky.

Jiří Pelák, oddělení metodiky KA ČR



Mezinárodní auditorské standardy

Neformální rozhovor zvědavého finančního ředitele se svým auditorem na téma, kdo a co auditora řídí.

Vy, auditoři, máte příjemný život. Jste svými pány, nemáte žádného nadřízeného a do toho, jak svoji práci děláte, vám nikdo nemluví.

Jak se to vezme. Ano, jsme nezávislí. Ale to neznamená, že se nemusíme řídit žádnými pravidly. Naopak – my musíme dodržovat profesní standardy, které stanovují, co všechno musíme při auditu provést. Musíme postupovat podle Mezinárodních auditorských standardů (ISA).

To vím, zmiňujete je každý rok ve vaší auditorské zprávě. Ale vždycky jsem si to představoval jen jako nějaký vágní kodex.

Tak to vás asi překvapím. Standardy ISA představují třicet šest standardů a v nich zhruba šest stovek odstavců s tvrdými povinnostmi a několikanásobně větší počet odstavců s doporučeními. Dohromady téměř tisíc stránek textu.

Tisícistránkový průvodce na provedení auditu v mé firmě?

Přesně tak. Ale nepředstavujte si to jako manuál, který nám dává úkoly, které my jen mechanicky vyplňujeme. Většina povinností je formulována tak, že musíme „zvážit, posoudit, vyhodnotit apod.“ Přitom se musíme rozhodnout, jaké informace budeme potřebovat a jak je získáme – dotazováním, pozorováním, studiem dokumentace, potvrzováním, přepočty atd. A musíme použít vlastní odborný úsudek, když ze všech těchto informací činíme závěr. Audit se nedá naprogramovat.

Kdo ty mezinárodní standardy vymýšlí?

Standardy ISA vydává Mezinárodní federace účetních IFAC, která sdružuje více než 170 účetních a auditorských profesních organizací. Komora auditorů České republiky je jedním z jejích členů. IFAC již přes třicet let tvoří a neustále vylepšuje auditorské standardy tak, aby byly přijaty jako obecně uznávané celosvětové měřítko kvality auditu.

IFAC tedy nemá právo své standardy členům nařizovat?

Nemá a ani mít nemůže. O přijetí standardů ISA musí rozhodnout v každé zemi příslušná instituce či zákonodárce. V České republice



k tomu došlo v roce 2005, kdy byly standardy ISA přijaty jako platné standardy nahrazující dříve platné směrnice Komory auditorů.

Znamená to tedy, že dnes nemáme žádné vlastní standardy?

Ne tak docela. Máme vlastní zákon o auditorech a další právní předpisy, které stanovují určité specifické požadavky. Proto vydává Komora auditorů k některým standardům ISA takzvané aplikační doložky. A zároveň máme několik doplňujících specificky českých auditorských standardů pro některé ověřovací služby nepokryté mezinárodními standardy.

Evropská unie žádné vlastní auditorské standardy nemá?

Nemá. V současnosti každá země EU volí své standardy sama. Některé země (obvykle ty větší) tvoří standardy vlastní, jiné země (a jejich většina) dobrovolně přijaly za své standardy ISA. O povinném přijetí standardů ISA v celé EU se momentálně jedná, ale k rozhodnutí zatím nedošlo. Nicméně samotný fakt, že Evropská unie vůbec neuvažuje o tvorbě vlastních standardů a namísto toho zvažuje přijetí standardů ISA, nejlépe dokládá kvalitu těchto standardů.

Přibližte mi, co vlastně standardy ISA regulují?

Zjednodušeně řečeno, standardy ISA stanovují auditorovi jeho povinnosti od počátku auditu až po jeho konec. Máme standardy týkající se problematiky přijímání zakázek, plánování auditu a vyhodnocení rizik, volby jednotlivých druhů auditorských testů, vyhodnocování výsledků a formulací výroku auditora. K tomu máme zvláštní standardy obsahující doplňkové povinnosti týkající se specifických oblastí, jako je problematika možných podvodů, účetních odhadů, vztahů se spřízněnými osobami, schopnosti auditované firmy pokračovat ve své činnosti apod.

A podle čeho se rozhodujete, které oblasti se budete věnovat více a které méně?

Většina lidí si myslí, že to závisí čistě na finanční velikosti dané položky. Že když pohledávky firmy mají desetkrát větší hodnotu než její zásoby, tak pohledávkám budeme věnovat desetkrát více času. To samozřejmě hraje roli, ale mnohem významnější je to, jaké riziko chyby v jednotlivých oblastech spatřujeme. To je základní filozofie moderních auditorských standardů - zaměřením na rizika. Nejvíce práce musíme udělat tam, kde se nejvíce obáváme možné chyby.

Vy dopředu odhadnete, kde se mohou skrývat chyby?

Ano, ale ne věštěním z křišťálové koule, ale vyhodnocením spousty informací. Zvažujeme zkušenost s příslušnou firmou z minulých let, její finanční situaci, charakter jejího podnikání, ekonomické okolnosti, informační systém, který používá, její vnitřní procesy, kompetenci pracovníků a spousty dalších indicií. A hlavně využíváme svoji dlouhodobou zkušenost. A teprve

podle toho volím charakter a rozsah testů. Audit není exaktní věda, audit je spíš umění.

To znamená, že kdybych si najal dva auditory, může každý volit trochu jiné testy?

Ano, a není na tom nic divného. Je to nutný důsledek toho, že audit vyžaduje použití odborného úsudku. Že ho dělá člověk a využívá přitom svoji inteligenci, znalosti, zkušenost a také intuici. Tento „lidský faktor“ zásadně zvyšuje smysluplnost a hodnotu auditu, a proto je vyžadován standardy i legislativou. Obvykle může existovat více cest, kterými se dá požadovanému ujištění dostat, a různí auditoři mohou volit různé cesty, jak dorazit k cíli. Standardy ISA jsou pouze něco jako pravidla silničního provozu, ale na cestě se auditoři mohou a musí rozhodovat samostatně kudy jet, kdy lze šlápnout na plyn a kdy je potřeba naopak zpomalit, případně i zacouvat.

To zní docela dobrodružně. Mohl bych si ta vaše pravidla silničního provozu prohlédnout?

Samozřejmě, to není tajemství. My jsme jedině rádi, když čtenáři našich zpráv mají povědomí, jaký druh práce za naším výrokem stojí. Mezinárodní auditorské standardy ISA v české i anglické verzi jsou dostupné na internetových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz spolu se všemi dalšími profesními přepisy. Příjemné čtení.

Michal Štěpán, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR



Audit ve veřejném sektoru

Široká veřejnost si obvykle spojuje poskytování služeb auditorů a auditorských společností zapsaných v Komoře auditorů České republiky s podnikatelským sektorem. Obecně se ví, že podniky, zejména ty větší, jsou povinny nechat si auditorem ověřit účetní závěrku. Již o poznání méně se však ví, že auditoři poskytují své služby i u účetních jednotek, které spadají do sféry veřejného sektoru. Je to pochopitelné. Stejně jako v podnikatelském prostředí, tak i ve veřejném sektoru dochází k ekonomickému rozhodování, pro něž jsou využívány informace z účetnictví a jiných zdrojů. Ve veřejném sektoru je však rozhodování ovlivněno jinými důvody, než je maximalizace bezprostředního ekonomického užitku. To vyvolává i specifické požadavky na práci auditora.

Auditor nebo auditorská společnost zapsaná v seznamu Komory auditorů ČR splňuje řadu profesních předpokladů nezbytných ve vztahu k poskytování auditorských služeb ve veřejném sektoru. Nespornou výhodou a silnou zárukou odbornosti je, že auditor je vysoce kvalifikovanou osobou, která má bohaté zkušenosti. Je to, mimo jiné, zajištěno tím, že Komora auditorů garantuje kontinuální vzdělávání každého auditora. S ohledem na profesní zaměření je zřejmé, že auditoři znají relevantní českou legislativu, jakož i mezinárodní standardy týkající se auditorské profese, účetního výkaznictví a další. Jedním ze stěžejních předpokladů pro kvalitní poskytování služeb ve veřejném sektoru je, že auditor musí být osobou nezávislou. V tomto ohledu je místo auditora či auditorské společnosti, kteří mají oprávnění a jsou zapsaní v seznamu auditorů a auditorských společností vedeném Komorou auditorů, nezastupitelné a unikátní. Auditorova práce podléhá přísné kontrole kvality ze strany Komory auditorů. Na tomto místě je vhodné zmínit skutečnost, že řada auditorů má již v současnosti zkušenosti s poskytováním služeb jednotkám veřejného sektoru.

Již od roku 2004 se auditoři významnou měrou podílejí na přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Obce a města mají možnost zvolit si pro přezkoumání auditora nebo auditorskou společnost. Řada obcí a měst tak v současnosti jejich služeb již využívá.



Přezkoumání hospodaření je povinností každého města a obce. Jde v současné době o hlavní oblast, v níž auditoři ve veřejném sektoru působí. Na druhou stranu je však třeba uvést, že auditorská obec je ochotna a schopna uspokojit jakoukoli další poptávku ze strany územních samosprávných celků. Aktuálně je zřejmý trend, že mnoho auditorů, zvláště individuálně působících nebo těch, kteří působí v rámci menších auditorských společností, přesouvají těžiště své činnosti od auditu účetních jednotek v podnikatelském sektoru k přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Přezkoumání je specifickou auditorskou službou, nicméně hlavní důraz je při něm kladen na jiné oblasti, než je účetní závěrka.

Právě účetní závěrce bude u účetních jednotek veřejného sektoru věnována zvýšená pozornost v souvislosti s novinkami v účetní



legislativě. Poslední novela zákona o účetnictví totiž klade velký důraz na schvalování účetní závěrky. Je zřejmé, že orgán nebo osoby, které budou účetní závěrku schvalovat, berou na sebe i odpovědnost za její obsah. Ověření, určitá forma kontroly nebo posouzení účetní závěrky jako celku není v současnosti obsahem zákona o přezkoumávání. Zákon č. 239/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zavedl a konkretizoval povinnost schvalování účetní závěrky pro účetní jednotky typu územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, a to jak státních, tak i municipálních, organizačních složek státu a státních fondů. Dosud takto stanovená povinnost těmto účetním jednotkám uložena nebyla. Detailnější požadavky na charakter a způsob schvalování účetních závěrek u těchto účetních jednotek a způsob poskytování součinnosti osob zúčastněných na tomto schvalování bude upraven prováděcím právním předpisem k zákonu o účetnictví. I když v současnosti neexistuje povinnost, aby schvalované účetní závěrky byly ověřovány

nezávislým auditorem, je vhodné, aby odpovědné orgány schvalující účetní závěrku účetní jednotky veřejného sektoru mohly získat přiměřenou jistotu toho, že účetní závěrka poskytuje kvalitní informace pro její uživatele, tedy i pro občany. A právě toto mohou splnit nezávislí auditoři a auditorské společnosti, vedené v seznamu Komory auditorů ČR. Charakter poskytované služby v souvislosti s uvedeným schvalováním účetních závěrek může být rozličný. Nejkomplexnějším řešením může být audit účetní závěrky, lze však poskytnout i jiné typy auditorských služeb, na základě nichž bude schvalujícímu orgánu poskytnuta informace o kvalitě účetní závěrky. Veškeré tyto auditorské služby poskytují auditoři podle mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Obdobné služby jsou auditoři schopni a ochotni poskytovat i v souvislosti s předpokládaným sestavením konsolidované účetní závěrky za veřejný sektor České republiky. Jsou schopni poskytnout pomoc při zajištění spolehlivosti údajů za jednotlivé účetní jednotky spadající do zmíněné konsolidace.

Snahou Komory auditorů, jakož i u ní zapsaných auditorů a auditorských společností, je v následujících obdobích nabízet vysoce kvalifikovanou a kvalitní práci při poskytování různých auditorských služeb nejen městům a obcím, ale i jiným typům účetních jednotek veřejného sektoru, jako jsou příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí a další. Jsme přesvědčeni, že využití auditorských služeb účetními jednotkami veřejného sektoru významně zvýší kvalitu informací o těchto účetních jednotkách, které jsou poskytovány různým uživatelům, ať již veřejným činitelům nebo samotným občanům.

Vladimír Zelenka, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Malé a střední podniky a auditorské praxe

Problematika malých a středních podniků (SME) a hledání cest, jak usnadnit jejich fungování a podpořit je v dalším rozvoji, je aktuálním tématem mnohých politiků, vládních i nevládních ekonomických organizací, jak mezinárodních, tak i těch na národní úrovni.

Současně v oblasti poradenství a auditu je s tématem malých a středních podniků příbuzné téma malých a středních auditorských a účetních praxí (SMP), které právě těmto malým a středním podnikům ve značné míře poskytují své poradenské a auditorské služby.

Co vlastně malé a střední podniky jsou? Jsou opravdu tak důležité pro hospodářství a jeho rozvoj, jak o nich hovoří ekonomičtí experti a světová média? Jaká témata jsou pro tuto skupinu dnes aktuální? Jaké jsou hlavní překážky v jejich rozvoji a každodenní činnosti? Jak jim lze pomoci? Co jsou malé a střední auditorské (účetní) praxe? Jaké jsou jejich hlavní výzvy v dnešní složité ekonomické situaci? Jak jim mohou pomoci jejich profesní komory?

Definice malých a středních podniků (Small and Medium Enterprises) se v různých zemích liší. V Evropské unii je podle doporučení (2003/361) k určení SME nutné posoudit tyto faktory:

- počet zaměstnanců,
- obrat nebo úhrn rozvahy (aktiv).

Kategorie společnosti	Počet zaměstnanců	Obrat	Úhrn rozvahy
Střední	< 250	≤ 50 mil. EUR	≤ 43 mil. EUR
Malá	< 50	≤ 10 mil. EUR	≤ 2 mil. EUR
Mikrojednotka	< 10	≤ 2 mil. EUR	≤ 2 mil. EUR

Tato kritéria platí pouze pro údaje za individuální firmy. Společnost, která je součástí většího uskupení, musí rovněž zahrnout údaje o zaměstnancích, obratu či úhrnu rozvahy z celé skupiny.

Malé a střední podniky jsou skutečným motorem evropského hospodářství a stojí za většinou ekonomického růstu zemí EU. Podle aktuálních statistik představují 99,8 % všech podniků v zemích EU

(přesněji 92,2 % tvoří tzv. mikrojednotky, 6,5 % malé podniky a 1,1 % střední podniky). Tyto podniky pomáhají vytvářet až 66 % všech nových pracovních míst a 65 % celkového obchodního obratu v zemích EU. V nových zemích EU je jejich podíl v hospodářství ještě mírně vyšší.

V současné době je jednou z nemnoha úspěšných evropských zemí především Německo. Povšimneme-li si blíže struktury jeho hospodářství (a odhlédneme-li také od tradičně vysoké míry podílu výzkumu a vývoje a nových patentů v různých oborech, např. chemie, strojírenství), tvoří základ jeho ekonomiky tzv. střední stav (Mittelstand). Nejedná se ale o nic více a méně než o jemné předivo malých a středních podniků, velmi často rodinných firem, které velmi efektivně spolupracují s těmi velkými a pomáhají vytvářet úspěšnou ekonomiku. Tímto se Německo vcelku liší od struktury jiné velké země EU, Francie, která se dlouhodobě potýká s mnohými problémy růstu a fungování svého hospodářství. Od 70. let minulého století se Německo začalo Francii postupně vzdalovat v konkurenceschopnosti, a to nejen v úrovni technologií a komerční úspěšnosti prodeje svých výrobků na světových trzích, ale i např. v ceně práce, kde bychom spíše očekávali opačný trend. Právě od 70. let začaly ve Francii ubývat malé a střední podniky na úkor velkých nadnárodních korporací. Z uvedeného vychází Německo právě s jeho silným středním podnikatelským stavem jako dobrý příklad i pro naši ekonomiku.

Významu malých a středních podniků si postupně všimla i evropská politika, jež se od roku 2000 snaží pro tuto skupinu vytvářet příznivé prostředí.

Již v přepracované lisabonské strategii z roku 2005 se objevilo heslo „mysli především na malé“ („Think small first“). Témata malých a středních podniků (SME) jsou pravidelně diskutována na úrovni Evropské komise i parlamentu. Úzce to souvisí s akčním plánem zvýšení konkurenceschopnosti evropské ekonomiky a podnikavosti do roku 2020. Jejich hlavními oblastmi jsou zjednodušení regulace, internacionalizace či přístup k financování.

Podle nedávno zveřejněného průzkumu malé a střední podniky v Evropě vnímají jako hlavní výzvy, kterým musí čelit, aby obstály ve stále



ostřejší konkurenci, především tyto:

- administrativní a regulační překážky,
- přístup k financím,
- nadměrná daňová zátěž,
- nedostatek vlastních dovedností a schopností,
- přístup k veřejným zakázkám,
- nekalá či příliš silná konkurence,
- pracovní právo,
- přístup na jednotný trh a k programům financovaným z prostředků Evropské unie,
- pozdní platby od zákazníků,
- přístup na mezinárodní trhy, k informacím a poradenství.

Otázka snižování administrativních a regulačních překážek v rámci EU i jednotlivých zemí je téměř každodenně zmiňována, ale podle názoru představitelů mnohých podniků, ale i podnikatelských svazů tyto regulace mají tendenci spíše stále narůstat.

V přístupu k financím je důležité, jaká pravidla pro národní programy jsou v některých zemích nastavena. Velmi úspěšný program mají v sousedním Rakousku, nové možnosti se rozvíjejí i ve Velké Británii.

Jestliže jsou SME nesporným tahounem růstu ekonomiky, tak důležitou podporou jejich prosperity a finančního zdraví jsou malé a střední auditorské a účetní praxe (SMP). Středním a malým podnikům obecně se totiž často nedostává vlastních odborných znalostí v oblasti financí, daní a účetnictví, a proto se ve velké míře spoléhají na SMP jakožto své přirozené a dlouholeté partnery. Na druhé straně možnost volby mezi velkým počtem SMP vede k zvýšené konkurenci a kvalitě trhu profesionálních služeb, což je příznivé především pro jejich klienty.

Co je SMP?

Podobně jako u SME není zatím ustálená jednotná definice malých a středních auditorských (účetních) praxí. Pojem SMP se liší v jednotlivých jurisdikcích, částečně závisí na velikosti dané země, resp. její ekonomiky. Výbor IFAC pro malé a střední praxe definuje SMP jako praxe, které vykazují následující charakteristiky:

- jejich klienty jsou většinou malé a střední podniky (nebo organizace z veřejného sektoru – menší vládní agentury či neziskové organizace),
- využívají externí zdroje k doplnění svých omezenějších vlastních odborně-technických zdrojů a
- zaměstnávají omezený počet odborného personálu.

V ČR lze při zohlednění výše uvedené definice IFAC do této skupiny zařadit větší střední společnosti zaměstnávající několik desítek auditorů a asistentů auditora přes středně velké a menší auditorské společnosti s několika auditory a různě velkým týmem asistentů až po praxe s jedním auditorem a malým (či žádným) počtem asistentů. Celkově tento sektor tvoří významný podíl auditorských i poradenských služeb, z hlediska počtu subjektů je naprosto převládající.

SMP nabízejí tradičně široký rozsah odborných poradenských služeb, jež napomáhají jejich klientům jak v dodržování různých regulačních požadavků a platných zákonů, tak rovněž přispívají ke zlepšení jejich ekonomické výkonnosti. Tyto služby SMP zahrnují nejen tradiční služby v oblasti účetnictví a daní jako např. audity účetních závěrek a jiných historických informací, prověrky, jiné ověřovací zakázky, sestavování účetních závěrek včetně účetních výkazů pro konsolidaci, vedení účetnictví a účetní poradenství, daňové poradenství – sestavení daňových přiznání, komunikace s finančními úřady, daňová stanoviska, ale i různé formy obchodně-poradenských služeb s vyšší přidanou hodnotou. Sem patří např. poradenství v oblasti strategického a daňového plánování, finančního řízení, financování a řízení rizik. Otázka zajištění financování nových projektů nejen ze zdrojů bankovního sektoru je takřka ve všech zemích pro velký počet SME prvořadá.

Jedním ze způsobů, jak mohou SMP obstát v konkurenci a uspokojovat stále rostoucí potřeby svých klientů, je udržování vztahů s důvěryhodnými odborníky z jiných oborů, včetně právníků/advokátů, expertů na IT, bankéřů a znalců (oceňovatelů). To se v éře globalizace týká stále více i udržování kontaktů s poradci z jiných zemí, neboť mnohé SME již dnes působí ve více zemích a totéž očekávají i od svých poradců. Otázka přeshraniční spolupráce a řetězení je dnes proto pro mnoho SMP velmi aktuální.

Od roku 2008 došlo na trhu poradenských služeb v důsledku změn v ekonomice (recese, finanční krize, výkyvy) k velkým změnám, mezi

něž patří především všeobecný tlak na snižování honorářů. Úsporné chování mnoha podniků donutilo SMP také celkově zvýšit kvalitu svých služeb a zamyslet se nad rozsahem, strukturou i efektivností poskytování služeb.

V čem vidí SMP v současné době největší hrozby a výzvy pro svou činnost?

Z průzkumu, který provedl IFAC v listopadu a prosinci 2012, vyplývá, že za hlavní překážky a výzvy jsou v Evropě pokládány zejména:

- potíže klientů (SME) vyplývající z přílišné regulace a požadavků na administrativu, ekonomická nejistota a potíže s přístupem k financím;
- auditorská a účetní profese má obavy ze zvýšené regulace a zákonných požadavků, reputace a důvěryhodnosti profese, ale také z obtížného globálního finančního klimatu;
- nejrychleji rostoucí zdroje výnosů u SMP jsou vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek, jiné (ne)ověřovací služby, poradenské a konzultační služby a daně jako celek;
- potenciál růstu služeb vidí zejména v poskytování poradenství novým klientům, zlepšení efektivnosti vlastních výkonů a v získání dodatečného příjmu od stávajících klientů.

Celkově očekávají SMP v roce 2013 obdobné vyhlídky jako v předchozím roce (48 % z nich soudí, že budou shodné).

Problematice SMP a cestám, jak jim pomoci, věnují nejen mezinárodní, ale i národní profesní auditorské komory a profesní organizace již několik let velkou pozornost (např. IFAC, FEE, AICPA, ACCA, ICAEW).

Již zmiňovaný výbor IFAC pro SMP realizoval některé projekty zaměřené čistě na SMP. Jedná se o vydávání různých příruček a materiálů k implementaci v podmínkách SMP (např. ISRE 2400, ISA a ISQC 1) a o průzkumy. Stranou nezůstává ani dialog a komunikace s politickými kruhy v otázkách relevantních pro SME/SMP včetně regulace auditu. Na podporu SMP se specializuje i americký institut AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants). Byla vydána brožura s názvem „The smaller CPA Firm“ (Malá firma certifikovaných veřejných auditorů/účetních) a obdobný nástroj pro daňovou oblast – Tax Practitioner’s Toolkit. Ve Velké Británii vytvořily jak ICAEW tak ACCA své skupiny, které poskytují nezávadnou a bezplatnou podporu SME a začínajícím podnikům.

Pozadu za tímto trendem nezůstává ani Komora auditorů ČR. V uplynulých letech věnovala prvořadou pozornost školením pro auditory zaměřeným na klarifikované ISA a na specifické oblasti auditu, jako jsou např. výběr vzorků, testy kontrol, zpráva auditora a zakázky jiné než audit účetní závěrky. Všechny tyto aktivity byly a jsou zásadní pro rozvoj malých a středních auditorských praxí i OSVČ. Byly přeloženy dvě příručky IFAC specificky zaměřené pro malé a střední auditorské praxe, a to příručka k uplatňování



mezinárodních auditorských standardů (ISA) při auditu malých a středních účetních jednotek a příručka k řízení kvality pro malé a střední auditorské praxe.

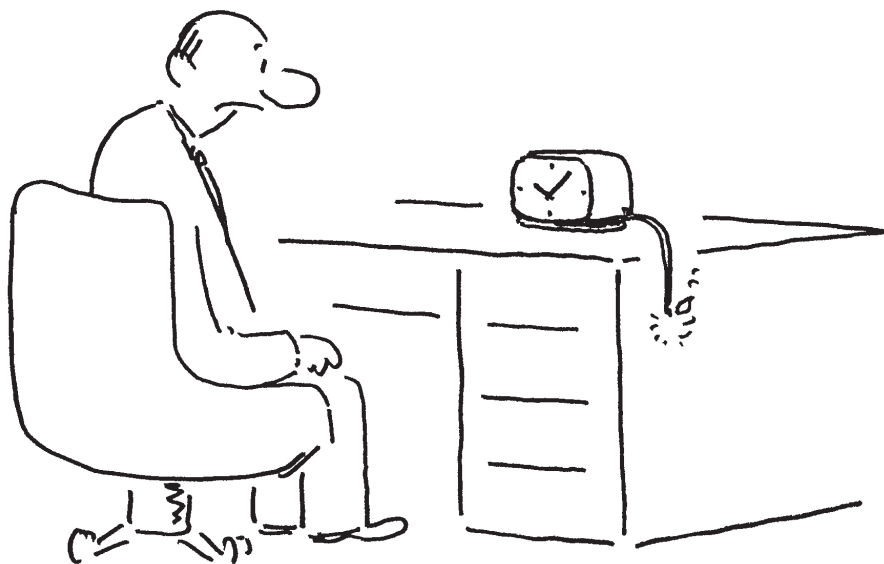
Výbor pro metodiku auditu ve spolupráci s oddělením vzdělávání a také členy výboru SME/SMP zorganizoval v uplynulých letech školení zaměřená na praktickou aplikaci těchto příruček, jejichž překlady do českého jazyka a školení byly financovány z dotace v rámci česko-švýcarského projektu "Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví".

V roce 2012 byla podstatným způsobem aktualizována příručka pro provádění auditu u podnikatelů.

V roce 2013 začal v rámci KA ČR pracovat výbor pro SME/SMP, jehož prvořadým úkolem bude poskytovat, ve spolupráci s ostatními

výbory komory, auditorům (SMP) informační servis, napomáhat přenášení relevantních novinek v oblasti SMP ze zasedání Fóra FEE pro malé a střední praxe (FEE SMP Forum), zpracovávat překlady dalších publikací IFAC a FEE pro aplikaci v našem prostředí a zajistit, aby se otázkám spojeným se SMP a SME dostala patřičná pozornost, kterou si nepochybně zaslouží.

Jaroslav Dubský, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro SME/SMP Komory auditorů ČR



Spolupráce externího a interního auditora

Výzva k napsání příspěvku na téma spolupráce externího a interního auditora do publikace k 20. výročí existence Komory auditorů ČR ve mně vzbudila potřebu ohlédnutí, i když to nedělám moc rád. Raději se dívám dopředu a připravuji nové věci. Zdolané vrcholy jsou příjemným zážitkem, ale před námi jsou nové a vyšší. To je výzva. Na to musíme šetřit a soustředit síly. Ale lhal bych, kdybych říkal, že si nevzpomenu rád na uplynulá léta, zejména na momenty, které znamenaly budování základů nových a potřebných věcí. K nim určitě patří založení Komory auditorů ČR v roce 1993 a jemu předcházející vznik Unie účetních v roce 1990 a poté Unie auditorů v roce 1991. S touto činností souvisela řada kroků, které bylo nezbytné učinit, aby vznikla plnohodnotná komora. Nešlo to rovněž dělat bez zkušených kolegů, kteří vložili do základů komory hodně svých znalostí a zkušeností. Navíc jsme tyto znalosti a zkušenosti sdíleli společně mezi sebou a tím získali dobrý základ pro naše další poslání v profesi auditora nebo profesích příbuzných.

Ve své nové pozici v České spořitelně, a.s. jsem se na externího auditora díval již z druhého břehu. Naše banka byla předmětem auditu. Toto setkání se mi stalo osudným a ve velmi krátkém časovém úseku jsem se stal v roce 1994 ředitelem interního auditu v bance, který jsem začal krok za krokem budovat, rozvíjet a zdokonalovat. V této pozici jsem setrval doposud s tím rozdílem, že nyní jsou již pevné základy vybudovány, existence je pevně podepřena mezinárodním rámcem profesní praxe interního auditu plně v našich podmínkách uplatňovaným; a jelikož jsme banka, jsou také požadavky na interní audit naší společnosti stanoveny naším regulátorem, Českou národní bankou (ČNB).

Profese interního auditu je pevně zakotvena v mezinárodním kontextu. Interní auditoři mají svůj Český institut interních auditorů, o.s. (ČIIA). ČIIA je národním institutem mezinárodního institutu The Institute of Internal Auditors Inc. (IIA), který vznikl v USA v roce 1941. Je také členem Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA), která vyvíjí svou činnost od roku 1982. Na tomto místě je také třeba připomenout, že ČIIA vznikl mimo jiné i za podpory Komory auditorů ČR. Tak jako jsem byl u založení Komory auditorů ČR, byl jsem i u za-



ložení ČIIA. Od roku 1998 jsem působil v radě ČIIA, v letech 1999 do roku 2002 jako jeho prezident.

Za uplynulá léta se ČIIA rozvinul, prohloubil svoji činnost, zdokonaloval systém vzdělávání interních auditorů, zajistil vzdělávání interních auditorů s cílem získání mezinárodně uznávané certifikace udělované IIA.

Již z předcházejícího textu je jasné, že uvnitř mě se skrývá jak externí auditor, tak také auditor interní. Z toho také vyplývá moje přesvědčení a zájem o maximální spolupráci těchto profesí na poli auditu. Interní auditoři v České republice v mnohém dorostli a jsou uznávanou profesí v řadě velkých i menších organizací a ve veřejné správě. Naše poslání jsou hodně blízká, naše postupy jsou podobné a můžeme dosahovat synergických efektů. Jedno je však důležité poznamenat. Aby docházelo ke spolupráci, musíme mít příležitost se setkat a mít zájem spolupracovat. Pro interního auditora je rovněž nezbytná podpora ze strany orgánů a vedení společnosti. Je dobré, když je oficiálně pověřen koordinací činnosti s externím auditorem.

Útvar interního auditu organizace, který naplňuje Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu, může bezesporu být významným partnerem (ne pouze pomocníkem) při práci externího auditora, a spolupráci přirozeně očekává. Pro tuto činnost má jednu velmi významnou výhodu. Je výborným znalcem organizace (účetní jednotky) a zná dokonale prostředí, ve kterém se pohybuje, má přehled o procesech a jejich rizicích, má zmapován řídicí a kontrolní systém organizace, hodnotí procesy řízení a správy společnosti. Je v každodenním styku s pracovníky v organizaci a usiluje o přidávání hodnoty prostřednictvím výkonu své práce. Pravidelně ověřuje procesy a jejich rizika, vypracovává podrobné zprávy a dává doporučení. Dbá na jejich aplikaci formou přijetí opatření a naplnění těchto opatření ověřuje. I když je zaměření statutárního auditora v organizaci specifické a užší než zaměření interního auditora, existuje velký prostor, kde se jejich působení setkává a překrývá. Bezesporu může tato spolupráce probíhat v oblasti testování kontrolních mechanismů, testování IT systémů, hodnocení rizik a při ověřování vybraných procesů. Určitou nedůvěrou nebo spíše opatrností a limity plynoucí ze strany auditorských standardů vidím na straně statutárního auditora. Ne bez významu je rovněž vliv postavení auditora jako poskytovatele placené služby.

Spolupráci ze strany interních auditorů dle mého názoru nic nebrání. Je však také třeba konstatovat a dát za pravdu statutárním auditorům, že ne všude, kde vyplývá pro organizaci povinnost mít proveden statutární audit nebo je audit na požádání prováděn, je zřízen i funkční interní audit. Externí auditor dokonce nemusí v organizaci interní audit vůbec nalézt. Může se stát, že pokud jej najde, zjistí, že je nedostatečně personálně vybaven jak znalostmi, tak kapacitou a že tento interní audit není pravděpodobně relevantní pro audit účetní závěrky. Na to ale podrobně myslí mezinárodní auditorské standardy, které mimo jiné specifikují podmínky a povinnosti externího auditora v těch případech, kdy hodlá během auditu přímo spolupracovat s interními auditory, a využít práce interních auditorů.

Vedoucí útvaru interního auditu musí mít vypracován program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Jednou z jeho součástí je i externí hodnocení, které musí být jednou za pět let provedeno odborně způsobilým a nezávislým externím hodnotitelem. U velkých společností a zejména u bank je to v současné době velmi často některá z renomovaných auditorských společností, která externí



hodnocení provádí. Navíc u bank je interní audit často i cílem při dohlídkách ze strany ČNB.

Z uvedeného vyplývá, že postupy pro prověření relevantnosti využití interního auditu v procesu roční účetní závěrky jsou ze strany externího auditora nastaveny. Je již i dostatek informací o kvalitě příslušného útvaru interního auditu a o kvalitě profese jako celku. Spolupráci by tudíž nemělo nic bránit.

Interní auditor má za povinnost sdílet informace a koordinovat činnost s externími dodavateli ujišťovacích služeb. Cílem je odstranění duplicit a zajištění dostatečného pokrytí auditními a poradenskými činnostmi. Koordinace prací externího a interního auditu je odpovědností vedoucího interního auditu. Dohled nad prací externích auditorů a koordinace jejich práce s interním auditem je odpovědností orgánů společnosti. Tam, kde je zřízen, vykonává tuto funkci zpravidla výbor pro audit.

Vše uvedené mne ujišťuje v přesvědčení, že již nastal čas k daleko hlubší spolupráci našich profesí tam, kde jsou vytvořeny podmínky. Je na čase prohloubit zájem o spolupráci, zbavit se obav a nedůvěry. Statutární auditor může mít v dobře řízeném útvaru interního auditu opravdu významného partnera. A toto platí i naopak. Interní audit může získat řadu informací a praktických dovedností od svých externích kolegů auditorů. Externí auditorské společnosti mají velké mezinárodní zkušenosti a vybudovaný systém sdílení informací. Interní audit může využít výstupů práce externího auditora k ujištění v činnostech, které jsou normálně v jeho působnosti.

V praxi to znamená, že od tradiční podpory externího auditora, kterou v řadě společností zajišťuje interní audit a ke které patří:

- seznámení externího auditora s prostředím organizace,
- objasnění konkrétních procesů a postupů zavedených v organizaci,
- sjednávání úvodních jednání,
- komunikace a koordinace v procesu auditu,
- zabezpečení týmu externího auditora technickými prostředky a přístupem do budov a systémů,
- informování o probíhajících aktivitách externího auditora uvnitř vlastní organizace,
- vyžádání, sběr a kompletace podkladů pro externího auditora,
- výkon dílčích prací dohodnutých s auditorem,
- organizace přijímání opatření k výstupům auditora a ověřování jejich plnění,
- hodnocení práce externího auditora,

se přesouváme dále do oblasti:

- spolupráce v procesu plánování činnosti,
- vzájemného využití výstupů práce,
- společného uskutečňování vybraných testů,
- výměny informací, názorů a zkušeností,
- spolupráce a konzultací výsledků z testování kontrolních mechanismů a IT systémů,
- konzultace v oblasti rizik,
- vzájemných úspor kapacit a prostředků.

Ve svém příspěvku jsem se zmiňoval především o spolupráci interního auditu s auditory roční účetní závěrky. S externími auditorskými firmami se však nesetkáváme pouze v rámci této aktivity. V širším pojetí je nutné vidět spolupráci s externím auditorem obecně v mnoha dalších rovinách. Může jít o spolupráci Českého institutu interních auditorů s Komorou auditorů ČR (v této oblasti se opět činí kroky, představitelé obou organizací jsou ve spojení a hledají nové cesty spolupráce, například se sešly redakční rady našich časopisů). Další oblastí je spolupráce Českého institutu interních auditorů s auditorskými společnostmi, zejména jde o velkou čtyřku. Na tomto poli se po rozpačitých začátcích a obavách z konkurence rozvinula spolupráce na poli vzdělávání, pořádání společných akcí a jejich vzájemné podpory. Externí auditorské firmy rovněž nabízejí výkon interního auditu ve společnostech nebo provedení externího hodnocení kvality interního auditu. V neposlední řadě tyto společnosti poskytují rozsáhlé poradenství v mnoha dalších oblastech činnosti organizací. Při všech



těchto činnostech se však musí dodržet princip nezávislosti a vyhnout se konfliktu zájmů.

Je důležité, že interní a externí auditoři o sobě vědí, setkávají se při různých příležitostech, vzájemně zvou své zástupce na svá důležitá jednání, sněmy a konference. Je patrné, že po některých malých odmlkách se tato aktivita znovu zintenzivňuje. To je příslibem pro budoucnost.

Jsem si vědom, že tento článek píše z pozice ředitele úseku interního auditu velké organizace, která má vybudovaný zkušený tým auditorů a spolupráci s externím auditorem již řadu let rozvíjí. Nejsme však zdaleka sami a takovýchto organizací postupně přibývá. Tím se rozšiřuje i prostor pro spolupráci ve stále větším měřítku.

Bohuslav Poduška, ředitel úseku interního auditu České spořitelny

Profesní způsobilost auditorů a zkouškový systém

Úvodem

Snaha vytvářet předpoklady pro to, aby do profese auditorů vstupovaly jen všestranně připravené osobnosti, je stejně stará jako profese sama. Zejména posledních dvacet let, provázených nejen všestranným rozvojem podnikání, ale i řadou negativních zkušeností s tím, jak enormní škody mohou napáchat v rozvoji ekonomiky nekompetentní auditoři, je však charakteristických značně výraznějším tlakem na budování jejich profesní kompetence. Je přirozené, že na tyto požadavky hned od počátku musela reagovat i nově založená Komora auditorů České republiky.

Potřeba vnímat světové tendence ke zpřísnění vstupu do profese se však Komoře vyplatila; v současnosti její systém tzv. vstupního vzdělávání a zkoušek nevzbuzuje ani stín pochybností o tom, že respektuje všechny významné světově uznávané požadavky a v některých oblastech jde dokonce nad jejich rámec.

Nadnárodní požadavky na vstup do profese

Vstupní vzdělávací a zkouškový systém KA ČR v tomto směru vychází zejména z následujících dokumentů:

- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 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 (dále jen **směrnice 2006/43/ES**),
- Mezinárodních vzdělávacích standardů IFAC 1 – 6, které byly zpracovány Vzdělávacím výborem IFAC v období let 2002 – 2004 a které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2005 (dále jen **IES upravující podmínky pro vstup účetních do profese**),
- směrnice upravující kvalifikaci účetních působících v profesii (Professional Accountants) UNCTAD/ DIAE/MISC/2011/1, zpracovanou v lednu 2011 Mezinárodní pracovní skupinou expertů pro mezinárodní standardy účetnictví a výkaznictví (ISAR), působící při Organizaci spojených národů (dále **Vzdělávací směrnice UNCTAD**).

Směrnice 2006/43/ES

Kvantitou sice nepříliš rozsáhlé, nicméně velice důležité požadavky na budování profesních předpokladů pro vstup auditorů do profese jsou ve směrnici řešeny následujícím způsobem:

V článku, který upravuje požadavky na **vzdělání auditorů** před vstupem do profese, se uvádí, že „fyzická osoba může být schválena k provádění statutárního auditu pouze za předpokladu, že dosáhla úrovně vzdělání nutného k přijetí na vysokou školu nebo rovnocenné úrovně a poté absolvovala program teoretické výuky a odborné praxe a složila zkoušku odborné způsobilosti na úrovni závěrečné zkoušky na vysoké škole ...“

Návazné články pak vymezují požadavky na **obsah a formu zkoušky odborné způsobilosti**.

- Zkouška odborné způsobilosti má ověřit jednak
- požadovanou úroveň teoretických znalostí adepta v oborech souvisejících s prováděním statutárního auditu, a
 - schopnost uplatnit tyto znalosti v praxi.

V článku je výslovně uvedeno, že alespoň část této zkoušky musí proběhnout písemně.

Návazně je pak uveden seznam oborů, resp. předmětů (subjects), které by měly být předmětem ověření teoretických znalostí.

Další článek vymezuje podmínky průběhu odborné praxe, a tedy **získávání praktických zkušeností**. Stanoví v této souvislosti, že uchazeč musí absolvovat alespoň tříletou odbornou praxi, mimo jiné při provádění auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, přičemž tato praxe musí probíhat u statutárního auditora nebo auditorské společnosti. Článek také ukládá členským státům zajistit ve svých právních systémech povinnost tzv. **řízené praxe** – tedy to, aby celá odborná praxe probíhala pod dohledem kompetentních osob.

Směrnice také stanoví členským státům povinnost zajistit, aby se na všechny auditory vztahovaly **zásady profesní etiky**, které zahrnují zejména zajištění jejich působení ve veřejném zájmu, jejich bezúhonnost a nestrannost, odbornou způsobilost a náležitou péči, a podrobněji specifikuje požadavky na zajištění nezávislosti, nestrannosti, důvěryhodnosti a ctění profesního tajemství.

IES upravující podmínky pro vstup účetních do profese

Ze šesti Mezinárodních vzdělávacích standardů, vymezujících požadavky na zajištění kompetence účetních před jejich vstupem do profese, byly pro inovaci vzdělávacího a zkuškového systému, realizovanou na KA ČR zejména v letech 2004 – 2006, využity zejména IES 2 a IES 6.

IES 2 vymezující **obsah vzdělávacích programů před vstupem do profese** zdůrazňuje, že součástí tohoto programu by mělo být zejména **studium účetnictví**. Dále stanoví minimální délku tohoto programu (alespoň dva roky denního studia) a formu jeho zajištění (vysokoškolské studium **oboru účetnictví** nebo studium odborné kvalifikace).

V další části pak IES 2 rozčlenil požadavky na profesní vzdělávání účetních do tří oblastí:

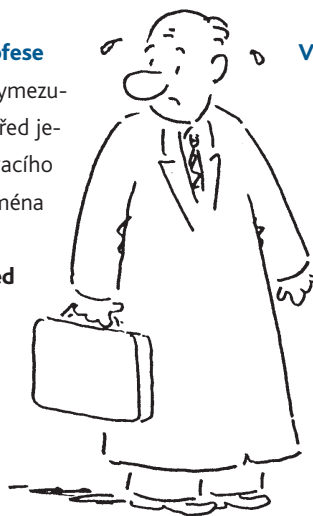
- na získávání znalostí z účetnictví, financí a disciplín s nimi souvisejících (Accounting, Finance and Related Knowledge),
- na získávání znalostí z oblasti organizace a podnikání (Organizational and Business Knowledge), a
- na získávání znalostí a způsobilost z oblasti informačních technologií (Information Technology Knowledge and Competences).

IES 6, věnovaný otázkám **ověřování a hodnocení profesní způsobilosti**, vyžaduje, aby celý proces získávání znalostí, dovedností a profesních hodnot byl završen zhodnocením (zkouškou - Assessment). Zdůrazňuje přitom, že:

- profesní instituce odpovídají za to, že závěrečné hodnocení bude mít odpovídající úroveň a bude v souladu s dále uvedenými obsahovými i formálními požadavky na průběh hodnocení,
- závěrečné hodnocení by měla provádět profesní instituce nebo regulační orgán s dostatečnou podporou profesní instituce.

Co se týče požadavků na obsah a formu závěrečného hodnocení odborných schopností a způsobilosti, mělo by toto hodnocení:

- být z velké části zaznamenáno písemně,
- být spolehlivé a průkazné,
- pokrývat dostatečný rozsah odborných znalostí, odborných dovedností a stavovských hodnot, etiky a postojů, aby mohlo být považováno důvěryhodné, a
- proběhnout co nejbližší ukončení vzdělávacího programu předcházejícího kvalifikaci.



Vzdělávací směrnice UNCTAD

Jak je zřejmé z jejího pracovního názvu, zaměřuje se tzv. Vzdělávací směrnice UNCTAD primárně na budování vzdělávacích předpokladů pro vstup do profese. Hned na počátku ovšem zdůrazňuje, že předkládaná struktura předmětů a jejich podrobné sylaby tvoří pouze jednu část budování profesní kompetence a odvolává se na širěji a obecněji koncipovanou směrnici UN/UNCTAD TD/B/COM.2/ISAR/5 – Development of a global accounting curriculum and other qualification requirements, v níž jsou řešeny další aspekty budování odborné způsobilosti – zejména požadavky na obecné znalosti a dovednosti, na profesní zkoušky, na praktické zkušenosti, kontinuální profesní rozvoj a na certifikační schéma.

Obě směrnice v zásadě respektují standardní požadavky IES 1 – 6. U Vzdělávací směrnice se to projevuje zejména tím způsobem, že její obsah a struktura bezprostředně navazuje na IES 2.

Obecný přínos cca 120stránkové směrnice je spatřován zejména ve dvou oblastech:

- v návrhu, jak podrobněji – náplní (sylaby) jednotlivých předmětů - naplnit požadavky na obsah a strukturu vzdělávacích programů před vstupem do profese, které jsou pouze rámcově – výčtem problémových oblastí – vymezeny IES 2, a
- v koncepčním řešení toho, co je dnes považováno za ústřední rys vzdělávacích programů: jak skloubit interdisciplinární charakter těchto programů s obsahem a strukturou jednotlivých předmětů, resp. problémových oblastí.

Propojení, ale i odlišení jednotlivých problémových oblastí, resp. jejich částí takovým způsobem, aby vynikl interdisciplinární charakter vzdělání, je dnes považováno za ústřední kvalitativní rys vzdělávacích programů. Budování těchto interface však nelze unifikovat; to je také důvodem, proč i Vzdělávací směrnice upozorňuje na to, že navržené sylaby mohou sloužit jako inspirace, nikoliv však jako jediný správný způsob řešení vztahů mezi jednotlivými předměty, resp. problémovými oblastmi.

Specifické rysy současného zkuškového systému KAČR

Výše uvedený široký rozsah znalostí, vymezený nadnárodními požadavky a konkretizovaný pro potřeby auditorské profese v ČR zákonem o auditorech a interními směrnici KAČR, nelze přirozeně ověřit

jednorázově. Proto je auditorská zkouška rozložena již téměř dvacet let do několika dílčích částí, jejich počet v průběhu let narostl z osmi na dvanáct.

V počátcích vzniku auditorské profese zajišťovalo zkoušky Ministerstvo financí formou ústního přezkoušení. Se vznikem Komory přešla na ni také povinnost zajišťování a organizace zkoušek. Po složení dílčích písemných zkoušek následovala závěrečná ústní zkouška, která nejen průřezově ověřovala uchazečovy znalosti, ale též schopnost budoucího auditora obhájit své názory při komunikaci s klientem. K jejímu zrušení v roce 2009 došlo i přes protesty zkuškového výboru v souvislosti s novelou zákona o auditorech, který zavedl a také v současnosti vyžaduje výhradně písemnou formu auditorské zkoušky.

Dalším významným zásahem do zkuškového systému Komory byl zákon č. 18/2004 o uznávání odborné kvalifikace a jiné způsobilosti státních příslušníků členských států EU, který umožňuje uchazečům o auditorskou profesi žádat o osvobození některých zkoušek, které již složili buď na vysoké škole nebo u jiné profesní organizace. Přitom lhůta od složení zkoušky je stanovena zákonem na 7 let, ovšem nikoliv od podání žádosti o osvobození konkrétní dílčí části zkoušky, ale od zaregistrování se do zkuškového systému Komory, kde je stanovena tříletá lhůta pro složení všech dílčích částí zkoušky. Tím se může doba od složení zkoušky, o jejíž osvobození uchazeč žádá, teoreticky protáhnout až na 10 let.

V reakci na obě změny, které jsou na KA ČR vnímány spíše jako potenciální nebezpečí, že by se profesní způsobilost auditorů při vstupu do profese mohla snížit, je snahou KA ČR zároveň zvýšit obsahovou náročnost dílčích písemných částí zkoušky. To se projevilo nejprve u zkoušky z Auditingu. Původní jedna zkouška z tohoto předmětu byla od roku 2009 rozdělena na dvě zkoušky:

- na zkoušku „Auditing I“, která je zaměřena obecněji na jednotlivé fáze auditu, odhad rizik, používané metody a principy auditu a etické zásady, a
- na zkoušku „Auditing II“, vyžadující již podrobnou znalost auditorské legislativy, auditorských standardů včetně aplikačních doložek Komory, uplatňování etických principů v praxi nebo velmi dobrou znalost vztahů mezi interním a externím auditem.

Návaznou druhou změnou, realizovanou s účinností od roku 2013, je obdobné rozdělení zkoušky z finančního účetnictví na dvě samostatné zkoušky:

- na zkoušku „Finanční účetnictví I“, která vyžaduje souhrnné znalosti finančního účetnictví podnikatelů včetně mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a

- na zkoušku „Finanční účetnictví II“, v jejímž rámci jsou ověřovány znalosti účetnictví a účetního výkaznictví specifických podnikatelských odvětví bank a pojišťoven, neziskového sektoru a státní správy a samosprávy.

V současné době se tak auditorská zkouška skládá z dvanácti dílčích písemných částí: z mikro- a makroekonomie, z konsolidací a podnikových kombinací, ze zdanění, z práva v podnikání, z podnikových financí, ze statistiky, z informačních technologií, z manažerského účetnictví, a po dvou zkouškách z finančního účetnictví a auditingu.

Zákon o auditorech navíc ukládá Komoře připravit pro každou dílčí část zkoušky jeden termín v každém kalendářním pololetí. Pokud si uvědomíme, že každému termínu zkoušky předchází přípravný kurz, není zcela snadné tyto kurzy a zkoušky zorganizovat.

Organizace přípravných kurzů a zkoušek je však jen jednou z mnoha aktivit, které je třeba realizovat v souvislosti se zajištěním a rozvíjením kvality systému. Mezi další, spíše obsahově orientované, patří např. pravidelné schůzky garantů kurzů, příslušných zkušebních komisařů, recenzentů dílčích částí písemných zkoušek a osob ověřujících kvalitu zkušebních zadání se členy Výboru pro auditorské zkoušky. Probíhají také jednání odborníků odpovědných za kvalitu systému se zástupci příbuzných profesí, kteří obdobným způsobem rozvíjejí systémy certifikace a vzdělávání na ACCA, na Svazu účetních a na Komoře daňových poradců.

Na kvalitu zkuškového systému dohlíží také Rada pro veřejný dohled nad auditem, a to ve třech směrech. Projednává zkušební řád před tím, než je předložen ke schválení sněmu auditorů, je odvolacím orgánem proti rozhodnutím Komory nevyhovět žádosti uchazeče o osvobození od některé dílčí části auditorské zkoušky, nebo proti výsledku zkoušky v případě negativního hodnocení. V neposlední řadě také realizuje pravidelné kontroly jednotlivých přípravných kurzů a dílčích částí auditorské zkoušky.

Libuše Müllerová, členka Výkonného výboru a předsedkyně Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR

Bohumil Král, člen Výkonného výboru a místopředseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR

Kontinuální profesní vzdělávání a jeho význam

Úvodem

Pravděpodobně bychom nepotkali člověka, který by pochyboval o významu vzdělání pro praktický a profesní život. Dnešní doba je postavena na celoživotním vzdělávání, ať se jedná o jakékoli povolání nebo zaměstnání. Z dlouholeté auditorské praxe vím, že zodpovědným zaměstnavatelům (např. obchodním společnostem) nestačí mít pracovníky na úrovni podavačů zboží a vykonavatelů nařízení, ale chtějí mít zboží znalé a vzdělané odborníky se samostatným a odpovědným přístupem k práci.

Právní rámec auditorské profese

První právní normou, upravující činnost ověřovatelů při přezkušování účetní závěrky a hospodaření podniku se zahraniční majetkovou účastí, byla vyhláška Federálního ministerstva financí ČSSR č. 63/1989 Sb., ze dne 7. června 1989, o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti. Ta sice určovala, kdo a za jakých podmínek může být ověřovatelem, jak musí být vypracována zpráva, ale o profesním vzdělávání se nezmiňovala. Zřejmě proto, že se předpokládalo, že to, co se člověk ve škole naučil a osvojil si v praxi, mu vydrží na celý život. Ačkoli v období 1945 – 1989 bylo provedeno několik účetních reforem, ověřovatele účetních závěrek tehdejší společnost nepotřebovala, protože dohled nad hospodařením podniků byl zajišťován jiným způsobem.

Rozvoj auditorské profese v ČR, postavení auditorů a auditorských společností byl umožněn zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR. Norma mimo jiné podrobně upravovala práva, povinnosti a činnost auditorů a komory jako samosprávné organizace včetně dalších vnitřních volených orgánů, ale profesní vzdělávání měla (v § 28) zakomponované velmi neurčitě: „komora se podílí na zvyšování vzdělanosti a profesionální úrovně asistentů auditorů a auditorů a zajišťuje jejich teoretickou přípravu.“

Vnitřní směrnice pro kontinuální profesní vzdělávání

Podrobnosti o povinném vzdělávání auditorů byly upraveny ve vnitřní směrnici pro kontinuální profesní vzdělávání (dále též KPV). V průběhu dvaceti let byl předpis několikrát novelizován tak, aby

odpovídal kvalitativním a nově upravovaným podmínkám pro výkon auditorské činnosti, šlo například o snížení počtu hodin v souvislosti s kratším výkonem profese než 12 měsíců, navýšení předepsaných hodin po opětovném zápisu do seznamu auditorů, podmínky převodu nadlimitních hodin do dalšího období, sankce při neplnění apod.

Zatímco v 90. letech minulého století byl stanoven rozsah vzdělávání na 30 hodin ročně, v roce 1998 byl zvýšen na 35 a od roku 2006 platí roční závazek 40 hodin s tím, že zákon o auditorech (č. 93/2009 Sb., v platném znění) stanoví maximálně 60 hodin. Povinnost, která se léty nezměnila, je pravidelné odevzdávání výkazu o absolvovaných odborných seminářích do 31. ledna následujícího roku.

Přestože máme povinnost vzdělávání zakotvenu v zákoně, srozumitelnou směrnicí a dvacetiletou tradicí, pravidelně se vnitřní orgány zabývají hodnocením členů, kteří své povinnosti v této oblasti neplní dokonce i opakovaně.



Zdokonalení systému celoživotního vzdělávání

Jednou z hlavních priorit komory pro následující období je zvyšování kvality školení v rámci povinného vzdělávání stávajících auditorů a vzdělávání asistentů auditora před vstupem do profese. Snahou výboru je systém KPV zdokonalit nebo úplně změnit, abychom spíše z donucovacího prostředku vytvořili motivační systém k osobnímu vzdělanostnímu růstu jednotlivých auditorů.

Zahraniční vzory

Rozvoj japonského hospodářství byl prý po druhé světové válce postaven na zásadě: „Najdi nejlepší metodu na světě a tu zdokonaluj. Nemá cenu být hrdý a svět dohánět zezadu.“ (Z tvůrčích mimopracovních aktivit jsem pochopila, že metodu Japonci uplatňovali odjakživa, minimálně však od konce 19. století.)

Vnitřními postoji patřím mezi osoby, které jsou přesvědčeny o tom, že za hranicemi naší vlasti je tráva zelenější, audit více „šťavnatý“, metody a postupy sofistikovanější. S velkou nedočkavostí jsem očekávala návrat našich kolegů a zaměstnanců ze služební cesty do Velké Británie a Nizozemí, zda přinesou nějaké převratné poznatky o povinnostech, uplatňování a organizaci celoživotního vzdělávání. Bylo zjištěno, že každý stát přistupuje k této oblasti podle délky tradice profese, místních poměrů a zvyklostí dané země. Například Britové vůbec nechápali, o jakou povinnost by se mělo jednat.

Na základě těchto informací jsem došla k závěru, že hledat vzory nemusíme, neboť sami můžeme být vzorem pro ostatní členské státy EU. Je výhodou, že náš zákon o auditorech obsahuje ustanovení o povinném kontinuálním vzdělávání. Po chvále z Bruselu, které se dostalo v letošním roce české Radě pro veřejný dohled nad auditem, jsem

přesvědčena o tom, že organizace a kontrola auditorské profese je v České republice na vysoké úrovni a svět zezadu rozhodně nedohánět nemusíme.

Systémové změny v KPV

V polovině 80. let minulého století řekl docent František Čuba na jedné z porad vedení: „Aby náš podnik byl ekonomicky ještě silnější, musíme naše výsledky srovnávat s těmi nejlepšími podniky, nikoli s těmi nejhoršími. Jedině tak si udržíme vysoký kredit a akceschopnost.“ Jsem přesvědčena o tom, že uvedenou myšlenku můžeme přijmout i pro hodnocení kontinuálního profesního vzdělávání, ale musíme:

- změnit strategii a přístupy,
- uplatňovat nové formy vzdělávání odpovídající 21. století,
- nalézat vhodné motivační nástroje; lépe se nám pracuje (studuje), když chceme, nikoli když musíme,
- přejít od školení teorie auditu k neustálému a pravidelnému procvičování auditorských technik, postupů, trénovat hodnocení klienta a vyhodnocování rizik, zdokonalovat samostatné uvažování s cílem správně uplatňovat mezinárodní auditorské standardy, adekvátně se rozhodovat a činit závěry.

Vždyť hudebním virtuosem se nestane ten, kdo zná perfektně noty a ví, jak se hraje, ale ten, kdo zahraje, má bravurní techniku a osobitě pojetí.

• Celoživotní vzdělávání základem osobnostního rozvoje jednotlivců

Výsledkem mého krátkého, ale intenzivního badatelského úsilí při sběru informací pro tento článek bylo zjištění, že naše kontinuální profesní vzdělávání je zaměřeno primárně na kvalitu poskytovaných auditorských služeb a na splnění každoroční povinnosti – odevzdávání evidenčního záznamu o účasti auditora na KPV, nikoli na zdůrazňování nepřetržitého osobnostního rozvoje jednotlivců – členů auditorské obce, kteří jedině svými vědomostmi, praktickými dovednostmi a vysokým morálním kreditem mohou být zárukou kvality auditorské profese v České republice.

Nacházíme se v etapě, kdy základem auditorské práce jsou Mezinárodní auditorské standardy (jedinečný soubor norem publikovaný pod uvedeným názvem), využití elektronického spisu, výběr vzorků a postupy pomocí matematických a statistických metod, s využitím běžných programů (např. Excel), a proto musíme přehodnotit témata, která budeme uznávat do KPV, ale výběr témat musíme přenechat



jednotlivcům, kteří nejlépe vyhodnotí potřeby svého osobnostního růstu. Na druhé straně souhlasím s kolegy ve výboru, že přílišná liberalizace témat není na místě.

• **Nové vzdělávací formy**

V současné době se vzdělávací výbor zabývá povolováním či zamítnutím školení formou webinářů; to je možnost absolvovat školení z tepla a pohodlí vlastní kanceláře. V zásadě proti sobě stojí dva názory. Jedni říkají nepovolit, protože účast přes dálkové připojení považují za neprůkaznou a nekontrolovatelnou. Přesto zastáncům nevdá, že si auditor zaplatí klasický seminář, přijde se podepsat a setrvá na školení pouze do první přestávky, pokud neodejde okamžitě po prezenci. Druzí (včetně autorky článku) jsou pro, jelikož nenachází pádné a zcela obhajitelné argumenty, proč tuto formu v 21. století za pomoci moderních přenosových technologií nevyužívat. Považují to za stejně absurdní, jako kdybychom se zrekli používání internetového bankovníctví, jež může být pro naše peníze hůř kontrolovatelné a velmi nebezpečné.

Ve stávajícím volebním období pracují ve výkonném výboru, ve výboru pro KPV a v oddělení kontroly auditorské činnosti kolegyně a kolegové, kteří cítí stejnou potřebu praktického procvičování auditorských technik a práce s příručkou nebo elektronickým spisem. Na 2. pololetí připravujeme pilotní seminář – klubové odpoledne, na němž bychom chtěli vyladit formu a způsob těchto potřebných seminářů.

• **Motivační nástroje**

Odstavec si dovoluji uvést citátem Kjella Andersona Nordströma (1958), švédského ekonoma, spisovatele a veřejného mluvčího: „K učení nedochází automaticky, je třeba k němu vést.“

Vlivem velké nabídky školících agentur co do množství a pestrosti témat se dnes, na rozdíl od 90. let minulého století, chodí především na lektora, až následně na téma. Jen dobrý učitel dokáže žáky strhnout a motivovat, aby nacházeli uspokojení v tom, co je případně nebví.



Ovšem, jak a jakými způsoby adepty nadchnout, si musí každý lektor - vyučující najít sám.

Avšak pouhá motivace lektorem nestačí. Každý jedinec by měl cítit vlastní potřebu a touhu ke vzdělání, doplňování si informací a získávání nových praktických zkušeností. Myslím si, že forma Auditorské akademie by

mohla přinést tolik potřebnou motivaci, zájem auditorů, stávajících i budoucích, a vysokou účast na seminářích. Ovšem, jak akademii pojmout, jak ji organizovat a řídit, bude úkolem našich následovníků, kteří se tématem vzdělávání budou zabývat.

Okamžitým motivačním prvkem k účasti na námi organizovaných seminářích by dozajista byly motivační balíčky tak, jak je známe například od mobilních operátorů nebo věrnostní karty prodejců.

Dlouhodobým sledováním jsme zjistili, že v naší profesi existuje necelých 10 % členů, na které žádné motivační faktory nepůsobí, ale tento počet není pro nás směrodatný. Pokud v přírodě platí zásada, že v novém prostředí přežije pouze ten, kdo se přizpůsobí, v oblasti vzdělávání auditorů to platí dvojnásob.

Závěr

Podporu předchozích myšlenek jsem našla v textu dokumentu Strategie Komory auditorů ČR a akční kroky, schváleném 22. dubna 2013 na mimořádném sněmu KA ČR, který uložil současnému a budoucímu vedení tyto cíle:

- zajistit více kanálů a více zdrojů pro vzdělávání,
- rozvíjet praktické dovednosti a zdokonalování auditorských postupů,
- udržovat technické znalosti z účetnictví a auditu a
- rozšířit dovednosti zaměřené na komunikaci a vztahy s klienty.

Jarmila Novotná, členka Výkonného výboru a předsedkyně Výboru pro kontinuální profesní vzdělávání KA ČR

Auditoři auditorů

(nevážně vážný příspěvek ke kontrole kvality auditorské činnosti)

„Mám takové divné zaměstnání. Pracuji ve velkém úřadě, který je rozdělen na 14 úseků o 22 odděleních. Každý úsek má svého svačináře. Rozumíte - říká se svačinář, ale chodí taky s poštou a vyřizuje i různé jiné věci. Svačináři jsou pořád v jednom kole, jak se říká, a je jich 14. Jako úseků. Většinou jim nezbyvá čas na vlastní záležitosti a proto se mezi sebou usnesli a najali si svého svačináře. A to jsem já. Jsem zkrátka svačinářem svačinářů.“

Jiří Suchý: Povídka Pozor na úl (in: Sto povídek aneb nesplněný plán, Československý spisovatel 1966, str. 78)

Tato úsměvná scénka se mně vybavila, když jsem byl požádán, abych se pokusil napsat do publikace čtivý příspěvek na téma kontrola kvality auditorské činnosti. Zákon o auditorech nás, kontrolory kvality, nazývá nezáživně: jsme osoby provádějící kontrolu kvality. Já jsem si ale svůj post pojmenoval obdobně jako pán z povídky J. Suchého: jsem auditorem auditorů.

Jak jsem k účetnictví a auditu přišel

O tom, že budu jednou auditorem, jsem nikdy neuvažoval. Znal jsem pouze auditora Bernise z Haškova Švejka. Byl to vojenský vyšetřovatel, který ztrácel a opět nalézal úřední akta a pro dobrého vojáka navrhoval trest smrti. Má starší sestra v té době chodila s jistým Jirkou S., který studoval střední ekonomickou školu a já byl častým posluchačem (čili auditorem!) rozhovorů na téma Jirka propadá z účetnictví. A to byl důvod, proč jsem se, když jsem po několika letech nastoupil na stejnou střední školu, účetnictví obával. Měl jsem nepříjemné tušení, že rozhovory na téma postupová zkouška z účetnictví budou v naší rodině obnoveny. A protože jsem se opravdu hodně bál, tak jsem dával první dvě až tři úvodní hodiny maximální pozor na výklad paní profesorky Světlíkové. A hle! Porozuměl jsem základům a podvojně účetnictví mne okouzilo svojí skvostnou logikou, systémem a řádem. Dodnes je pokládám za jeden z největších lidských vynálezů.



V roce 1989 jsem pracoval jako metodik odboru informační soustavy (dnes by mně asi říkali asistent hlavního účetního) ve Výzkumném ústavu matematických strojů. A jakoby to bylo dnes, vidím svoji paní vedoucí, jak studuje vyhlášku FMF č. 17/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti a říká: „Tak to by nám asi nedali. A nebo jo?“ Od té doby jsem vystřídal několik zaměstnání a začal jsem poznávat první auditory a auditorské společnosti. Nejprve jsem se zaregistroval u Komory auditorů ČR jako asistent a v roce 2002 jsem získal auditorské oprávnění. Od roku 2009 pracuji na komoře jako kontrolor v oddělení kontroly kvality auditorské činnosti.

Co bylo při auditech nejtěžší aneb veřejný zájem, nezávislost a odbornost

Účastnil jsem se desítek ba stovek auditů a dívám-li se nazpět, zjišťuji, že asi nejtěžší bylo vysvětlit klientovi, že auditora si neobjednal proto, aby listoval došlými fakturami a posuzoval, zda zhodnocení firemní kuchyňky lze daňově odepisovat či nikoli, ale že jeho základním úkolem je vydat písemnou zprávu s výrokem, který u předpokládaných uživatelů posílí jejich důvěru v předloženou účetní závěrku. A že oním předpokládaným uživatelem závěrky není pan ředitel a.s. nebo paní účetní (ti mají informací víc než dost), ale že jde zejména o vlastníky a osoby blíže neurčené, které si můžeme označit jako veřejnost. Z čehož vyplývá, že auditor svoji činnost vykonává především ve veřejném zájmu. Jinak řečeno: Je-li např. v rozvaze na ř. 48 - krátkodobé pohledávky vykázáno 42 395 tis. Kč, pak auditor svým výrokem bez výhrad říká poučenému čtenáři účetní závěrky (mimo jiné) přibližně toto: „Já, auditor XY, jsem ověřil účetní závěrku společnosti AB a podle mého názoru lze s velkou pravděpodobností očekávat, že nejpozději do roka od data rozvahy se tato částka promění v peníze na běžném účtu.“ Když jsem takto zjednodušeně popisoval podstatu auditu řidiči, který mne vezl na inventuru brambor (ověřovali jsme závěrku zemědělské společnosti), zamyslel se a řekl: „Ale to

musíte být hodně nezávislí, že?" I pověděl za mne to druhé, co je pro audit důležité: auditorova nezávislost. A do třetice všeho dobrého: Auditor musí být odborníkem na slovo vzatým. Etický kodex KA ČR hovoří o odborné způsobilosti a řádné péči. Když jsem skládal osm písemných a jednu ústní zkoušku, příliš se mně to nelíbilo. K čemu mně bude při auditech makroekonomie? Nebo hodnocení efektivnosti investic? Nyní však, s odstupem času, jsem tomu velmi rád, neboť mnohé z toho, čemu jsem se musel ke zkouškám naučit, využívám dodnes.

Kontrola kvality auditorské činnosti

Kontroluje se skoro vše. Rodiče kontrolují žákovské knížky svých dětí, potravinářská inspekce kontroluje, co nám nabízejí hypermarkety, finanční úřad kontroluje poplatníky a plátce daní a ve výrobních podnicích existují útvary výstupní kontroly. Není tedy důvod, proč by neměli být kontrolováni i auditoři.

U větších společností bývá samozřejmé, že jiný auditor, který se daným auditem nezabýval, zkontroluje ještě před vydáním zprávy práci svého kolegy (tj. prostuduje si jeho spis auditora). Tvoří-li auditorské společnosti nadnárodní síť, je obvyklé, že dochází k pravidelným kontrolám kvality také mezi společnostmi v rámci sítě. Z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že kontrola kvality kolegou z londýnského ústředí, kterou jsem coby praktikující auditor zažil, nebyla vůbec formální.

Mimochodem! Ty největší auditorské společnosti mají předepsáno, že spisy auditora je třeba vést v angličtině. Důvod je prostý: Přijede-li auditor z Paříže zkontrolovat spis svého kolegy ze sesterské společnosti v Pekingu, nelze očekávat, že monsieur Dubois bude umět čínsky a že porozumí tamnímu znakovému písmu. Stejně tak je pravděpodobné, že čínský auditor pan Li se snáze domluví anglicky než dejme tomu francouzsky.

Nu, a dalším stupněm kontroly kvality auditorské činnosti je kontrola externí. V České republice zákon o auditorech svěřil organizaci a řízení systému kontroly kvality přímo profesní organizaci, tj. Komoře auditorů ČR. Ta kontrolu kvality zajišťuje samostatnými kontrolory kvality - zaměstnanci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti. Členové dozorčí komise, tj. voleného orgánu komory, se kontrol účastní rovněž, avšak plní především úlohu odborných konzultantů a poradců. Výsledky provedených kontrol poté vyhodnocují na pravidelných zasedáních dozorčí komise. A aby to nebylo jednoduché, tak nad organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem.

V jiných zemích Evropy se v kontrolách kvality auditorské činnosti buď více angažuje stát, a to např. prostřednictvím orgánu dohledu,



anebo existuje systém obdobný našemu. Ve Velké Británii byla kontrola kvality svěřena Institutu certifikovaných účetních ICAEW a nad auditorskými službami a jejich kontrolou vykonává dohled Financial Reporting Council. Ten také kontroluje auditory ověřující závěrky subjektů veřejného zájmu.

Co je a co není smyslem kontroly kvality ze strany komory a jak kontrola probíhá

Základním cílem jakékoli kontroly kvality auditorské činnosti je zajistit, aby auditoři vydávali k ověřovaným účetním závěrkám zprávy s adekvátními výroky auditora. Pokud jde o kontrolu externí, zákon o auditorech to říká v § 24 obdobně: Účelem systému kontroly kvality je především kontrolovat, zda auditoři postupují při provádění auditorské činnosti podle mezinárodních auditorských standardů, auditorských standardů vydávaných komorou a etického kodexu. Jinak řečeno, smyslem kontroly kvality KA ČR je především prověřit, že auditor má své zprávy, resp. výroky podloženy přehledně uspořádanou a srozumitelnou dokumentací, že provedl postupy, které jsou pro daný audit vhodné a nezbytné a že učinil na základě získaných důkazů závěry, které mu umožní vydat odpovídající výrok. Dále kontroloři kvality ověřují, zda auditoři respektují etický kodex Komory auditorů, mezinárodní



standard pro řízení kvality ISQC 1 a některé další skutečnosti, jako je např. pojištění auditora, vzdělávání atd.

Smyslem externí kontroly kvality určitě není šikanovat auditory, ukládat jim napomenutí, pokuty či dokonce zakazy činnosti a snižovat tak počet praktikujících auditorů. Mohu zodpovědně potvrdit, že žádný z nás - kontrolorů kvality nepíše návrhy na zahájení kárného řízení s auditorem rád (mimo jiné je to velmi pracné) a že je nejšťastnější, když může na zasedání dozorčí komise při uzavírání konkrétní kontroly s klidným a čistým svědomím oznámit, že u auditora neshledal, pokud jde o kvalitu jím poskytovaných auditorských služeb, žádný významný nedostatek.

A jak kontrola kvality probíhá? Podobně jako audit. Proto také tvrdím, že jsme auditori auditorů. Kontrolor kvality si nejprve připraví plán, ve kterém identifikuje případná rizika (např. to, že je třeba zkontrolovat určitou zakázku). Při vlastní kontrole prověřuje vybrané spisy auditora. To znamená shromažďuje důkazy, zda lze či nelze potvrdit, že auditor při konkrétním auditu postupoval tak, jak mu to ukládá zákon, etický kodex a mezinárodní auditorské standardy. Výstupem je zpráva o výsledku kontroly kvality. Kontroloři jsou rovněž povinni podepsat prohlášení o své nezávislosti na auditorovi, kterého kontrolují, a pořizují písemný záznam o tom, že auditor byl s předběžnými výsledky kontroly seznámen.

Někteří auditori se domnívají, že nám, kontrolorům kvality, jde především o formalitu. To je, že prověřujeme, zda je či není vyplněn formulář 140 a 150a z příručky pro provádění auditu u podnikatelů.

I když kontrolám formalit se někdy vyhnout nelze (např. správné datování zprávy a prohlášení), rád bych zvláště auditory ujistil, že pro nás nejsou rozhodující. Často se totiž setkáváme s tím, že auditori formuláře (které navíc nejsou závazné, jde pouze o jeden z mnoha možných postupů) vyplní automaticky, bez rozmyslu, bez přihlídnutí ke konkrétním podmínkám zakázky a klientovi. A ještě řeknou: „Udělal jsem vám tabulky, jak jste chtěli.“ Bývalý pan prezident naší republiky by řekl, že jde o hluboké nedorozumění. Spis zakládá a vede auditor především pro sebe samého, neboť je to právě on, kdo musí prokázat, a to např. při možném sporu s uživatelem jeho zprávy, že provedl předepsané postupy, získal nezbytné důkazy a že na jejich základě učinil takové závěry, které lze od odborníka očekávat. Je možné to vysvětlit i takto: Čtete-li rozsudek, tak výrok, že obžalovaný je/není vinen, zabírá dvě stránky. Avšak páně soudcovo odůvodnění výroku může být i na několika desítkách stran. A podobně je tomu s auditem: Zpráva auditora většinou nepřesáhne dvě stránky a vlastní výrok zabere jediný odstavec. Spis auditora, často o několika pořadačích, je pak podrobným odůvodněním auditorova výroku.

Od auditorů často slyším: „A musím to všechno popisovat?“ Nezbyvá mně, než odpovědět „Ano, musíte“. Z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že teprve, když jsem si při auditu konkrétní skutečnost sepsal, přišel jsem na souvislosti, které by mne do té doby vůbec nenapadly. Koneckonců, v 18. a 19. století bylo běžné, že slečny a mladí pánové z lepších rodin se učili, jak si vést deník. Byli cíleně vedeni k tomu, aby se nad tím, co přes den prožili a co viděli, v klidu zamysleli a aby si o tom učinili záznam včetně svého vlastního hodnocení. Jde o prastarou lidskou zkušenost, kterou potvrdí každý psycholog či psychiatr: s problémem se vypořádáme snáze, když si jej „hodíme“ na papír. Staří Římané to vyjádřili pragmatičtěji: *Litera scripta manet!* A má bývalá paní ředitelka to říkala sice stejně, ale úplně jinak: „Z tvého spisu bych měla poznat, co jsi testoval, kdy a kde jsi to testoval, jak jsi to testoval, proč jsi to testoval tak a ne jinak a hlavně: jaký jsi k těm pohledávkám (výnosům, zásobám...) učinil konkrétní závěr!“

Rovněž bych rád čtenáře tohoto příspěvku ubezpečil, že kontroloři kvality mají, jak požaduje zákon, náležité odborné vzdělání a zkušenosti v oblasti povinného auditu a účetního výkaznictví a že se také pravidelně účastní nejrůznějších odborných školení. Jinými slovy, profesionální kontroloři kvality, nejsou-li přímo auditory s oprávněním vydaným komorou (byť nepraktikují), pracovali v různých auditorských společnostech, a to např. ve funkcích manažerů auditu či senior asistentů. Někteří mají zkušenosti také z auditu interního a z kontrol (auditů) ve veřejné správě, což je důležité při kontrolách kvality jiných

ověřovacích zakázek (přezkoumání hospodaření, čerpání dotací, ověřování účinnosti vnitřních kontrol apod.).

Konec dobrý, vše dobré

Někdy se tak trochu (a možná i dost) zapomíná, často pod dojmem různých korupčních, privatizačních a kdovíjakých skandálů, že čeští, moravští a slezští auditoři odvedli za dobu existence auditorské profese obrovský kus práce. Zvláště v posledním desetiletí minulého století vznikaly, a to doslova jak houby po letním dešti, tisíce nových podnikatelských i neziskových subjektů. A byli to právě auditoři, kteří v těchto účetních jednotkách pomáhali se zaváděním účetnictví a se vzděláváním účetních pracovníků, jimž často chyběly odpovídající odborné znalosti a praktické zkušenosti.

Obdobný vzdělávací úkol nyní vyvstává před těmi auditory, kteří poskytují služby veřejnému sektoru, tj. příspěvkovým organizacím a zvláště pak obcím a organizačním složkám státu. Tyto vybrané účetní jednotky přešly v roce 2010 z „rozpočtového“ na akruální účetnictví a vykazování. Jen problematiku znalý odborník plně chápe, o jak zásadní, ba revoluční změnu jde. Auditoři, kteří např. provádějí přezkumy hospodaření obcí, jistě potvrdí, že ve zdejších účtárnách nacházejí, pokud jde o standardní podvojný účetnictví, pole nikdy neoraná, zarostlá plevelem a plná kamení. Měli bychom si uvědomit, že právě zde, ve veřejném sektoru, existuje pro naši profesi značný zdroj potenciálních klientů. Soudím, že je pouze otázkou času, kdy ti, kteří nyní budou nově schvalovat účetní závěrky vybraných účetních

jednotek, budou také požadovat, aby je předem tak či onak ověřil auditor.

Aby se však naše profese mohla dále úspěšně rozvíjet, je třeba, aby veřejnost, která bude stále častěji uživatelem našich zpráv, dobře porozuměla tomu, kdo jsme, v čem naše práce spočívá a v čem je její přidaná hodnota. Lidé nám a našim výstupům musí důvěřovat a musí mít jistotu, že pracujeme kvalitně. Že jsme odborně na výši, že zásady, jako nezávislost, profesionální jednání a vystupování a veřejný zájem nejsou pro nás jen něčím, čemu se musíme naučit k auditorské zkoušce. Právě při své návštěvě Institutu certifikovaných účetních ICAEW v Londýně nebo obdobného institutu NIVRA (od roku 2013 NBA) a AFM (nizozemský orgán dohledu) v Amsterdamu jsem pochopil, že tamní auditoři tyto zásady berou opravdu velmi vážně. Zřejmě je to dáno, mimo jiné, daleko delší tradicí auditorské profese v těchto zemích a také hlubším zájmem veřejnosti o auditorské zprávy. Určitě jdeo příklad hodný následování.

A co popřát nám auditorům a naší komoře do dalších let? Protože mám rád historii, dovolím si uzavřít svůj příspěvek slovy, kterými senátoři ve starém Římě zahajovali svá jednání: „Quod bonum, felix, faustum, fortunatumque sit.“ Což v naší krásné mateřštině znamená: „Nechť je to dobré, šťastné, příznivé a ku zdaru.“

Daniel Stírký, oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

Postavení a role Rady pro veřejný dohled nad auditem v regulaci auditorské profese

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) vznikla jako nový regulatorní orgán auditorské profese na základě zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Tento zákon platný s účinností 14. dubna 2009 implementoval do právního řádu příslušná ustanovení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES. Tolik stručně konstatování právních příčin vzniku tohoto orgánu.

Základním posláním Rady je vykonávat veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory auditorů ČR a rozhodovat o právech, právech chráněných zájmech a povinnostech právnických a fyzických osob, pokud tak stanoví zákon o auditorech. Shrnutí Radou prováděných činností pak obsahuje již citovaný zákon o auditorech, který za výkon veřejného dohledu považuje dohled nad:

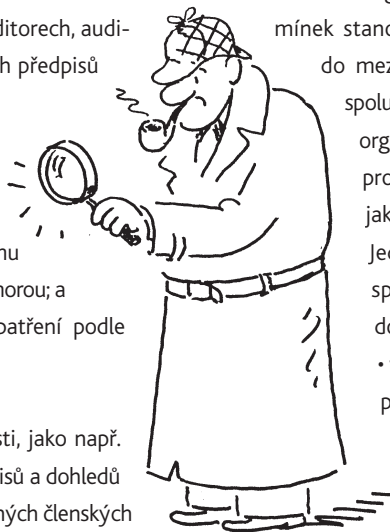
- kontrolou dodržování ustanovení zákona o auditorech, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory jak auditory, tak orgány Komory;
- organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděného Komorou;
- organizací, řízením a provozováním systému průběžného vzdělávání auditorů prováděného Komorou; a
- uplatňováním disciplinárních a sankčních opatření podle zákona o auditorech Komorou.

Zákon o auditorech ukládá Radě další činnosti, jako např. spolupráci s MF ČR a ČNB ve věci právních předpisů a dohledů nad auditory, spolupráci s dohledovými orgány jiných členských

států EU a třetích zemí, plnění funkce odvolacího správního orgánu apod. Škála práv a povinností Rady je tak poměrně rozsáhlá a umožňuje jak efektivní výkon veřejného dohledu, tak i odpovídající postavení k ochraně práv, právech chráněných zájmů a povinností dotčených právnických a fyzických osob. Smyslem plnění těchto povinností je pak zajištění vyšší důvěryhodnosti auditorské profese.

K plnění těchto funkcí zřídilo Prezidium Rady výbory, v jejichž čele stojí jednotliví členové Prezidia. Jedná se o:

- výbor pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu, který odpovídá zejména za přípravu a koordinaci prací souvisejících s přípravou právních předpisů týkajících se povinného auditu účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek včetně spolupráce s MF ČR a ostatními orgány dohledu v rámci EU, popř. třetích zemí za podmínek stanovených zákonem o auditorech. Výbor je zapojen do mezinárodní spolupráce, zejména pak zástupce výboru spolupracuje s nezávislou poradní skupinou Evropské komise orgánů veřejného dohledu nad auditem (EGAOB). Výbor projednává s Komorou návrhy změn vnitřních předpisů, jako např. Statutu, Volebního řádu, Příspěvkového řádu, Jednacího řádu a Informačního řádu. Kromě toho spolupracuje s ostatními výbory Rady pro veřejný dohled nad auditem;
- výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení, který odpovídá zejména za dohled nad organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality a disciplinárního řízení prováděného Komorou. V této souvislosti spolupracuje i s ostatními



orgány dohledu v rámci EU, popř. třetích zemí za podmínek stanovených zákonem o auditorech. Výbor je zapojen do mezinárodní spolupráce, zejména pak zástupce výboru spolupracuje se zástupci dohledových orgánů členských zemí EU, Švýcarska a Norska v rámci European Audit Inspection Group (EAIG). Kromě toho výbor posuzuje řádné uvedení důvodů v oznámení o odstoupení od smlouvy o povinném auditu. Výbor projednává s Komorou návrhy změn vnitřních předpisů, jako např. Etického kodexu, Kárného řádu a Dozorčího řádu. Kromě toho spolupracuje s ostatními výbory Rady pro veřejný dohled nad auditem;

- výbor pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky, který odpovídá zejména za dohled nad organizací, řízením a provozováním zkouškového systému a systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného Komorou. V této souvislosti spolupracuje i s ostatními orgány dohledu v rámci EU, popř. třetích zemí za podmínek stanovených zákonem o auditorech. Výbor projednává s Komorou auditorů ČR návrhy změn vnitřních předpisů, jako např. Zkušebního řádu, vnitřního předpisu pro KPV a Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora. Kromě toho spolupracuje s ostatními výbory Rady pro veřejný dohled nad auditem; a
- kontrolní výbor, který odpovídá zejména za organizaci a provádění kontroly správnosti, hospodárnosti a efektivnosti vynakládání rozpočtových prostředků Rady. Výsledky kontrol projednává s předsedy jednotlivých výborů nebo výkonným tajemníkem. O zjištěných nedostatcích a přijatých opatřeních k jejich odstranění informuje prezidenta Rady. V této souvislosti spolupracuje i s ostatními orgány oprávněnými provádět kontrolu hospodaření Rady pro veřejný dohled nad auditem a také spolupracuje s ostatními výbory Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Ke dni zahájení činnosti Rady, tj. k 15. květnu 2009 byli ministrem financí České republiky v dohodě s ČNB do Prezidia jmenováni první členové (z toho na přechodnou dobu dva auditoři) s různě dlouhým mandátem. Po uplynutí jmenovacího období je pak členovi Prezidia mandát buď prodloužen, nebo je nahrazen novým členem, pokaždé již s mandátem na šest let. K výše uvedenému datu byli do Prezidia jmenováni:

- **Jiří Rusnok** (mandát na 6 let), který byl na ustavujícím zasedání Prezidia zvolen jejím prezidentem,
- **Radek Neužil** (mandát na 6 let), který je současně předsedou výboru pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu,



- **Jiří Ficbauer**, auditor (mandát na 4 roky), který je současně předsedou výboru pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení,
- **Marie Karfíková** (mandát na 4 roky), která je současně místopředsedou výboru pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení,
- **Zdeněk Liška** (mandát na 2 roky), který je současně předsedou kontrolního výboru a
- **Libuše Müllerová**, auditorka (mandát na 2 roky), která byla současně předsedou výboru pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky.

K datu 15. května 2011 skončil mandát Libuši Müllerové, která byla nahrazena Evženem Kočendou, současným předsedou výboru pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky, a spolu s tím byl obnoven mandát Zdeňka Lišky na další šestileté období.

Uvedený stručný výčet činností Rady nemůže být vyčerpávající a nemůže postihnout to nejdůležitější, tedy spolupráci mezi Radou a Komorou, která jako představitel profese v České republice i po platnosti citovaného zákona o auditorech nadále působí jako plně samosprávná profese v nekorigovaném významu tohoto slova. Prezidium Rady je toho názoru, že není lepší cesty k dosažení vyšší důvěryhodnosti auditorské profese, než chuť, snaha a touha samosprávného orgánu směrem k růstu její kvality, pověsti a vážnosti vč. řešení současných problémů. Praxe života totiž mnohokrát ukázala, že vnučená regulace bývá spíše kontraproduktivní a vede ve svých důsledcích k utlumování tvůrčího potenciálu, chytračení a účelovému obcházení



regulatorních nařízeních. To naštěstí není cesta auditorské profese v České republice a já osobně pevně věřím, že tomu tak bude i nadále. Co se týká vlastních výsledků spolupráce mezi Radou a Komorou, pak je mojí milou povinností při této příležitosti konstatovat, že spolupráce v drtivé většině případů netrpí vadami, kterými trpí vztahy klasické nadřízenosti a podřízenosti, ale právě naopak, je cestou těsné součinnosti při rozvíjení kvality a celkové úrovně auditorů působících na trhu v České republice. Jsem rovněž přesvědčen, že je i cestou vedoucí ke správnému chápání postavení a role auditorů jako profese důvěryhodné, jednající ve veřejném zájmu.

Není to cesta jednoduchá. Kvalita musí být oddělena od nekvality a ti, kteří se spoléhají na náhodu, polovičatost či štěstí již museli a nadále budou muset pochopit, že se takový přístup neslučuje jak se současnými nároky, tak i s nároky blízké budoucnosti. Stručně řečeno, výsledkem současných dohledových a kontrolních procesů musí být kvalitnější práce všech auditorů na poli auditingu i jejich lepší přístup k plnění všech souvisejících povinností vč. budování dobrého jména jak

vlastního, tak celé profese. To, že za dobu existence Rady do konce roku 2012 provedla Komora kontroly kvality již u 90 procent auditorů a auditorských společností svědčí o odpovídajícím plnění společného úsilí regulatorního i samosprávného orgánu. Dohledy nad prováděním těchto kontrol pomáhají naplňování vytčeného cíle a jsou prvotně zaměřeny na velké a středně velké auditorské společnosti a auditory provádějící auditorskou činnost u subjektů veřejného zájmu a na ty auditory, kteří provádějí auditorskou činnost pro významná odvětví ovlivňující zájmy širšího okruhu uživatelů (např. zdravotnictví, výroba a distribuce energií všeho druhu, cestovní kanceláře apod.), a v neposlední řadě na řešení podaných stížností.

Regulace ale není spojena jen a pouze s vyššími nároky na auditory, na kvalitu jejich práce, vzdělávání a znalosti všech potřebných předpisů a standardů. Je také spojena se získáním vyššího stupně nezávislosti auditora na auditované účetní jednotce, zejména pak jejich orgánech rozhodujících o určení auditora k provádění povinného auditu. Tím, že za důvod ukončení smlouvy není možné považovat rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy, ale pouze to, že auditor neprovádí audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem, je velkým krokem k posílení nezávislého postavení auditorů v naší zemi.

Z pohledu hodnocení podmínek vzniku a činnosti Rady je tak možné jednoznačně konstatovat, že její existence, byť prvotně podmíněná legislativou EU, je nejen plně oprávněná, ale při odpovídajícím chápání její role v regulaci auditu i vysoce přínosná. Pro profesi se jedná o nejlepší možnou zprávu a také o příslib a závazek do budoucnosti.

Jiří Ficbauer, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese KA ČR

Kárné postihy auditorů

Historie Komory auditorů ČR je v rámci její samosprávné činnosti od samého počátku svázána s povinností určenou zákonem, a to „kárat auditory“, což v podstatě neznamená jen trestat a udílet řadu peněžních i nepeněžních opatření, ale i vychovávat a mnohdy dobrým slovem poučit ty potřebné, aby se vyvarovali budoucích chyb.

Je pozitivní skutečností, že tuto svoji samosprávnou činnost si komora zachovala dodnes. Tento fakt můžeme pozitivně podtrhnout i z toho důvodu, že řada našich kolegů v sousedních zemích toto právo nemá, a rovněž i některým dalším svobodným povoláním bylo toto právo odejmuto již v úvodním pojetí příslušného zákona o profesní komoře.

Jsem toho názoru, že v české legislativě je tato činnost zachována zejména proto, že komora si, v podstatě ve všech svých samosprávných úkolech, počíná tak, že není třeba, aby regulátor do těchto práv vstupoval. Druhým prvkem je i dlouhodobě uspokojivý výsledek vykonávání veřejnoprávní funkce komory, kterou stát na tuto profesi převedl. Velmi pozitivním prvkem je jednotný názor státní správy v ČR na příp. změny v zasahování do práv a na větší regulaci státu ve vztahu k profesním komorám, které jsou patrně zejména ze zamýšlené legislativy EU. Jedinou výjimkou regulace státem, nad rámec uvedeného, je v současné době Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), která byla zřízena v souladu s evropským právem a byla v ČR legislativně upravena v posledním zákonu o auditorech č. 93/2009 Sb., s účinností od 14. dubna 2009.

Pokud se budeme zabývat historií kárné komise za celou dobu uplynulých 20 let, musíme začít u prvního zákona o auditorech, kterým byl zákon č. 524/1992 Sb., účinný od 1. ledna 1993.

Předchůdce kárné komise

Úlohu dnešní kárné komise dříve plnila disciplinární komise. Její existence byla upravena v jediném paragrafu 30, v němž se uvádělo, že: „disciplinární komise je orgánem komory, který rozhoduje o porušení povinností stanovených tímto zákonem a ukládá disciplinární opatření“. Zbývající odstavce již jen upravovaly volbu předsedy a tvorbu procesního předpisu, kterým byl disciplinární řád schvalovaný sněmem.

Nutno připomenout, že členové disciplinární komise byli a jsou od



KDYŽ JSEM SE ROZHODOVAL PRO DRÁHU AUDITORA,
NETUŠIL JSEM, ŽE TO BUDE TAK
RIZIKOVĚ POVOLÁNÍ...

samého počátku volení sněmem - jde tedy o orgán volený a nezávislý na dalších orgánech komory. Tak se i stalo, a první členové disciplinární komise byli zvoleni na ustavujícím sněmu, který se konal 18. února 1993 ve společenském sále Paláce kultury v Praze za účasti 434 auditorů. Prvním předsedou disciplinární komise byl následně zvolen Radomír Kosina. Disciplinární řád schválil až následující sněm, který se konal 30. listopadu 1993.

Z obsahu tehdejší činnosti disciplinární komise toho již mnoho nevíme, nicméně snad jedna příhoda poněkud zlehčí tuto nepopulární tematiku.

Při příležitosti jednoho z následujících sněmů komory, který se konal na Žofíně, se připravovala i tisková konference a přizvání novináři byli zaplaveni hromadou písemných dokumentů i mluveného slova o významu nově vzniklé samostatné profese ze zákona a o důvodech jejího vzniku. Jaké bylo však překvapení následujícího dne, když jsme se na druhé straně jednoho celostátního deníku ocitli v krátkém článku s nadpisem: „Auditři také porušují zákon“. O existenci komory a významu jejího vzniku nebylo v tomto krátkém článku ani stopy. Co bylo podkladem pro tento titul? Stručná zpráva disciplinární komise, která – dosud v plenkách – sdělovala, že „potrestali jednoho auditora“, což byl jeden z mnoha dokumentů, který byl k dispozici novinářům na tiskové konferenci. V této

souvislosti jeden kolega následně poznamenal: „Tak s Vámi, přátelé, jsme skončili“...

Kárná komise v současnosti

Dnešní kárná komise má již poněkud jinou historii, a to jak z hlediska samosprávné funkce komory, jejíž nedílnou součástí stále je, tak svého nezávislého postavení ve vztahu ke správnímu řádu, který je přiměřeně rozpracován formou vnitřní normy - Kárného řádu.

Zejména existence správního řádu a nově ustaveného odvolacího orgánu - RVDA, vytvořila řadu dosud neřešených situací ohledně kompetencí mezi tímto orgánem, statutárním orgánem komory a kárnou komisí.

Nutno poznamenat, že vztahy mezi těmito popisovanými orgány jsou standardní a veskrze korektní, nicméně přísné.

Jinak to ale již vnímají kárně postižení auditoři, z nichž se někteří stále domnívají, že „případné trestání“ je stále zcela v rukou komory, která si může tato řízení řešit zcela ve vlastní kompetenci. Kárná komise je fakticky soudním orgánem prvního stupně podle správního práva a její rozhodnutí na základě odvolání jednoho z účastníků kárného řízení má za následek postoupení RVDA, která velmi přísně a v souladu se správním řádem přezkoumává každé odvoláním napadené rozhodnutí, a toto buď potvrzuje, nebo vrací k novému projednání se sdělením právního názoru, který je povinná kárná komise respektovat. Současně tento nově vzniklý orgán provádí pravidelný výkon dohledu nad činností kárné komise a minimálně jednou ročně provádí komplexní kontrolu řady spisů kárné komise, zejména těch, které byly pravomocně ukončeny na úrovni kárné komise, tj. v rámci samosprávné funkce komory.

Co je vlastním obsahem jednání kárné komise?

Kárná komise se snaží formou osvěty, zejména zveřejňováním svých poznatků na stránkách časopisu Auditor, působit na členskou základnu. To má preventivní charakter. Jednak se auditoři na stránkách časopisu seznamují se závěry kárné komise týkajícími se nedostatků v jejich činnosti, které jsou předmětem kárného řízení, a dále jim jsou poskytovány návody, jak postupovat při kárném řízení dle správního řádu tak, aby mohli využít všechna svoje práva, která jim tento procesní předpis poskytuje. Tato práva kárná komise důsledně respektuje a vyhledává také důkazy, které mohou svědčit i ve prospěch kárně obviněného. Řada takových poučení se dostává od kárné komise kárně obviněným přímo i při vlastním ústním projednávání konkrétní kauzy.

Úměrně s nastolením liberálního prostředí v podnikání se zvyšují také rizika auditorské činnosti s ohledem na povinnost dodržování příslušných auditorských postupů a regulačních pravidel podle speciálních zákonů, zejména s ohledem na řádnou dokumentaci dle mezinárodních auditorských standardů. Tyto skutečnosti se nejvýrazněji projevují u provádění auditu u tzv. subjektů veřejného zájmu.

Úměrně s těmito riziky se podstatně zvyšují též nároky na obsah auditorské dokumentace. To se projevuje ve stále vyšší počtu nálezů nedostatečného spisu kontrolním orgánem komory, které jsou předmětem návrhu na zahájení kárného řízení dozorčí komisí KA ČR, nebo externího podnětu od dohledového orgánu státu z hlediska jeho pravomocí stanovených v zákoně o auditorech.

Řada nedostatků se zjišťuje i z tzv. externích podnětů od třetích osob, které jsou kárnou komisí jednotlivě prošetřovány. Zde je nutno podotknout, že výrazná většina těchto podání je po přezkoumání shledána jako neoprávněná. Nicméně v této souvislosti se často objeví nedostatky další, které mohou být podnětem pro provedení mimořádné kontroly u auditora nebo k zahájení samostatného kárného řízení v souvislosti s tímto podnětem.

Nárůst kárných opatření v posledních několika letech jen dokumentuje výše uvedené řádky. Zatímco v roce 2009 bylo uděleno celkem 30 kárných opatření, za rok 2012 jich již bylo 53. Neradi musíme konstatovat, že mezi našimi řadami již není několik auditorů, kteří obdrželi pravomocné kárné opatření trvalého zákazu činnosti, a že počet pravomocných dočasných zákazů činnosti se již blíží dvacítce.

Co dodat na závěr?

Odborná veřejnost očekává od nás auditorů vysoce profesionální služby. To předpokládá důsledné plnění všech stanovených postupů a pravidel.

Cílem a snahou kárné komise není jen trestat, ale i napomáhat v rámci osvěty a výchovy ke správným postupům a etice v rámci auditorské profese, od které veřejnost oprávněně očekává vysoce kvalitní a odbornou práci.

Jiří Vrba, předseda Kárné komise KA ČR

Spolupráce a členství KA ČR v profesních organizacích

Spolupráce s tuzemskými institucemi a organizacemi

Komora auditorů spolupracuje s řadou tuzemských institucí a organizací, např. s Ministerstvem financí ČR, kam audit podle kompetenčního zákona spadá, s Radou pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), s Českou bankovní asociací nebo s bankovním dohledem České národní banky (ČNB). Dále se rovněž aktivně zapojuje do činnosti Národní účetní rady (NÚR). Významná je i spolupráce s Vysokou školou ekonomickou v Praze, jejíž zástupci se podílejí na přípravě vzdělávacích kurzů před dílčími auditorskými zkouškami a na realizaci auditorských zkoušek.

Ministerstvo financí

Spolupráce Komory auditorů s Ministerstvem financí ČR probíhá na několika úrovních. V rovině obecně legislativní je Komora zapojena v koordinačním výboru při MF ČR, složeném ze zástupců ministerstva,



Komory daňových poradců ČR a dalších zástupců odborné veřejnosti. Koordinační výbor na pravidelných jednáních řeší problematické otázky výkladu a aplikace daňové a související legislativy. V rámci koordinačního výboru Komora auditorů připomínkuje novely, resp. návrhy zákonů v oblasti účetnictví, daní a auditu. V rovině odborné spolupráce se zástupci KA ČR zapojují do pracovních skupin komise ministra financí pro další rozvoj účetnictví a auditu. Tyto pracovní skupiny byly vytvořeny pro velké podnikatelské subjekty využívající IAS/IFRS, pro ostatní podnikatele, pro banky, pro pojišťovny, pro ostatní finanční instituce, pro organizační složky státu a ostatní nevydělečné organizace.

Národní účetní rada

Komora auditorů je společně s Komorou daňových poradců ČR, Svazem účetních a Vysokou školou ekonomickou v Praze, zastoupenou Fakultou financí a účetnictví, jedním ze zakládajících členů Národní účetní rady. NÚR je právnickou osobou (sdružením) a byla zaregistrována v lednu 1999 u ministerstva vnitra jako nezávislá odborná instituce k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí.

Jako své hlavní poslání si NÚR stanovila zapojení co nejširšího spektra špičkových odborníků při spolupráci s Ministerstvem financí ČR při tvorbě účetních předpisů. V počátcích fungování NÚR byla její pozornost zaměřena hlavně na připomínkování návrhů novel účetních a daňových předpisů. Po vstupu České republiky do Evropské unie (květen 2004) se české účetní předpisy relativně usadily a činnost NÚR se začala více orientovat na výklad metodických postupů, které tyto předpisy upravovaly. Stále častěji se ukazovalo, že fungování účetních jednotek v tržní ekonomice s sebou přináší nové problémy, které české účetní předpisy neupravují vůbec, nebo jen velmi obecně. Množily se dotazy ze strany účetních jednotek, zejména malých a středních podniků, které neměly oporu v koncernových pravidlech zahraničních

vlastníků založených na mezinárodních účetních standardech. Proto se NÚR inspirovala praxí mezinárodních účetních standardů a interpretací k nim a rozhodla se vydávat interpretace k českým účetním předpisům, které by reagovaly na nejčastější dotazy kladené ze strany účetních jednotek.

Národní účetní rada se stala vhodným prostorem pro výměnu stanovisek jejích členů a koordinuje vybrané aktivity jak z hlediska perspektivy vývoje vybraných disciplín (např. obchodní právo, audit, daň, účetnictví), tak při právě probíhajících legislativních úpravách v uvedených oblastech.

Komora auditorů má díky účasti svých zástupců na jednáních NÚR jedinečnou možnost aktivně ovlivňovat přípravu interpretací k českým účetním předpisům, které jednotliví auditoři pravidelně používají při své práci. Účetní rámec použitý účetní jednotkou pro sestavení závěrky je vždy předmětem auditorského ověřování, a je tedy nutné, aby jej auditor dobře znal. V případě, že současná účetní legislativa neposkytuje jasná a jednoznačná pravidla, jak postupovat v některých problematických situacích, snaží se NÚR vytvořit na základě dostupných předpisů interpretaci, která může uživatelům pomoci najít adekvátní zákonné řešení.

Rada pro veřejný dohled nad auditem

V České republice vstoupil 14. dubna 2009 v platnost nový zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen zákon o auditorech), který reagoval na požadavky nové evropské směrnice. Zákon obsahuje celou řadu ustanovení, která požadavky

evropské směrnice respektují. Zcela novou oblastí upravenou zákonem je oblast kontroly kvality provádění auditorské činnosti.

V souladu s požadavky evropské směrnice byla v České republice tímto zákonem zřízena Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA). Podle § 37 tohoto zákona se jedná o právnickou osobu se sídlem v Praze, která vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a nad činností Komory auditorů ČR a dbá přitom na ochranu veřejného zájmu. V posledních letech Komora auditorů intenzivně spolupracuje s Radou a společně za přispění VŠE v Praze uspořádaly dva „kulaté stoly“ k návrhům Evropské komise na regulaci auditu.

Ostatní tuzemská spolupráce

Jak již bylo uvedeno, Komora auditorů ČR se široce zapojuje do aktivit, které ovlivňují činnost auditorů. V neposlední řadě se stala prostřednictvím svých zástupců jedním z členů Oponentní skupiny pro vytvoření jednotného metodického prostředí (tzv. OS JMP) pro programové období 2014–2020 při Ministerstvu pro místní rozvoj. Tato skupina má za úkol připravit kvalitní metodiku pro čerpání dotací z Evropské unie v uvedeném období a za tímto účelem sdružuje odborníky nejen z veřejné správy, ale právě i auditory a zástupce neziskového sektoru. Komora toto zapojení vítá, neboť problematika ověřování čerpání dotací se stala v posledních letech velmi aktuálním tématem mezi auditory, poskytovateli a příjemci dotací. A touto cestou má KA ČR možnost přímo ovlivnit formování postupů a metodik uplatňovaných při ověřování čerpání dotací.

Mezinárodní spolupráce

Komora auditorů ČR se již před lety stala členem dvou prestižních mezinárodních organizací. Od roku 1994 je řádným členem Mezinárodní federace účetních (IFAC) a od prosince roku 2002 je řádným členem Federace evropských účetních (FEE), kde byla od roku 1996 členem korespondentem. V rámci mezinárodní spolupráce probíhá rovněž výměna zkušeností s profesními organizacemi z ostatních zemí Visegrádské čtyřky. Zapojení do mezinárodních aktivit probíhá formou práce zástupců Komory auditorů v pracovních skupinách FEE pro audit, účetnictví, pro problematiku malých a středních podniků, profesní etiku, pro finanční instituce a pro oblast

veřejného sektoru. Novinky jsou publikovány v průběhu roku formou článků v časopise Auditor a zpráv ze zahraničních cest webových stránkách komory www.kacr.cz. V roce 2011 se uskutečnila dvě pracovní jednání s profesní organizací ICAEW o možnosti spolupráce v oblasti vzdělávání a kontroly kvality.

Federace evropských účetních

Federace evropských účetních je, jako oblastní organizace IFAC (www.fee.be), klíčovým představitelem účetní a auditorské profese v Evropě. Jejími členy je 45 organizací z 33 zemí. Členské organizace

působí ve všech 27 zemích Evropské unie a třech zemích Evropského sdružení volného obchodu a zastupují více než 700 000 evropských účetních a auditorů.

V současné době vykonává bývalý prezident Komory auditorů ČR Petr Kříž funkci zastupujícího prezidenta FEE a pravidelně se účastní zasedání Rady FEE. V systému FEE tato pozice znamená, že by se v dalším funkčním období měl stát prezidentem FEE a ČR by se tak stala předsedající zemí této federace. Vyčerpávající informace o její historii a aktivitách najdete v části věnované FEE, jejímž autorem je právě Petr Kříž.

Cílem FEE je sledovat vývoj v odvětvích relevantních pro účetní a auditorskou obec, přičemž se snaží tento vývoj analyzovat a pozitivně k němu přispívat. FEE současně zajišťuje, aby měly členské státy včasné a přesné informace.

Z pohledu Komory auditorů je spolupráce s federací významná především proto, že na její platformě je průběžně monitorován stav příprav nových zákonů či legislativních změn vyvolaných v jednotlivých zemích, zejména připravovanou novelizací směrnice Evropské unie o statutárním auditu. Komora tak mimo jiné prostřednictvím informací z FEE průběžně sleduje veškeré úpravy směrnic a doporučení Evropské komise týkajících se účetních závěrek, auditu, obchodního práva a regulace účetní a auditorské profese, které následně zveřejňuje na svých webových stránkách.

Mezinárodní federace účetních

Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC) je organizace s celosvětovou působností sdružující účetní a auditorskou profesi. Byla založena v roce 1977 a jejím posláním je sloužit veřejnému zájmu v následujících oblastech: přispívat k vytváření, přijímání a implementaci vysoce kvalitních mezinárodních standardů a dalších materiálů, přispívat k rozvoji silných účetních a auditorských profesních organizací a účetních firem a vysoce kvalitních účetních a auditorských praxí, po celém světě propagovat význam účetních odborníků a vyjadřovat se k otázkám veřejného zájmu, u nichž je odborný názor účetní a auditorské profese velmi důležitý.

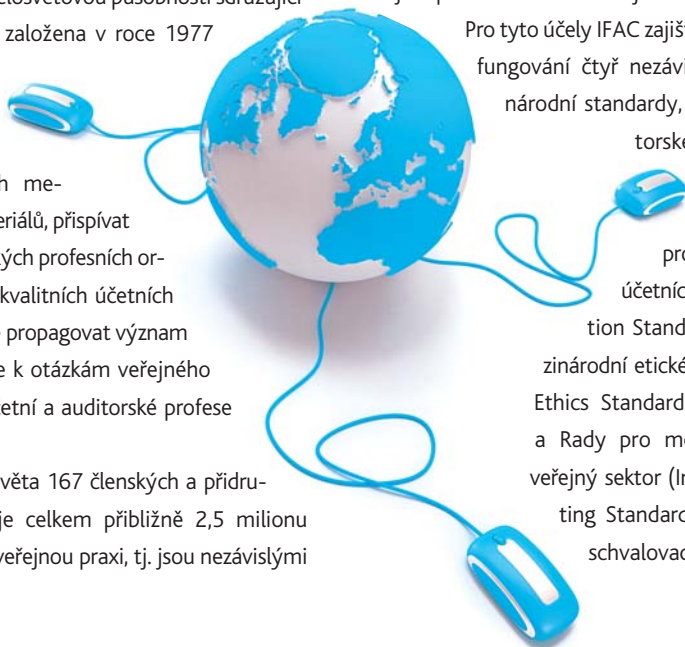
IFAC má ve 127 zemích celého světa 167 členských a přidružených organizací, což představuje celkem přibližně 2,5 milionu účetních odborníků, kteří provozují veřejnou praxi, tj. jsou nezávislími



auditory, nebo působí v průmyslu a obchodu, ve veřejném sektoru či v akademické sféře. Žádná jiná účetní organizace na světě nemá tak širokou mezinárodní základnu jako IFAC.

Řídící orgány IFAC, její odborný personál i dobrovolníci, kteří pro ni pracují, kladou maximální důraz na čestné a poctivé jednání, transparentnost a vysokou odbornost. IFAC si již od svých počátků uvědomuje, že rozhodujícím nástrojem ochrany veřejného zájmu je vytváření, propagování a prosazování mezinárodně uznávaných standardů, které budou pro investory, odbornou veřejnost i pro další subjekty zárukou, že jimi používané informace jsou důvěryhodné.

Pro tyto účely IFAC zajišťuje struktury a procesy umožňující fungování čtyř nezávislých orgánů vydávajících mezinárodní standardy, a to Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), Rady pro mezinárodní standardy vzdělávání účetních (International Accounting Education Standards Board, IAESB), Rady pro mezinárodní etické standardy účetních (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA) a Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB). Díky přísnému schvalovacímu procesu, který tyto nezávislé





rady při přijímání standardů uplatňují, jsou ve veřejném zájmu transparentním, účinným a efektivním způsobem vydávány vysoce kvalitní mezinárodní standardy.

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, je Komora auditorů řádným členem Mezinárodní federace účetních již od roku 1994, což přináší mimo jiné i závazek splňovat členské povinnosti IFAC. Jde o povinnosti členských organizací týkající se podpory práce IFAC, podpory práce Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy a dále o povinnosti při ověřování kvality a povinnosti z hlediska vyšetřovacích a disciplinárních postupů.

KA ČR v rámci své činnosti a spolupráce s IFAC zajišťuje překlady příruček a mezinárodních standardů v oblasti řízení kvality, auditu,

prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb a vydává je pro auditory v češtině.

Visegrádská čtyřka

Prezidenti auditorských komor ze zemí Visegrádské čtyřky (V4), tj. Maďarska, Slovenska, Polska a Česka, se každý rok scházejí v jedné z hostitelských zemí, aby jednali o aktuálních otázkách profese, o legislativních krocích ve svých zemích i na úrovni EU. Jednání se pravidelně účastní i představitel Federace evropských účetních. Zatím poslední setkání se uskutečnilo v Českém Krumlově v květnu 2012, kdy hostitelem byla Komora auditorů ČR. Program byl rozdělen do tří sekcí, které reprezentovaly aktuální problematiku řešenou v auditorské profesi v jednotlivých zemích. Jednalo se o veřejný dohled nad národními profesními organizacemi, malé a střední auditorské firmy a legislativní návrhy Evropské unie týkající se změn v regulaci auditorské činnosti. Účastníci se shodli v tom, že legislativní návrhy Evropské unie přinesou posílení regulace auditorské profese a oslabení samosprávných funkcí auditorských komor, což bude mít v konečném důsledku nepříznivý dopad zejména na malé a střední auditorské firmy.

Další setkání auditorských komor zemí V4 se bude konat v roce 2013 na Slovensku.

Setkávání s odborníky z auditorské profese z účastnických zemí přináší především možnost sdílet a diskutovat názory na probíhající legislativní změny na úrovni Evropské unie, jakož i možnost výměny zkušeností s implementací nových směrnic a nařízení.

Dagmar Palková, oddělení metodiky auditu a účetnictví KA ČR

Povinnost auditu ze zákona

Již po mnoho let je v obecném povědomí veřejnosti povinnost ověření účetní závěrky u obchodních společností a družstev podle ustanovení § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), při splnění jednoho, resp. dvou ze tří zákonem stanovených kritérií.

Takto ověřená účetní závěrka pak slouží jako podklad pro rozhodování celé řady zainteresovaných subjektů, např. budoucích investorů, bank a věřitelů. Z tohoto důvodu je zákonem stanovena povinnost zveřejňování ve sbírce listin místně příslušného rejstříkového soudu.

Co však již příliš v obecném povědomí veřejnosti není, je povinné ověření účetních závěrek auditorem celé řady dalších, i nepodnika-



telských subjektů, kterým tuto povinnost stanoví s odkazem v zákoně o účetnictví zvláštní právní předpis, neboť se jedná o subjekty mimořádného významu, ať již z pohledu hospodářského, politického či společenského. Zde je role auditora jako nezávislého a vysoce kvalifikovaného odborníka zcela nezastupitelná. Povinné ověřování účetní závěrky těchto subjektů má také podpořit jejich důvěryhodnost ve vztahu k zakladatelům, dárcům, členům nebo veřejnosti vůbec, a z toho důvodu musí být účetní závěrka příslušným způsobem veřejnosti zpřístupněna.

V souvislosti se zákonnými požadavky poskytují auditoři mimo ověření účetní závěrky i další auditorské služby, jako je zejména přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ověřování pro potřeby čerpání dotací podle zvláštních právních předpisů, prověrku účetní závěrky, ověření jiných dokumentů mimo účetní závěrku, ověření plnění podmínek smlouvy, sestavování účetních závěrek, účetní poradenství a forenzní šetření.

Přehled subjektů podléhajících zákonnému ověření účetní závěrky či dalších skutečností podle zákona o účetnictví i podle dalších právních předpisů je uveden ve formě tabulek, vždy s odkazem na příslušné zákony.

Při své práci je auditor vázán zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, mezinárodními auditorskými standardy, auditorskými standardy vydávanými Komorou auditorů ČR a Etickým kodexem. Vzhledem k tomu, že se jedná o regulovanou profesi jak na úrovni České republiky, tak na úrovni Evropské unie, podléhá auditorská profese celé řadě požadavků na nezávislost, bezúhonnost, odborné znalosti, neustálé vzdělávání a praktické zkušenosti, což by mělo napomoci zvyšování důvěryhodnosti auditorské profese v očích veřejnosti. Také na komunitární úrovni je úloha povinného auditu v širším společenském kontextu v současné době podrobena obsáhlé analýze, jejíž závěry by mohly do budoucna ovlivnit vývoj právní úpravy povinného auditu v rámci Evropské unie.

POVINNOST AUDITU ZE ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ

Účetní jednotky	Povinnost auditu	Zákon v platném znění k 28. 4. 2013
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, bylo naplněno alespoň jedno z následujících tří kritérií: a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč, aktivy celkem se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3, b) roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč; ročním úhrnem čistého obrátu 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 (zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě).	§ 20 odst. 1 písm. a) zák. 563/1991 Sb.
Vybrané typy akciových společností upravené speciálním zákonem:		
a) emitent kótovaného cenného papíru (akcie, dluhopisu, investičního cenného papíru)	vždy	§ 118 odst. 3 zák. 256/2004 Sb.
b) obchodník s cennými papíry	vždy	§ 16 odst. 1 zák. 256/2004 Sb.
c) banky	vždy	§ 22 zák. 21/1992 Sb.
d) investiční společnosti, investiční fondy	vždy	§ 85 odst. 1-2 zák. 189/2004 Sb.
e) pojišťovny (kromě VZP a zaměstnaneckých pojišťoven)	vždy	§ 82 odst. 2 zák. 277/2009 Sb.
2. Družstevní záložny	vždy	§ 8b odst. 1, 3 zák. 87/1995 Sb.
3. Ostatní obchodní společnosti a družstva		
4. Zahraniční osoby, které v ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů		
5. Fyzické osoby-podnikatelé nebo zahraniční fyzické osoby-podnikatelé, kteří vedou účetnictví a jsou zapsáni v obchodním rejstříku, nebo v závislosti na dosaženém obrátu, nebo na základě svého rozhodnutí, nebo účastníci sdružení bez právní subjektivity za zákonem definovaných podmínek, nebo ostatní fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů	Pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje (§ 18 odst. 3), a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v bodě 1. tohoto přehledu.	§ 20 odst. 1 písm. b) až d) zák. 563/1991 Sb.
6. Ostatní subjekty, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis	Jde např. o nadace (§ 24 odst. 2 zák. 227/1997 Sb.), obecně prospěšné společnosti (§ 19 odst. 2 zák. 248/1995 Sb.), politické strany a hnutí (§ 18 odst. 1 písm. b) zák. 424/1991 Sb.), veřejné výzkumné instituce (§ 29 odst. 4 zák. 341/2005 Sb.), dráhy celostátní nebo regionální (§ 14a odst. 2 písm. d) zák. 266/1994 Sb.), kolektivní správce (§ 100 odst. 1 písm. m) až o) zák. 121/2000 Sb.), VZP a zaměstnanecké pojišťovny, ČNB, NKÚ, Českou televizi, Fond dopravní infrastruktury, Státní fond rozvoje bydlení a další.	§ 20 odst. 1 písm. e) zák. 563/1991 Sb.

SLUŽBY AUDITORA v ostatních případech, kdy tak stanoví zvláštní zákon

Účetní jednotky	Povinnost auditu	Zákon v platném znění k 28. 4. 2013
<p>Hlavní město Praha a městské části</p>	<p>Hlavní město Praha požádá o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo financí nebo zadá přezkoumání auditorovi. Městská část požádá o přezkoumání hospodaření Magistrát hlavního města Prahy nebo zadá přezkoumání auditorovi.</p> <p>Podrobnosti stanoví zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (§ 4, § 12).</p>	<p>§ 38 odst. 1 zák. 131/2000 Sb.</p>
<p>Obce</p> <hr/> <p>Dobrovolné svazky obcí</p>	<p>Obce a dobrovolné svazky obcí požádají o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, anebo zadají přezkoumání auditorovi.</p> <p>Podrobnosti stanoví zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (§ 4, § 12).</p>	<p>§ 42 odst. 1 zák. 128/2000 Sb.</p> <hr/> <p>§ 53 odst. 1 zák. 128/2000 Sb., § 26 odst. 1 zák. 131/2000 Sb.</p>
<p>Ověření splnění podmínek pro poskytnutí dotace soukromým školám, předškolním zařízením a školským zařízením</p>	<p>Podrobnosti stanoví metodický pokyn MŠMT ČR k provedení § 6 odst. 5 zákona č. 306/1999 Sb.</p>	<p>§ 6 odst. 5 zák. 306/1999 Sb.</p>
<p>Obchodní společnosti a družstva</p>	<p>a) přeměna - povinnost ověření všech účetních závěrek zúčastněných, pokud alespoň jeden z nich podléhá ověření auditorem;</p> <hr/> <p>b) pokud podle a) vznikla povinnost ověření konečné účetní závěrky auditorem, pak jsou všichni nástupci povinni nechat ověřit také zahajovací rozvahu auditorem; zahraniční právnická osoba zúčastněná na přeshraniční fúzi/rozdělení, pokud se vnitřní poměry právnické osoby mají řídit právním řádem ČR, nebo dochází k přemístění sídla zahraniční právnické osoby do ČR.</p> <hr/> <p>c) ověření správnosti oznámení o změnách týkajících se jmění uvedeného ve znalecké zprávě, pokud zúčastněný podléhá povinnému auditu a všichni společníci/členové všech zúčastněných se nevzdali práva na její sestavení.</p>	<p>§ 12 odst. 1 zák. 125/2008 Sb.</p> <hr/> <p>§ 12 odst. 2 zák. 125/2008 Sb., § 59e odst. 4 zák. 125/2008 Sb.</p> <hr/> <p>§ 95a odst. 1, § 122 odst. 3, § 171 odst. 3, § 287a odst. 1, § 301 odst. 3, § 306a odst. 2 a § 325 odst. 3 zák. 125/2008 Sb.</p>

Informační povinnost vybraných účetních jednotek v souvislosti s vedením účetnictví

Ukládání do sbírky listin a zveřejňování údajů

Ustanovení § 38i zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen obchodní zákoník), upravuje, jaké listiny ukládají podnikatelé do sbírky listin obchodního rejstříku. Účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku jsou povinny uložit do sbírky listin řádné, mimořádné a konsolidované účetní závěrky (dále jen účetní závěrka) bez ohledu na povinnost jejich ověření auditorem, dále pak výroční zprávy, zprávy auditora o ověření účetní závěrky a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami podle § 66a odst. 9 obchodního zákoníku. V případě, že účetní závěrka podléhá ověření auditorem, je možné ji uložit do sbírky listin jako součást výroční zprávy.

Pro přehlednost je povinnost týkající se zveřejnění účetní závěrky, výroční zprávy, zprávy auditora o ověření účetní závěrky a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami uvedena v samostatné tabulce.

Podle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 562/2006 Sb., kterou se stanoví způsob převedení listin do elektronické podoby, způsob nakládání s převedenými listinami a obligatorní elektronická podoba listin (vyhláška o digitalizaci obchodního rejstříku, která provádí ustanovení § 33 odst. 4 obchodního zákoníku, se listiny zakládají do sbírky listin pouze v elektronické podobě ve formátu Portable Document Format (pdf). Tyto listiny lze rejstříkovému soudu zaslat elektronickou poštou nebo s využitím datového nosiče. Rejstříkový soud nosiče nevrací a po uplynutí šesti měsíců od doručení je skartuje.

Existuje však i řada dalších účetních jednotek mimo podnikatele zapsané v obchodním rejstříku, u nichž je zveřejňovací povinnost upravena zvláštním právním předpisem, např. finanční instituce, nadace, obecně prospěšné společnosti, politické strany.

Právní předpisy v oblasti účetnictví

Informační povinnost je účetním jednotkám uložena různými právními předpisy. Základním a obecným předpisem v oblasti účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví).

Účetní jednotky uvedené v ustanovení § 20 zákona o účetnictví zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpis nestanoví lhůtu jinou. Ke zveřejnění přitom musí dojít nejpozději do konce účetního období bezprostředně následujícího po období, za které je účetní závěrka sestavena, bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny. To znamená, že například účetní závěrka



a výroční zpráva za rok 2012 by měly být zveřejněny do 31. prosince 2013 (§ 21a odst. 1 až 4 zákona o účetnictví).

Obchodní společnosti a družstva

Lhůta a povinnost schvalování účetních závěrek je pro obchodní společnosti a družstva upravena obchodním zákoníkem. Obchodní společnosti a družstva, které musí mít účetní závěrku i výroční zprávu ověřenu auditorem podle § 20 zákona o účetnictví, ji schvalují způsobem stanoveným obchodním zákoníkem a zveřejňují v souladu se zákonem o účetnictví:



s řádnou účetní závěrkou k projednání členské schůzi (§ 252 a § 253 obchodního zákoníku).

- Komanditní společnost a veřejná obchodní společnost:

Obchodní zákoník neobsahuje zvláštní úpravu vztahující se k výroční zprávě těchto společností, řídí se proto ustanovením § 21 zákona o účetnictví.

Není-li uzavřena ovládací smlouva, je statutární orgán ovládané osoby povinen zpracovat písemnou zprávu o vztazích mezi propojenými osobami ve lhůtě tří měsíců od skončení účetního období. Jestliže ovládaná osoba zpracovává výroční

- Společnost s ručením omezeným: Nestanoví-li zákon, společenská smlouva, případně stanovy kratší lhůtu, svolávají valnou hromadu jednatele nejméně jednou za rok. Valná hromada, která schvaluje účetní závěrku, se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období (§ 128 odst. 1 obchodního zákoníku).

- Akciová společnost: Valná hromada, která schvaluje účetní závěrku a je svolána představenstvem, se koná nejméně jednou za rok ve lhůtě určené stanovami, nejpozději však do šesti měsíců od posledního dne účetního období (§ 184a odst. 1 a § 187 odst. 1 písm. f) obchodního zákoníku).

- Družstvo: Členská schůze, která schvaluje řádnou účetní závěrku, se schází ve lhůtách určených stanovami, nejméně však jednou za rok (§ 239 odst. 2 obchodního zákoníku). Určuje-li to zákon o účetnictví nebo stanovy, zabezpečí představenstvo vypracování výroční zprávy o hospodaření družstva. Výroční zprávu předkládá představenstvo spolu

zprávu podle zákona o účetnictví, musí být zpráva o vztazích mezi propojenými osobami připojena k výroční zprávě. Společníci nebo členové ovládané osoby musí mít možnost se seznámit se zprávou o vztazích mezi propojenými osobami ve stejné lhůtě a za stejných podmínek jako s účetní závěrkou. Pokud podléhá účetní závěrka ovládané osoby ověření auditorem, je auditor povinen prověřit i správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami (§ 66a odst. 9 až 11 obchodního zákoníku).

Přeměny obchodních společností a družstev

Problematika přeměn obchodních společností a družstev je upravena samostatným zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů. Obchodní zákoník však i nadále reguluje to, jaké skutečnosti se zapisují v souvislosti s přeměnami obchodních společností a družstev do obchodního

Povinnosti pro zveřejnění účetní závěrky, konsolidované účetní závěrky, výroční zprávy, konsolidované výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Dokument	Požadované zveřejnění	Účetní jednotka nezapsaná v OR		Účetní jednotka zapsaná v OR	
		nepodléhající auditu	podléhající auditu	nepodléhající auditu	podléhající auditu
Účetní závěrka může být uložena i jako součást výroční zprávy	Sbírka listin vedená obchodním rejstříkem	NE	NE	ANO	ANO ^(1,2)
Výroční zpráva (i konsolidovaná)	Sbírka listin vedená obchodním rejstříkem	NE	NE	NE	ANO ^(1,2)
Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami	Sbírka listin vedená obchodním rejstříkem	NE	NE	ANO ⁽³⁾	ANO ⁽³⁾

Poznámky:

- 1) Do třiceti dnů po ověření účetní závěrky/výroční zprávy auditorem a schválení valnou hromadou, nejpozději do konce následujícího období.
- 2) Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu auditora a informaci o tom, že zveřejněné účetní záznamy nebyly případně schváleny požadovaným způsobem.
- 3) Zpráva o vztazích musí být sestavena do tří měsíců od konce účetního období a zveřejněna bez zbytečného odkladu.

rejstříku (§ 38 až 38e obchodního zákoníku), vymezuje listiny, které se ukládají při této příležitosti do sbírky listin (§ 68 odst. 1 a § 254 obchodního zákoníku). Závazné formuláře a seznam listin, které je nutno obchodnímu rejstříku při přeměnách a v případě ostatních návrhů na zápis do obchodního rejstříku předložit, upravuje vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 414/2011 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis do obchodního rejstříku.

Informace o přeměně a projekt přeměny musí být ve lhůtě jednoho měsíce před dnem, kdy má být přeměna schválena, uloženy do sbírky listin. Zveřejnění oznámení o uložení projektu přeměny do sbírky listin se provádí prostřednictvím Obchodního věstníku.

Důsledky neplnění informační povinnosti

Účetní jednotka má zákonnou povinnost uložit účetní závěrku a výroční zprávu do sbírky listin vedené rejstříkovým soudem. Pokud tak neučiní, může být postižena např. následujícími sankcemi:

- a) podle ustanovení § 37a odst. 1 písm. h), resp. odst. 2 písm. d) zákona o účetnictví se za nezveřejnění účetní závěrky nebo výroční zprávy způsobem stanoveným tímto zákonem ukládá pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem (resp. konsolidovaných aktiv celkem);
- b) podle ustanovení § 200de zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, může být uložena pořádková pokuta do výše 20 tisíc Kč;
- c) podle ustanovení § 254 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, bude odnětím svobody až na dva roky nebo



zákazem činnosti potrestán ten, kdo (mimo jiné) neuloží účetní závěrku do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen; trestní zákoník stanoví i další vyšší sazby a možné tresty v případě, že by došlo ke značné škodě na cizím majetku či ke škodě velkého rozsahu.

Poznámka: Všechny zde citované zákony jsou brány v úvahu ve znění platném k 28. dubnu 2013.

Lenka Rückerová, oddělení metodiky KA ČR

Metodika účetnictví

Úvod

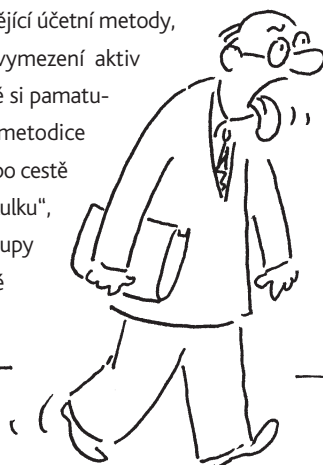
Předmětem auditu jsou především účetní závěrky účetních jednotek. Jejich kvalita je závislá zejména na:

- kvalitě regulace účetnictví, resp. účetních pravidel, která účetnictví usměrňují,
- vhodnosti výběru účetních metod účetní jednotkou,
- výběru účetního software účetní jednotkou,
- kvalitě zpracování účetnictví účetní jednotkou,
- kvalitě sestavení účetních závěrek, tj. účetních výkazů a přílohy.

Jak auditoři a Komora auditorů ovlivňují metodiku účetnictví

Odbor metodiky účetnictví dřívějšího federálního ministerstva financí na počátku vzniku profese nejen zkoušel uchazeče o diplom opravňující k výkonu auditorské činnosti, ale také, a to na prvním místě, vytvářel závazné účetní předpisy. Než Sbírka zákonů přinesla posledního prosince 1991 nový, moderní zákon o účetnictví pod č. 563, konala se řada schůzek a jednání, které vedl ředitel odboru František Havel patřící do první trojice auditorů v naší republice. Kromě pracovníků federálního ministerstva financí, posléze českého ministerstva financí se odborných schůzek účastnili i auditoři, kteří byli využíváni jako konzultanti. Vznikl zákon o účetnictví jako stručná, jasná, srozumitelná a přehledná norma.

Zákon o účetnictví nabyl částečné účinnosti v roce 1992. Znovu a znovu jsme jej četli, ministerstvo financí vytvářelo pro jednotlivé typy účetních jednotek opatření, rozvádějící účetní metody, obsahující účtové osnovy, podrobná vymezení aktiv a pasiv a konkrétní účetní postupy. Ještě si pamatujeme, když jsme jeli na první školení k metodice účetnictví pořádané Svazem účetních a po cestě jsme z tiskárny vyzvedli „Červenkou Karkulku“, jak jsme označili účtovou osnovu a postupy účtování pro podnikatele. I ostatní účtové osnovy a postupy měly svoji barvu, např. účtová osnovu a postupy účtování pro banky zlatou, pro



veřejný sektor žlutou, neziskové organizace byly modré, zdravotní pojišťovny zelené.

Po dobu následujících devíti let byl zákon o účetnictví nevidanou trvalkou v naší legislativě. Odborníci v oblasti účetnictví včetně auditorů přinášeli poznatky z konkrétních aplikací právních předpisů v praxi. Při auditech vycházely najevo nevhodně upravené postupy, nepřesně převzaté účetní metody, odtržení od světového vývoje regulace účetnictví. Sbírali jsme všechny ty podněty, signály, nepřesnosti a diskutovali o nich na odborných výborech. Předávali jsme na konzultacích podklady ke změnám ministerstvu financí. Prvním výsledkem byly změny opatření jednotlivých účtových osnov a postupů účtování, například u podnikatelů jich bylo deset, než došlo k zásadní úpravě zákona o účetnictví.

Zlom nastal od roku 2001, kdy byl zákon o účetnictví zásadně novelizován. Příslušné výbory Komory auditorů diskutovaly o nově formulovaných opatřeních, analyzovaly je v praxi a připravovaly podněty pro ministerstvo financí. Velkou výhodou naší komory byla skutečnost, že v metodickém oddělení a výborech komory pracovali fundovaní odborníci, z nichž někteří dříve působili na ministerstvu financí. Přenos podnětů od auditorů k zákonodárci byl jednodušší a přímější. Evropský parlament a Rada (ES) vydaly nařízení č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Na tuto skutečnost čekali jak evropští auditoři, tak my. Znamenalo to nejen, že zákon o účetnictví

akceptoval používání mezinárodních účetních standardů subjekty, jejichž cenné papíry jsou kótované na kapitálových trzích, ale také velké zamýšlení nad tím, které účetní metody, pravidla a postupy převzít do české legislativy. Opatření ministerstva financí nahradila kolekce prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů.

Metodická práce musí být spojena s trpělivostí, pečlivostí, porozuměním, ale také, a to především, se znalostí, rozhodností a zásadovostí.

Podstatné změny, které nastaly na přelomu

tisíciletí, byly praxí přijímány někdy dost rozpačitě, často nejednotně, někdy i nesprávně. Viděli jsme to při své každodenní práci. Snaha pomoci sobě, účetním jednotkám, účetnictví jako profesi i jako informačnímu systému vedla Komoru auditorů ČR, Komoru daňových poradců ČR, Svaz účetních a Vysokou školu ekonomickou v Praze k vytvoření Národní účetní rady jako platformy pro odbornou spolupráci především právě v oblasti metodiky účetnictví, včetně interpretací k daným právním předpisům. Auditóři se do této spolupráce zapojili s velkou ochotou a vstřícností, vedeni snahou napomoci ke zkvalitnění právních norem v ČR, jejich aplikaci účetními jednotkami, tím ke zkvalitnění účetních závěrek, a tedy ke zlepšení podkladů, s nimiž pracují.

Od přelomu tisíciletí došlo dosud k dalším 27 novelám zákona o účetnictví, což se jeví na prvním místě jako důsledek převratných zásahů do české legislativy. Příslušné výbory Komory auditorů uplatňovaly svoje názory na změny zákona, diskutovaly s ministerstvem financí o většině úprav.

Metodické výbory v oblasti účetnictví

Metodické výbory v oblasti účetnictví jsou po mnoho let platformou, kde se scházejí auditóři, aby si vyměnili názory na vhodnost účetních postupů, aplikaci účetních metod, správnost ustanovení v právním předpise. Za deset let, co jsem ve výkonném výboru KA ČR (dříve rada), jsem to zažila mnohokrát. Když se nově zvolení členové vedení komory rozhodují, ve kterém výboru by chtěli po své funkční období působit, metodika účetnictví je velmi lákavá a přitažlivá. Vždyť je to to, co skoro denně děláme, ať již přímo nebo zprostředkovaně.

Pomineme-li zrušené předpisy pro jednoduché účetnictví, podle kterých i nadále pokračují ve vedení účetnictví některá občanská sdružení, církev a honební společenstva, je sedm skupin účetních jednotek, kdy každá samostatně stojí za podrobné zkoumání a sledování. S tím, jak se odborné výbory v čase vyvíjely, měnila se jejich organizace a názvy, obměňovalo se i jejich obsazení auditory. V současnosti má komora následující výbory zabývající se metodikou účetnictví.

Výbor pro účetní výkaznictví – o působení v něm je velký zájem, protože se věnuje účetnictví podnikatelských subjektů. Tato oblast se týká většiny auditorů. Výbor se schází nad metodickými problémy českého účetnictví. Další dvacítku let existence Komory auditorů budeme načínat horlivou práci nad změnou účetních předpisů v souvislosti s nabytím účinnosti nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích.

Výbor pro IFRS a finanční instituce – tento výbor sdružuje skupinu specialistů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, zejména se zaměřením na problematiku finančních institucí. Tento výbor pracuje zejména na problémech, které trápí auditory a účetní ve finančních institucích a analyzuje rozdíly mezi IFRS a českým účetnictvím.

Výbor pro veřejný sektor – zasahuje především vybrané účetní jednotky, ale také nepodnikatelské subjekty. Na to, kolik miliard korun těmito subjekty ročně proteče, kolik lidí je v této oblasti zaměstnáno, je neuvěřitelné, jak se o auditu u těchto subjektů skoro jen šeptá. Tento výbor se věnuje nejen metodice účetnictví v daném rozsáhlém teritoriu, ale hodně se zabývá ve spolupráci s výborem pro metodiku auditu právě tímto procesem. Stejně jako u jiných typů účetních jednotek je nezbytné znát věcněprávní úpravu, která tvoří rámec existence, organizaci, ale i financování daných účetních jednotek. Zaznamenávání peněžních toků se specifickou vazbou na státní nebo územní rozpočty se snahou aplikovat zároveň akruální princip vtělený do společného systému se občas jeví jako nad lidský úkol, který nemá vhodné řešení.

Oddělení metodiky auditu a účetnictví

Sedím u pracovního stolu a marně si lámou hlavu, který postup je správný. Pokolikáté již čtu ustanovení onoho paragrafu – obě varianty mají něco do sebe. Vytáčím telefonní číslo, na druhé straně slyším „Oddělení metodiky“. Komora auditorů je připomínkovým místem nejen pro účetní předpisy, ale také pro daňové zákony, obchodní právo, občanský zákoník a další navazující legislativu. V oddělení metodiky se zpracovávají různé dotazníky, směrnice, návrhy řešení, ale také zápisy pro odborné výbory. Odborníkům z oddělení metodiky patří speciální dík, protože bez nich bychom nebyli tam, kde jsme.

Co říci na závěr? Metodika je souhrn doporučených praktik a postupů. Chceme-li jí spoutat takový nástroj, jakým je účetnictví, máme před sebou soustavnou, pečlivou a náročnou práci, na jejímž konci si přejme kvalitní účetnictví.

Hana Březinová, členka Výkonného výboru a místopředsedkyně Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

O Komore auditorů ČR

Komora auditorů České republiky je samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice. Je právnickou osobou. Komora byla založena v roce 1993 a od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Povinné audity účetních závěrek jsou podle tohoto zákona oprávněni provádět pouze auditoři, kteří mají oprávnění a jsou zapsáni v seznamu auditorů a auditorských společností vedeném Komorou auditorů ČR.

Komora auditorů ČR byla původně založena podle zákona č. 524/1992 Sb. ustavujícím sněmem v únoru 1993 a plnila svoji úlohu bez zásadních legislativních úprav do konce roku 2000. Podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. komora zanikla bez likvidace k 31. prosinci 2000 a podle téhož zákona byla zřízena od 1. ledna 2001 komora nová, na kterou přešla všechna práva a povinnosti komory předchozí. Dne 14. dubna 2009 nabyl účinnosti zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., který zavedl řadu nových opatření ve správě auditorské profese a uložil komoře nové povinnosti.

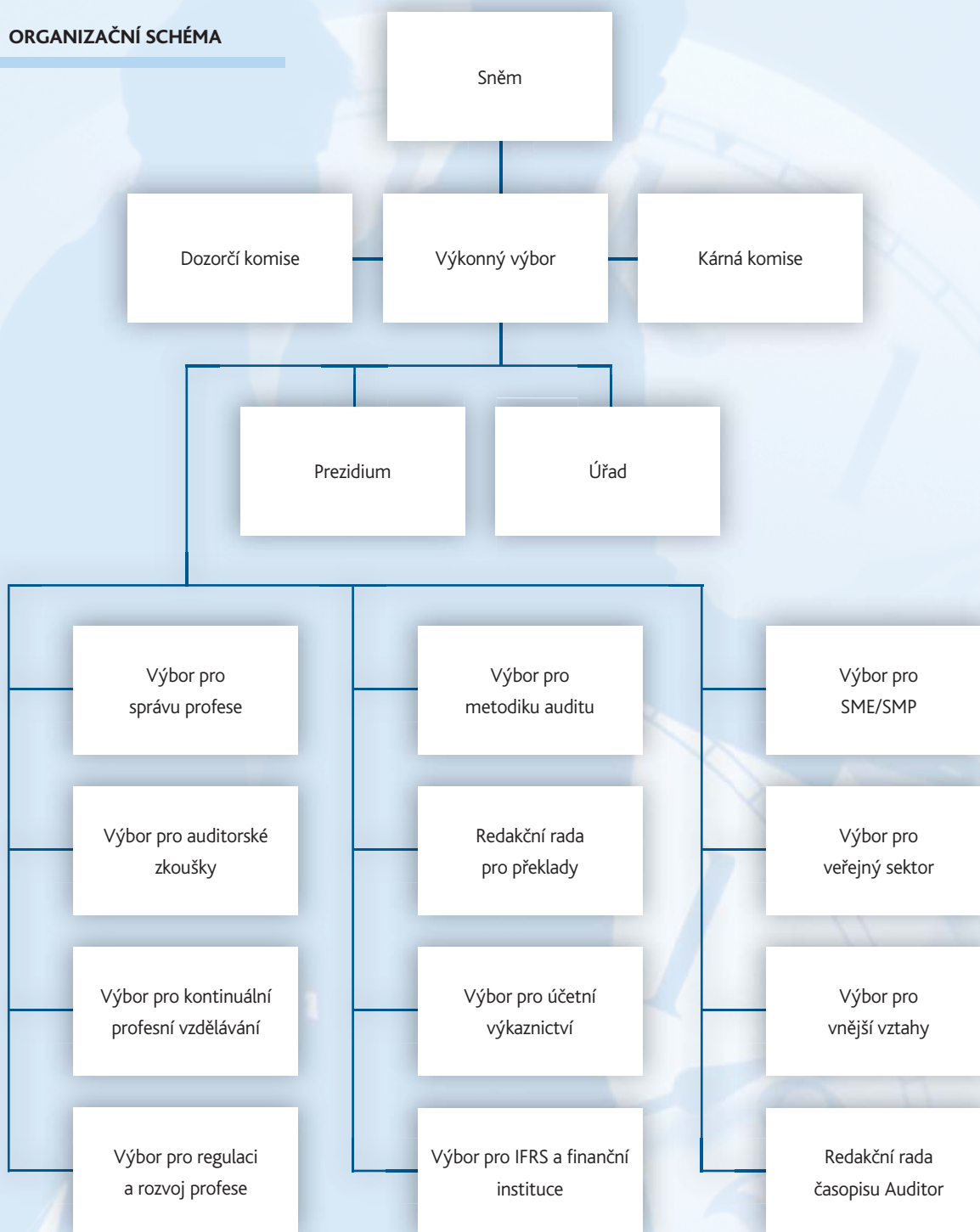


Samosprávný statut komory je realizován organizačním uspořádáním a finanční nezávislostí. Nejvyšším orgánem je sněm. Právo účastnit se sněmu mají všichni statutární auditoři zapsaní v seznamu auditorů. Ze svých řad volí sněm členy na sobě nezávislých orgánů, kterými jsou výkonný výbor, dozorčí komise a kárná komise. Na činnost komory dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem. Ta je rovněž odvolacím orgánem, který přezkoumává vnitřní předpisy a rozhodnutí komory.

Komora plní zejména tyto funkce:

- vede seznam auditorů, asistentů auditora a auditorských společností,
- zveřejňuje seznam auditorů a auditorských společností,
- organizuje auditorské zkoušky,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské standardy v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává vnitřní předpisy (jednací řád sněmu, volební řád sněmu, zkušební řád, příspěvkový řád, dozorčí řád, kárný řád, etický kodex, vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, směrnici pro odbornou praxi asistentů auditora),
- rozhoduje o kárných opatřeních,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce v rámci přípravy ke zkoušce auditorů,
- zajišťuje nabídku kontinuálního profesního vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- spolupracuje s Radou pro veřejný dohled nad auditem, tuzemskými a zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je členem Národní účetní rady,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

ORGANIZAČNÍ SCHÉMA



Sněm

Nejvyšším orgánem komory je sněm, který je svoláván nejméně jednou za dva roky výkonným výborem. Sněm volí členy a náhradníky orgánů, které řídí a kontrolují činnost komory v období mezi sněmy. Jsou to tyto na sobě nezávislé volené orgány komory: výkonný výbor, dozorčí komise a kárná komise. Sněm schvaluje statut komory, vnitřní předpisy nebo jejich změny, etický kodex a auditorské standardy, rozhoduje o výši příspěvku statutárních auditorů a auditorských společností na činnost komory a o výši poplatku za přihlášku k auditorským zkouškám a rozdílové zkoušce. Dále sněm projednává a schvaluje zprávu o činnosti volených orgánů, účetní závěrku a volí auditora účetní závěrky komory a jeho náhradníka, a to na období do konání dalšího sněmu.

Výkonný výbor

Výkonným orgánem komory je výkonný výbor se 14 členy a 6 náhradníky. V jeho čele stojí prezident komory, který je statutárním orgánem komory. Výkonný výbor řídí komoru v období mezi sněmy. Jeho pravomoci jsou dány zákonem o auditorech, sněmem, statutem a ostatními vnitřními předpisy. Výkonný výbor volí ze svých řad prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta, jmenuje ředitele úřadu. Schází se zpravidla jednou za měsíc.

Dozorčí komise

Kontrolním orgánem komory je dozorčí komise, která má 11 členů a 4 náhradníky. Při své činnosti se řídí dozorčím řádem. Kontroluje kvalitu činnosti auditorů, dodržování zákona o auditorech, dalších právních předpisů, vnitřních předpisů komory a plnění usnesení sněmu. Provádí šetření podnětů a stížností doručených komoře.

Kárná komise

Má sedm členů a tři náhradníky, provádí kárná řízení podle zákona a v souladu s kárným řádem komory. Rozhoduje o tom, zda auditor porušil povinnosti stanovené zákonem, auditorskými směrnici a vnitřními předpisy komory. Je oprávněna ukládat kárná opatření v souladu se zákonem o auditorech.

Úřad

Činnost komory administrativně zajišťuje úřad, který je řízen ředitelem. Kromě základních činností, jako je



vedení seznamu auditorů, asistentů auditora a auditorských společností, profesní vzdělávání a organizování auditorských zkoušek, úřad navrhuje a kompletuje připomínky k návrhům zákonů, vede účetnictví komory, zajišťuje korespondenci se zahraničními partnerskými organizacemi, zejména IFAC, FEE a profesními komorami z ostatních zemí Visegrádské čtyřky, pečuje o prezentaci komory a auditorské profese, modernizuje interní a externí komunikační a informační systém. Nezanedbatelné je zajištění agendy pro metodiku auditu a účetnictví včetně aktivní reakce na evropské legislativní návrhy týkající se změn v regulaci auditorské činnosti v EU. V posledních letech výrazně narostl počet prováděných kontrol u auditorů a auditorských společností, zvyšuje se počet kárných řízení v důsledku většího důrazu na kvalitu poskytovaných auditorských služeb, což způsobuje i nárůst související agendy.

Úřad je rozdělen na čtyři oddělení: oddělení metodiky auditu a účetnictví; oddělení vzdělávání, auditorských zkoušek a evidence; oddělení kontroly kvality auditorské činnosti a oddělení provozní a vnějších vztahů vč. sekretariátu. Agendu související s úkony kárné komise coby správního orgánu zabezpečuje tajemník kárné komise.

Pomocné orgány

Každý z volených orgánů má možnost zřizovat své pomocné orgány. Zřízeny jsou následující pomocné orgány, resp. odborné výbory v působnosti výkonného výboru.



Prezidium

Ve složení prezident, první viceprezident a viceprezident se schází za účasti ředitele úřadu v době mezi zasedáními výkonného výboru. Jeho úkolem je operativní řízení chodu komory. Připravuje program jednání výkonného výboru. Řídí a kontroluje činnost úřadu.

Výbor pro správu profese

Na základě zákonem předepsaných náležitostí vede evidenci a kontroluje žádosti o zápis do seznamu auditorů, auditorských společností a asistentů auditora včetně zákonem předepsaných náležitostí, registruje auditory ze zemí EU a ze třetích zemí. Kontroluje odbornou praxi asistentů auditora a platby příspěvků auditorů na činnost komory. Organizuje slavnostní slib nových auditorů. Zabývá se otázkami auditorské profese a etiky.

Výbor pro auditorské zkoušky

Má dvě sekce:

- **pro zkoušky**, která připravuje a garantuje obsah jednotlivých částí auditorské zkoušky, připravuje sborník materiálů pro přípravu uchazečů

o složení zkoušky, osvobozuje od dílčí části auditorské zkoušky, navrhuje zkušební komisaře;

- **pro vzdělávání**, která garantuje obsah vzdělávacích kurzů sloužících k přípravě na auditorskou zkoušku.

Výbor pro kontinuální profesní vzdělávání

Připravuje témata a obsah vzdělávání pro auditory i odbornou veřejnost, navrhuje vhodné lektory, spolupracuje na přípravě odborných konferencí. Výbor podává kárné komisi, v souladu s vnitřními předpisy komory, podnět na zahájení kárného řízení s auditory, kteří opakovaně neplní povinnosti vyplývající z vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání (KPV) a dlouhodobě neplní stanovený rozsah KPV.

Výbor pro regulaci a rozvoj profese

Pracuje na dlouhodobých vizích pro auditorskou profesi, na podpoře nových aktivit auditorů a rozvoji neauditorských služeb. Zabývá se vypracováním připomínek k návrhům vybraných zákonů, navrhuje vnitřní předpisy a směrnice komory a jejich změny.



Výbor pro metodiku auditu

Řeší aktuální problematiku metodiky auditu, poskytuje výklad auditorských standardů pro potřeby auditorů, zpracovává aplikační doložky k mezinárodním auditorským standardům. Podílí se také na školení v oblasti metodiky auditu, účastní se připomínkových řízení k materiálům týkajícím se auditu. Předseda výboru zastupuje komoru na pravidelných jednáních pracovní skupiny FEE pro audit.

Redakční rada pro překlady

Garantuje odbornou správnost překladů mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb vydávaných IFAC a překladů dalších zahraničních dokumentů z oblasti metodiky auditu. Mezi jejími členy jsou zástupci velkých a středních auditorských firem a akademické obce.

Výbor pro účetní výkaznictví

Zabývá se metodikou účetnictví podnikatelského sektoru. Sleduje návrhy a změny národních pravidel, návrhy interpretací českých předpisů vydávaných Národní účetní radou, v níž má výbor svého zástupce, a účastní se připomínkových řízení. Vytváří výstupy formou připomínek a stanovisek.

Výbor pro IFRS a finanční instituce

Zaměřuje se na problematiku IFRS a další související otázky, jako je vzdělávání v této oblasti, podpora profese s cílem zvýšit kvalitu účetního výkaznictví. Sleduje návrhy a změny v IAS/IFRS, vysvětluje aplikace, vytváří příklady a zaujímá stanoviska k vybraným problémům. Zástupce výboru se účastní jednání pracovní skupiny FEE pro účetnictví. Výbor se také zabývá sledováním návrhů, změn a interpretací pravidel regulujících účetnictví bank, pojišťoven, dalších finančních institucí a finančních nástrojů. Spolupracuje s Českou národní bankou, Burzou cenných papírů Praha a jinými institucemi na národní úrovni.

Výbor pro SME/SMP

Výbor se zabývá otázkami auditorské profese, které se týkají malých a středních auditorských praxí a podniků. Předseda výboru se účastní jednání skupiny FEE pro malé a střední podniky.

Výbor pro veřejný sektor

Zabývá se specifiky subjektů ve veřejném sektoru. Zaujímá stanoviska k působení auditorů v této oblasti ve vazbě na právní předpisy. Podílí se na připomínkování předpisů, tvorbě auditorských standardů



a metodických pomůcek komory řešících oblast veřejného sektoru, jakož i na přípravě vzdělávacích projektů pro auditory. Předseda výboru se účastní jednání pracovní skupiny FEE pro veřejný sektor.

Výbor pro vnější vztahy

Zabývá se propagací a prezentací auditorské profese a komory vůči veřejnosti, koordinací IT, které komora používá, a obsahem webových stránek. Přípravuje jednotlivé mediální a publikační projekty zaměřené na širší veřejnost, např. mimořádné číslo časopisu Auditor speciál, přílohu Auditorské služby v deníku Hospodářské noviny a články v odborném tisku. Předseda výboru je tiskovým mluvčím komory.

Redakční rada časopisu Auditor

Řídí vydávání časopisu Auditor, který vychází 10krát ročně. Garantuje tematické zaměření a obsah jednotlivých čísel tištěného časopisu, mimořádných tištěných příloh a elektronické přílohy (tzv. e-přílohy Auditor).

Jiří Mikyna, ředitel úřadu KA ČR

Athina Lérová, oddělení vnějších vztahů KA ČR

Časopis Auditor

První číslo časopisu Auditor spatřilo světlo světa v roce 1992, kdy ho začala vydávat Unie auditorů ČR, právní předchůdce Komory auditorů ČR. Cílem bylo informovat historicky nově vznikající profesí o své činnosti a o připravované legislativě týkající se auditorů. Vyšla tři čísla v černobílém tisku. Vydávání časopisu bylo v roce 1994 ve stejné periodicitě obnoveno, tentokrát již pod hlavičkou Komory auditorů. V dalších letech se počet čísel postupně zvyšoval až na 10 v roce 1997. Od září 2004 začala kromě tištěného časopisu vycházet souběžně elektronická příloha.

Za dobu své existence se časopis významně proměnil obsahem, rozsahem i vnější podobou. Nelze v této souvislosti nepřipomenout zásadní vliv profesorky Libuše Müllerové, která jako tehdejší předsedkyně redakční rady počínaje rokem 2007 uvedla do praxe

koncept tematických čísel zaměřených vždy na specifika vybraného odvětví či oboru. Na tento přístup navázala redakční rada pod mým vedením, která se ho snaží dále rozvíjet, protože umožňuje koncepčně, vyváženě a dlouhodobě plánovat obsah časopisu. Redakční rada tedy nečeká, zda a od koho články obdrží, ale předem aktivně témata a autory vyhledává a oslovuje. Připravuje rozpis plánovaných témat a úvodníků dopředu na celý rok. Ke každému tématu je určena osoba, která je odpovědná po odborné stránce za koordinaci a sestavení obsahu daného čísla.

Články představující odborné téma časopisu jsou pak doplňovány pravidelnými rubrikami, které umožňují časopisu plnit také organizační a informační funkce, jež má časopis profesní organizace nepochybně plnit. Důsledkem je, že se postupně rozrůstá rozsah



Tematické zaměření jednotlivých čísel časopisu Auditor

1/2007	Výrobní podniky
2/2007	Zemědělské podniky
3/2007	Bankovníctví
4/2007	Pojišťovnictví
5/2007	Stavebnictví
6/2007	Neziskový sektor
7/2007	Nevýdělečné organizace
8/2007	Územní samosprávné celky
9/2007	Neziskový sektor
10/2007	XVII. sněm KA ČR
1/2008	Cestovní ruch
2/2008	Leasing
3/2008	Konkurz a likvidace
4/2008	Podnikové kombinace
5/2008	Informační technologie
6/2008	Neziskové organizace
7/2008	Maloobchod
8/2008	Outsourcing
9/2008	Správa bytového fondu
10/2008	XVIII. sněm KA ČR
1/2009	Automobilový průmysl
2/2009	Telekomunikace
3/2009	Sport
4/2009	Energetika
5/2009	Hotelnictví
6/2009	Lesní hospodářství
7/2009	Nový zákon o auditorech
8/2009	Realitní trh
9/2009	Doprava a logistika
10/2009	XIX. sněm KA ČR

časopisu, takže některé články již nenajdou místo v jeho tištěné podobě a přesunují se do elektronické přílohy časopisu, která je auditorům k dispozici na webových stránkách komory a předplatitelům je rozesílána elektronicky.

Časopis Auditor se v průběhu času měnil stále více z původní „suché“ podoby „věstníku“ na časopis, který kromě informačních, odborných či metodických článků obsahuje také fotografie, rozhovory se zajímavými

Tematické zaměření jednotlivých čísel časopisu Auditor

1/2010	Vysoké školy
2/2010	Mediální a reklamní agentury
3/2010	Informační technologie
4/2010	Těžební průmysl
5/2010	Veřejný sektor a účetnictví státu
6/2010	Nebankovní finanční sektor
7/2010	Státní fondy
8/2010	Kapitálový trh
9/2010	Aktuální IFRS
10/2010	XX. sněm KA ČR
1/2011	Daně 1. část
2/2011	Daně 2. část
3/2011	Auditorské standardy
4/2011	Oceňování
5/2011	Veřejný sektor
6/2011	Hospodářská kriminalita
7/2011	Neziskové organizace
8/2011	Mez. stand. účetního výkaznictví
9/2011	Hospodářská kriminalita
10/2011	Informační technologie
1/2012	Akvizice a fúze
2/2012	Interpretace Národní účetní rady
3/2012	Insolvence
4/2012	Odložená daň
5/2012	Forenzní služby
6/2012	E-business
7/2012	Veřejný sektor
8/2012	Auditorské standardy
9/2012	Profesní etika
10/2012	XXI. sněm KA ČR

osobnostmi, informace a poznatky ze zahraničí, informace o lidech v auditorských firmách, testy, recenze nových odborných publikací. To vše se redakční rada snaží zpestřit kreslenými vtipy, které jsou připravovány exkluzivně pro časopis Auditor. Rozšiřuje se také počet mimořádných příloh časopisu, které jsou věnovány nejruznějším tématům a jsou vkládány jako vyjímatelná část dnes prakticky do každého čísla časopisu. Cílem je, aby časopis byl užitečným a zají-



mavým zdrojem informací pro auditorskou obec, ale i dobrou vizitkou profese a Komory auditorů pro širší, neauditorskou veřejnost.

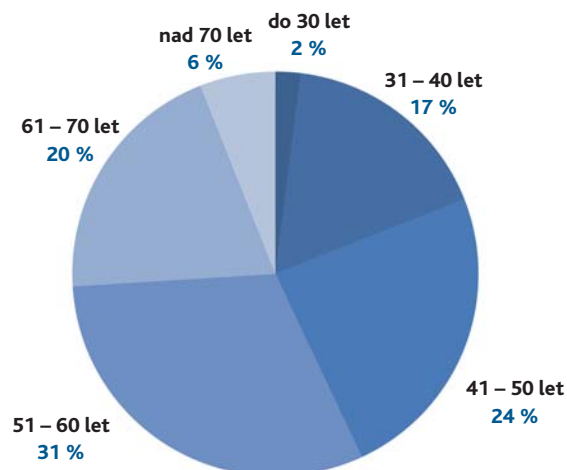
Realizace všech těchto záměrů vyžaduje spolupráci dalších lidí, kteří odborný dohled redakční rady nad obsahem čísla doplňují o organizační zajištění přípravy časopisu, jazykové korektury, inzerci, grafickou sazbu, tisk, distribuci časopisu a řadu dalších činností, bez kterých by se časopis ke čtenářům nedostal. Celá příprava každého čísla časopisu je přesně na rok dopředu termínovaná a je nezvratitelně dána uzávěrkami a termíny zasedání redakční rady a předání podkladů do tiskárny.

Občas se lze setkat s názory, že tištěné verze časopisů jsou nákladným přežitkem, který je možné převést do některé z forem elektronických médií, ale ani někteří zastánci a propagátoři elektronické komunikace nejsou přesvědčeni o tom, že je to beze zbytku možné. V současnosti má tištěná verze stále řadu vlastností a přínosů, které není možné získat elektronickými médii přes jejich nesporné výhody, které naopak tištěná verze nemá. Proto redakční rada považuje za optimální kombinaci obou forem, kterou využívá i časopis Auditor, jehož aktuální číslo i jeho archiv je na webu komory.

Přehled sněmů Komory auditorů ČR

- I., ustavující sněm** – 18. 2. 1993 v Praze
- II. sněm** – 30. 11. 1993 v Praze
- III. sněm** – 21. 11. 1994 v Praze
- IV. sněm** – 20. 11. 1995 v Praze
- V. sněm** – 18. 11. 1996 v Praze
- VI. sněm** – 23. 11. 1997 v Praze
- VII., náhradní sněm (volební)** – 23. 11. 1998 v Praze
- VIII., náhradní sněm** – 29. 11. 1999 v Brně
- IX., náhradní sněm** – 27. 11. 2000 v Praze
- X., mimořádný a náhradní sněm** – 22. 1. 2001 v Praze
- XI. sněm (volební)** – 19. 11. 2001 v Praze
- XII., náhradní sněm** – 25. 11. 2002 v Brně
- XIII. sněm** – 28. 11. 2003 v Praze
- XIV. sněm (volební)** – 29. 11. 2004 v Praze
- XV. sněm** – 28. 11. 2005 v Brně
- XVI. sněm** – 27. 11. 2006 v Praze
- XVII. sněm (volební)** – 19. 11. 2007 v Praze
- XVIII., náhradní sněm** – 24. 11. 2008 v Brně
- XIX., náhradní sněm** – 23. 11. 2009 v Praze
- XX., náhradní sněm (volební)** – 22. 11. 2010 v Praze
- XXI., náhradní sněm (volba poloviny výkonného výboru)** – 19. 11. 2012 v Praze
- XXII., mimořádný a náhradní sněm** – 22. 4. 2013 v Praze

Věkové složení auditorů ke konci roku 2012



Prezidenti a viceprezidenti Komory auditorů ČR

1. prezident **Vladimír Pilný**
2. prezident **Ladislav Langr**
3. prezident **Petr Kříž**
4. prezident **Vladimír Králíček**
5. prezident **Petr Šobotník**

Období 2/1993 – 11/1998

prezident Vladimír Pilný
viceprezident Bohuslav Poduška

Období 11/1998 – 11/2001

prezident Ladislav Langr
viceprezident Otakar Hora (do 12/2000)
viceprezident Petr Kříž (od 1/2001)
viceprezidentka Libuše Müllerová

Období 11/2001 – 11/2004

prezident Petr Kříž
viceprezident Vladimír Králíček
viceprezident Ladislav Langr

Období 11/2004 – 11/2007

Prezident Vladimír Králíček
viceprezident Jiří Vrba
kancléřka Marie Kučerová (do 2/2007)

Období 11/2007 – 11/2010

prezident Petr Šobotník
viceprezidentka Libuše Müllerová

Období 11/2010 – 11/2012

prezident Petr Šobotník
1. viceprezident Ladislav Mejzlík
viceprezident Jiří Ficbauer

Období 11/2012 – 11/2014

prezident Petr Šobotník
1. viceprezident Ladislav Mejzlík
viceprezident Stanislav Staněk



Složení volených orgánů KA ČR

Období 2/1993 – 11/1998

RADA

Vladimír Pilný, prezident
Bohuslav Poduška, viceprezident
Ladislav Langr, tajemník
Ladislav Beneš
Jan Doležal
Hana Filipcová
Karel Hampl
František Havel
Antonín Husák
Leonard Kozohorský
Libuše Müllerová
Jarmila Novotná
Irena Pittermannová

Zdeněk Šubert
Anežka Vojtěchová
Jiří Vrba
Ladislav Zelinka

DOZORČÍ KOMISE

Jaroslav Beneš
Alois Berka
Jitka Hocková
Karel Kasík
Radomír Kosina
Miroslava Krčmová
Josef Zídek

DISCIPLINÁRNÍ KOMISE

Arnošt Fischer
Miloslava Havlová
František Louša
Alena Svobodová
Jan Vrbský

REVIZOŘI ÚČTŮ

Eva Jirásková
Jaroslava Pechová

Období 11/1998 – 11/2001

RADA

Ladislav Langr, prezident
Otakar Hora, viceprezident (do 12/2000)
Libuše Müllerová, viceprezidentka
Ladislav Beneš (do 5/1999)
Tomáš Brumovský
Jan Doležal
Antonín Husák
Bohumil Král
Vladimír Králíček
Petr Kříž (od 1/2001 viceprezident)
Marie Kučerová (od 12/1999)
Karel Novotný
Michal Petrman (do 12/1999)
Ivana Pilařová (od 1/2001)
Vladimír Pilný
Irena Pittermannová
Helena Plandorová (od 4/2000)

Bohuslav Poduška (do 10/1999)
Pěva Pokorná (od 12/1999)
Anežka Vojtěchová (od 1/2000)
Jiří Vrba
Ladislav Zelinka (do 4/2000)

DOZORČÍ KOMISE

Pavel Závitkovský,
předseda (do 12/2000)
František Linhart,
místopředseda (do 12/2000)
Jaroslav Beneš
(od 1/2001 místopředseda)
Miroslava Krčmová
Jana Polívková
Slavomíra Stárková
(od 1/2001 místopředsedkyně)

Miluše Vašíčková
Josef Zídek (od 1/2001 předseda)

DISCIPLINÁRNÍ KOMISE

František Louša, předseda
Arnošt Fischer
(od 1/2001 místopředseda)
Miloslava Havlová
Alena Svobodová
(od 1/2001 místopředsedkyně)
Petr Valenta

REVIZOŘI ÚČTŮ

Pavel Novotný
Jaroslava Pechová

Období 11/2001 – 11/2004

RADA

Petr Kříž, prezident
Vladimír Králíček, viceprezident
Ladislav Langr, viceprezident
Tomáš Brumovský
Hana Březinová
Karel Hampl
Antonín Husák
Bohumil Král
Marie Kučerová
Alena Mrkvičková
Karel Novotný st.
Ivana Pilařová
Irena Pittermannová
Pěva Pokorná

Petr Šrámek

Anežka Vojtěchová

Jiří Vrba

DOZORČÍ KOMISE

Jaroslav Beneš, předseda
Slavomíra Stárková, místopředsedkyně
Josef Běloubek, místopředseda
Jana Gebauerová
Danuše Husáková
Ivana Špačková
Zdeněk Urban
Miluše Vašíčková (od r. 2003)
Otmar Urban (od r. 2003)

KÁRNÁ KOMISE

Josef Zídek, předseda
Jan Jareš, místopředseda
Jiří Sixta, místopředseda
Jan Glatt
Miroslava Havlová
Miroslava Krčmová
Marta Vlčková

REVIZOŘI ÚČTŮ

Pavel Novotný
Jaroslava Pechová

Období 11/2004 – 11/2007

RADA

Vladimír Králíček, prezident
Jiří Vrba, viceprezident
Marie Kučerová, kancléřka (do 2/2007)
Tomáš Brumovský
Hana Březinová
Zdeňka Drápalová (do 10/2006)
Karel Hampl
Rudolf Heřmanský (od 11/2006)
Antonín Husák
Bohumil Král
Alena Mrkvičková
Libuše Müllerová
Karel Novotný
Ivana Pilařová
Jana Pilátová
Pěva Pokorná

Petr Ryněš

Radomír Stružinský (od 11/2005)

Petr Šrámek (do 10/2005)

Petr Šobotník (od 4/2007)

DOZORČÍ KOMISE

Josef Běloubek, předseda
Jana Gebauerová, místopředsedkyně
Slavomíra Stárková, místopředsedkyně (do 9/2005)
Zdeněk Urban (člen od 2/2005, od 10/2005 místopředseda)
Jaroslav Beneš
Danuše Husáková
Jana Kutilová
Karel Novotný, ml.
Stanislav Staněk

Ivana Špačková

Miluše Vašíčková (do 1/2005)

KÁRNÁ KOMISE

Josef Zídek, předseda
Jan Jareš, místopředseda
Jiří Sixta, místopředseda
Jan Glatt
Miroslava Krčmová
Jitka Náhlovská
Marta Vlčková

REVIZOŘI ÚČTŮ

Pavel Novotný
Jaroslava Pechová
Období 11/2007 – 11/2010

Složení volených orgánů KA ČR

Období 11/2007 – 11/2010

VÝKONNÝ VÝBOR (do dubna 2009 RADA)

Petr Šobotník, prezident
Libuše Müllerová, viceprezidentka
Tomáš Bartoš
Jiří Ficbauer
Hana Filipcová
Zdeněk Grygar
Rudolf Heřmanský
Běla Kroupová
Pavel Kulhavý
Ladislav Langr
Irena Liškařová
Ladislav Mejzlík
Jana Pilátová

Petr Ryneš
Radomír Stružinský
Michal Štěpán
Vladimír Zelenka

DOZORČÍ KOMISE

Stanislav Staněk, předseda
Miroslava Krčmová, místopředsedkyně
Josef Zídek, místopředseda
Jan Bláha
Zdeňka Cahlíková
Michal Hora
Jana Kutilová
Jitka Náhlovská
Jaroslav Němec

Karel Novotný
Monika Vítová

KÁRNÁ KOMISE

Josef Běloušek, předseda
Tomáš Brumovský, místopředseda
Antonín Husák, místopředseda
Jaroslav Beneš
Tomáš Bernát
Ivana Špačková
Jiří Vrba

AUDITOR ÚČETNÍ ZÁVĚRKY (do dubna 2009 REVIZOŘI ÚČTŮ)

Olga Němcová
Pavel Novotný (do 11/2009)

Období 11/2010 – 11/2014

VÝKONNÝ VÝBOR

(Podle zákona o auditorech z roku 2009 se volby poloviny členů Výkonného výboru konají každé dva roky).

Petr Šobotník, prezident
Ladislav Mejzlík, 1. viceprezident
Jiří Ficbauer, viceprezident
(viceprezidentem do 11/2012)
Stanislav Staněk
(viceprezidentem od 11/2012)
Hana Březinová
Michal Štěpán
Vladimír Zelenka
Tomáš Bernát* (do 9/2012)
Blanka Dvořáková*,
opětovně zvolena 11/2012**
Zdeněk Grygar*
Běla Kroupová*
Pavel Kulhavý*

Irena Liškařová*
Jarmila Novotná*,
opětovně zvolena 11/2012**
Jaroslav Dubský (od 11/2012) **
Bohumil Král (od 11/2012) **
Michaela Kubýová (od 11/2012) **
Libuše Müllerová (od 11/2012) **
Petr Vácha (od 11/2012) **

* Zvoleni na dva roky (11/2010 – 11/2012)
** Zvoleni na čtyři roky (11/2012 – 11/2016)

DOZORČÍ KOMISE

Josef Zídek, předseda
Michal Hora, místopředseda
Monika Vítová, místopředsedkyně
Josef Běloušek
Jan Bláha
Zdenka Cahlíková
Jana Gebauerová

Roman Hauptfleisch (do 11/2010)
Ladislav Kolda (od 12/2010)
Miroslava Krčmová
Jiří Kuběn (od 11/2011)
Jitka Náhlovská
Jana Pilátová (do 10/2011)

KÁRNÁ KOMISE

Jiří Vrba, předseda
Tomáš Brumovský, místopředseda
Radomír Stružinský, místopředseda
Rudolf Heřmanský
Jana Kutilová
Karel Novotný, ml.
Ivana Špačková

AUDITOR ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Olga Němcová

Financování

Komora je nezávislá na státním rozpočtu i na veřejných financích. Jako nezisková organizace používá svůj případný zisk pouze na financování svých aktivit. Její výnosy jsou zejména příspěvky auditorů a auditorských společností na činnost komory, poplatky za zápis do

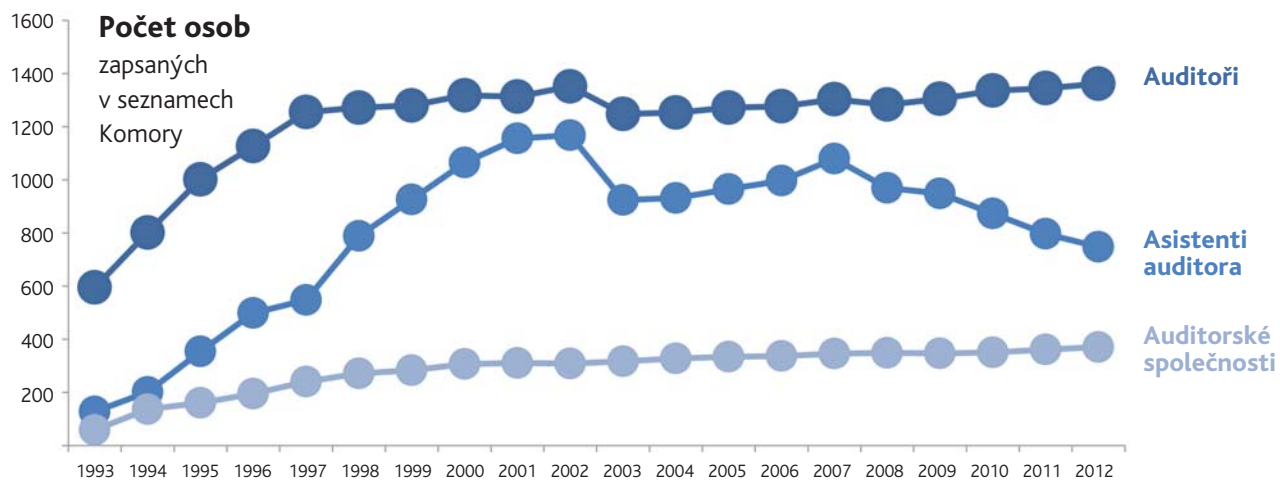
seznamů vedených komorou, poplatky za přihlášky ke zkouškám, účastnické poplatky za vzdělávací kurzy, semináře a konference, příjmy z prodeje odborných publikací, příruček a z odborných konzultací, peněžní pokuty uložené v rámci kárného řízení.

Náklady a výnosy Komory auditorů České republiky od roku 1993 do roku 2012

Rok	Náklady celkem v Kč	Výnosy				
		Výnosy celkem v Kč	Příspěvky fyzických a právnických osob		Ostatní služby	
			Kč	%	Kč	%
1993	1 970 000	3 353 000	2 243 000	67	1 110 000	33
1994	6 977 000	6 874 000	4 640 000	68	2 234 000	32
1995	9 809 000	9 634 000	5 411 000	56	4 223 000	44
1996	12 549 000	12 460 000	7 666 000	62	4 794 000	38
1997	16 872 000	17 019 000	11 765 000	69	5 254 000	31
1998	19 989 000	20 130 000	13 462 000	67	6 668 000	33
1999	21 651 000	23 245 000	15 101 000	65	8 144 000	35
2000	27 091 000	27 310 000	18 421 000	67	8 889 000	33
2001	29 062 000	29 429 000	19 379 000	66	10 050 000	34
2002	29 020 000	31 865 000	20 675 000	65	11 190 000	35
2003	32 058 000	31 484 000	20 945 000	67	10 539 000	33
2004	33 023 000	33 125 000	24 037 000	73	9 088 000	27
2005	32 271 000	35 587 000	24 632 000	69	10 955 000	31
2006	35 503 000	36 539 000	26 996 000	74	9 543 000	26
2007	33 342 000	36 409 000	28 116 000	77	8 293 000	23
2008	34 486 000	39 289 000	29 470 000	75	9 819 000	25
2009	36 452 000	40 005 000	31 418 000	79	8 587 000	21
2010	35 731 000	40 429 000	30 923 000	76	9 506 000	24
2011	36 495 000	40 101 000	29 709 000	74	10 392 000	26
2012	39 630 000	40 705 000	29 710 000	73	10 995 000	27

Vývoj počtu zapsaných auditorů, asistentů a auditorských společností v letech 1993 – 2012 (k 31. 12.)

Roky	Auditoři	Asistenti auditora	Auditorské společnosti
1993	595	128	59
1994	802	202	137
1995	1002	354	161
1996	1127	499	195
1997	1255	548	241
1998	1272	789	272
1999	1280	926	283
2000	1318	1065	307
2001	1313	1156	311
2002	1352	1168	309
2003	1248	924	317
2004	1253	932	328
2005	1272	965	334
2006	1277	997	337
2007	1303	1080	346
2008	1283	970	349
2009	1305	949	347
2010	1336	873	351
2011	1345	798	362
2012	1362	748	371



Struktura auditorské obce (k 31.12.)	2008	2009	2010	2011	2012
Auditoři	Počet	Počet	Počet	Počet	Počet
Celkem auditorů	1283	1305	1336	1345	1362
a) aktivních auditorů celkem	1250	1258	1290	1294	1281
z toho - auditorů OSVČ	571	582	598	591	573
- auditorů v zaměstnaneckém poměru	679	676	692	702	708
b) pozastav. činnost (dočas. zákaz činnosti) celkem	33	47	46	52	81
z toho - na vlastní žádost	27	41	40	45	66
- rozhodnutím VV	6	6	6	7	15

Asistenti auditora

Celkem asistentů	970	949	873	797	748
z toho - zaměstnaných u auditorské společnosti	336	918	839	764	716
- zaměstnaných u auditora OSVČ	34	31	34	33	32

Auditorské společnosti

Celkem auditorských společností	349	347	351	362	371
a) aktivních auditorských společností celkem	348	344	348	359	368
b) pozastav. činnost (dočas. zákaz činnosti) celkem	1	3	3	3	3
z toho - na vlastní žádost	0	2	2	2	1
- rozhodnutím VV	1	1	1	1	2

Věkové složení auditorů ke konci roku 2012

Auditoři	OSVČ	Zaměstnanci	DZC	Celkem	Podíl v %
do 30 let	5	15	0	20	2
31 – 40 let	37	173	25	235	17
41 – 50 let	121	187	15	323	24
51 – 60 let	217	199	12	428	31
61 – 70 let	143	120	15	278	20
nad 70 let	52	14	15	81	6
Celkem	575	708	82	1365	100

Auditorské společnosti dle výše pohyblivého příspěvku

Rok	2008		2009		2010	
	Počet společností	Podíl na počtu spol. v %	Počet společností	Podíl na počtu spol. v %	Počet společností	Podíl na počtu spol. v %
Výše příspěvku v Kč						
nad 1 000 000	4	1	4	1	4	1
250 001 - 1 000 000	3	1	3	1	3	1
100 001 - 250 000	6	2	8	2	8	2
50 001 - 100 000	9	3	9	3	8	2
40 001 - 50 000	3	1	10	3	7	2
20 001 - 40 000	37	11	42	12	45	13
10 001 - 20 000	65	18	65	19	66	19
do 10 000	222	63	206	59	210	60
Celkem	349	100	347	100	351	100

Rok	2011		2012	
	Počet společností	Podíl na počtu spol. v %	Počet společností	Podíl na počtu spol. v %
Výše příspěvku v Kč				
nad 1 000 000	4	1	4	1
250 001 - 1 000 000	3	1	3	1
100 001 - 250 000	8	2	7	2
50 001 - 100 000	5	1	8	2
40 001 - 50 000	8	2	5	1
20 001 - 40 000	47	13	49	13
10 001 - 20 000	64	18	60	16
do 10 000	223	62	235	64
Celkem	362	100	371	100



Auditoři OSVČ dle výše pohyblivého příspěvku

Rok	2008		2009		2010	
	Počet osob	Podíl na počtu osob v %	Počet osob	Podíl na počtu osob v %	Počet osob	Podíl na počtu osob v %
Výše příspěvku v Kč						
nad 30 000	0	0	1	0	0	0
10 001 - 30 000	12	2	16	3	17	3
9 001 - 10 000	6	1	5	1	3	1
7001 - 9 000	10	2	15	3	16	3
5 001 - 7 000	37	6	49	8	46	8
3 001 - 5 000	84	15	90	15	91	15
2 001 - 3 000	76	13	70	12	74	12
1001 - 2 000	120	21	100	17	109	18
501 - 1 000	62	11	59	10	77	13
201 - 500	32	6	39	7	37	6
0 -200	132	23	138	24	128	21
Celkem	571	100	582	100	598	100

Rok	2011		2012	
	Počet osob	Podíl na počtu osob v %	Počet osob	Podíl na počtu osob v %
Výše příspěvku v Kč				
nad 30 000	1	0	1	0
10 001 - 30 000	17	3	4	2
9 001 - 10 000	3	1	14	1
7001 - 9 000	12	3	18	3
5 001 - 7 000	31	8	35	6
3 001 - 5 000	104	15	94	16
2 001 - 3 000	60	12	68	12
1001 - 2 000	123	17	102	18
501 - 1 000	56	10	63	11
201 - 500	41	7	40	7
0 -200	143	24	134	24
Celkem	591	100	573	100



Rozhovory

Rozhovor s **Bohuslavem Poduškou**, jedním ze zakladatelů Unie auditorů a Komory auditorů ČR

Ing. Bohuslav Poduška byl v nově vzniklé Komoře auditorů ČR viceprezidentem od února 1993 do listopadu 1998.

Na otázky odpovídal koncem května 2007.

Jak vznikala myšlenka na založení komory auditorů?

Myšlenka dobrovolného sdružování odborníků v účetnictví je samozřejmě daleko starší. Účetní měli svá sdružení již za první republiky... Doba po roce 1948 ovšem vybraným profesím a sdružování nepřála a postavení účetních a účetnictví nebylo na výsluní. Impulsem, který už vedl přes Unii účetních k založení Komory auditorů České republiky, bylo přijetí zákona o ověřovatelích a nutnost ověřovat hospodaření podniků se zahraniční účastí.

Unie účetních, vzniklá oficiálně v roce 1990, sdružovala první dobrovolníky: kvalifikované účetní a ověřovatele/auditory. V roce 1991 dochází k transformaci a vzniká Unie auditorů. Cílem bylo (v rámci ekonomické transformace v ČR) všestranně připravit odborníky pro výkon auditorské profese.

Ve skupině prvních dobrovolníků v Unii auditorů byla mimo jiné Ami Haplová, Milan Svoboda, Radomír Kosina, Ladislav Langr, Zdeněk Novotný. Byli to lidé především z účetní praxe a dále z Vysoké školy ekonomické a ministerstva financí. Měli jsme za úkol především informovat „ty, jichž se to týká“, o tom, co je to audit, jak by měli fungovat auditori jako právnické i fyzické osoby a jaké by mělo být jejich postavení. Stejně důležitým úkolem bylo získávání zahraničních poznatků. Měli jsme velkou podporu zahraničních komor auditorů, z Francie, Anglie, Německa. Naši členové se učili na seminářích a prostřednictvím organizovaných vzdělávacích aktivit



předávali informace dál. Scházeli jsme se jednou za 14 dní; šlo nám především o získávání teoretických i praktických poznatků. Byla to první předzvěst vzniku komory. Mezi roky 1991 až 1992 přibývali další dobrovolníci, aby se podíleli na přípravě nového zákona (č. 524 z 20. 10. 1992). Byla to pro mne další nová zkušenost při tvorbě návrhu zákona o auditorech a Komoře auditorů. Přicházely další impulsy, nové zkušenosti. Nastala obtížná práce s poslaneckými výbory, přesvědčování poslanců o tom, co nezávislá auditorská profese znamená. V období předvolební euforie bylo třeba dělat i drobné kompromisy.

Jaké byly první kroky Komory auditorů?

Na jaře roku 1993 v intencích přijatého zákona vznikla Komora auditorů České republiky. Unie auditorů dobrovolně zanikla, zkušenosti i finanční prostředky byly převedeny do Komory auditorů. Někteří původní členové přešli do jednotlivých výborů Komory auditorů. Jedním z hlavních úkolů bylo najít sídlo komory, vytvořit aparát, zajistit financování a podle zákona kromě jiného vést seznam ověřovatelů, který jsme převzali z ministerstva financí. Bylo nutné vytvořit zkuškový a vzdělávací systém i dohled nad prací auditorů. Významná byla i práce nad auditorskými směrnici a manuály.

To vše se dělo pod velkým tlakem: byla tu povinnost vychovat nové auditory, protože poptávka po auditorské práci byla značná. Povinností auditorů bylo v té době, kromě jiného, ověřování roční

účetní závěrky u státních podniků a ověření všech privatizačních projektů. To tedy byly hlavní úkoly práce Komory auditorů ČR. Noví auditori měli mít vysokoškolské vzdělání, praxi v účetnictví, znalost práva. Museli složit dosti náročné zkoušky a neomezovat svou odbornost jen na ověřování ročních uzávěrek, ale být i poradci.

Jaké jste měli potíže?

Začátky byly těžké. Komora auditorů měla zpočátku jen dva placené zaměstnance, kteří se starali o chod kanceláře, a zejména odborná činnost byla věc dobrovolné, neplacené práce po večerech, nocích a o víkendech. Měli jsme vize, úkoly - a velkou odpovědnost. Největší obtíže byly organizačního rázu: financování komory jako příspěvkové neziskové organizace, shromažďování příspěvků a výnosů ze vzdělávacích aktivit a ze zkoušek - to vše vyžadovalo administrativu. K tomu samozřejmě ještě „servis“ pro naše členy. Diskuse o kompetencích komory rovněž nebyla snadná. Rovněž odolávání konkurenčním snahám nebylo jednoduché.

Měli jste vzory v zahraničí, jaké byly první úkoly?

Již v době fungování presidia Unie k nám jezdili odborníci z Anglie, Francie. Měli jsme stáže ve Francii a další semináře a školení. To vše s maximálním úsilím implementovat k nám potřebné znalosti. Hlavním úkolem bylo především naplnit požadavky na úroveň profese: zavést vzdělávání a zkoušky, stále informovat členy o nových trendech a požadavcích na výkon profese. Současně jsme řešili organizační věci. In concreto to nebylo jednoduché: málo peněz i lidí oproti množství úkolů najednou. Všichni jsme stále byli neplacenými

dobrovolníky. Požadavky na auditorskou činnost rostly a ukázalo se, že dobrovolná práce má své meze: střetávaly se tu zájmy rodiny, práce v zaměstnání atd., takže bylo nutné najít řešení, a to profesionalizaci komory.

Jaké byly první úspěchy komory?

Obecně to bylo prosazení profese auditorů u nás srovnatelné se světem. Privatizace přinesla „hlad“ po auditorech. Externí auditorské firmy ze zahraničí musely mít dekret od nás, od komory. Už podle dřívější legislativy bylo nutné auditorské ověření ročních uzávěrek u vybraných právních subjektů. Zákon v této době ještě dovozoval, že osoba s dekretem externího auditorství může audit provádět jako vedlejší pracovní činnost. Až zákon z roku 2000 stanovil auditorství jako činnost „na plný úvazek“. O tom se dlouze diskutovalo a v roce 2003 museli „vedlejší“ dekret vrátit. Jsem přesvědčen, že to byl správný krok, protože nároky a odpovědnost na tuto profesi jsou velké a vyžadují věnovat se profesi naplno.

Jak vnímáte vývoj auditorské profese?

Auditorská profese se u nás rychle vyvíjí. Například před 10 lety zhruba 75 % příjmu auditorských firem tvořil statutární audit a jen 25 % poradenství; dnes je to téměř opačně. Původně se žádalo hlavně ověření ročních účetních závěrek a signál pro investory nebo akcionáře o míře rizik, což vyžadovalo zejména znalost účetnictví a daňové soustavy. Dnes auditor musí znát tržní mechanismy, oceňování, makro- i mikroekonomii apod. Dnešní auditor musí nejen posoudit „zdraví firmy“, ale i poradit další „životosprávu“.



Rozhovor s **Vladimírem Pilným**, prvním prezidentem Komory auditorů ČR

Prof. Ing. Vladimír Pilný, CSc. byl prezidentem Komory auditorů od února 1993 do listopadu 1998. Rozhovor poskytl v listopadu 2007.

Jaké byly první podněty k rozvoji auditu?

Primárním podnětem pro rozvoj auditu jsou potřeby ekonomiky. Vrátime-li se jen o půl století nazpět, pak mezidobí dvou světových válek přineslo jak značný hospodářský rozvoj, tak velkou hospodářskou krizi. Oboje bylo velkým impulsem pro rozvoj revizních a auditorských institucí. I v českých, resp. československých podmínkách vznikly organizace odborníků, které prosazovaly legislativní úpravu povinné „bilanční revize“ a zapojení do mezinárodních organizací. V dané době se mohla i ČR zařadit mezi země s progresivní úpravou auditu, ale zabránilo tomu věrolomné rozbití republiky a navazující vývoj. Je třeba zaznamenat i pokusy v šedesátých letech, které vycházely z příprav předcházející generace odborníků a dosaženého vývoje. V letech 1967/1968 vznikl návrh na vytvoření instituce autorizovaného bilančního revizora. Po srpnu 1968 v rámci „normalizačního procesu“ byly legislativní přípravy zastaveny.

A tak až po šedesáti letech od prvních iniciativ došlo v roce 1992, resp. 1993 k zákonné úpravě auditu a ustavení komory.

Změna politického systému byla nejzákladnějším předpokladem uplatnění auditu v celospolečenském rozměru a mezinárodně uznávané formě. Bylo jen třeba připravit legislativu pro specifické podmínky republiky. Právě v době před listopadem 1989 byl umožněn vznik firem se zahraniční majetkovou účastí v rámci zákona o hospodářských vztazích se zahraničím; další legislativa zřídila instituci ověřovatelů (auditorů). Byli již ustanovováni, mohli se sdružovat a také se někteří aktivnější od roku 1990 soustřeďovali v Unii auditorů. Byli významně zastoupeni v přípravném výboru, který formovalo ministerstvo financí k zabezpečení úkolů souvisejících s ustavením komory.

Jaké potíže provázely založení komory?

Ve stejné době, kdy se konalo první zasedání rady zvolené na ustavujícím sněmu auditorů, probíhala v Poslanecké sněmovně kritika zákonného sdružování v komorách. Po řadu let pak následovaly akce



vlády s návrhy na odbourání samosprávného postavení komor, zrušení povinného členství, posílení vlivu státu na vstup do komory a jiné změny, vesměs oslabující nezávislost auditorů.

Jeden návrh nebyl doporučen legislativní radou, u dalšího byl získán negativní posudek expertů v rámci programu PHARE; vyvracení a odmítání nepřijatelných úprav dlouhodobě zatěžovalo vedení komory. Je třeba počítat s tím, že podobné návrhy se mohou objevit i v budoucnu jako forma nátlaku na komoru nebo jako pohrůžka.

Kdo podpořil založení komory?

Založení komory plně podporovala Unie auditorů, Vysoká škola ekonomická, fakulta financí a účetnictví v Praze, vstřícná byla Česká národní banka, konzultační pomoc poskytovaly obdobné zahraniční organizace - zejména britské, německé, francouzské a rakouské.

Jaké byly první nejnaléhavější úkoly komory?

Bezprostředně po ustavení orgánů komory bylo třeba zajistit plnění úkolů daných zákonem, zejména vedení seznamu auditorů, zavedení směrnic pro provádění auditu a navazující proškolení, zabezpečení zkuškové agendy, úprava režimu asistentů auditora, vybudování systému dozoru nad výkonem auditorské činnosti, řešení disciplinární problematiky. Uvedené úkoly jsou uvedeny pouze jako příklady; ve skutečnosti jich bylo daleko více a každý lze rozložit na desítky problémů zcela nových a dosud neřešených.

Zároveň měli funkcionáři komory úkoly dané ustavujícím sněmem: bylo třeba dopracovat neschválené části statutu komory, rozpočet a jiné dokumenty a předložit je podzimnímu sněmu. Kromě toho bylo třeba vybrat první vhodné zaměstnance začínající organizace, vyhledat její umístění, založit úspornou administrativu, regulovat hospodaření.

Poměrně brzy jsme získali první prostory v Opletalově ulici. Všechnu tvůrčí činnost i administrativu dělali dobrovolně funkcionáři: první

směrnice, převzetí členské agendy z ministerstva financí, pořádek v evidenci členů, přípravu koncepce vzdělávání a zkoušek.

Jakých významných úspěchů komora dosáhla v prvních letech?

Během několika měsíců jsme položili základy k dlouhodobému fungování komory vnitrostátně; navázali jsme i první kontakty s mezinárodními profesními organizacemi (FEE, IFAC), připravili jsme smlouvy o spolupráci s některými sesterskými komorami, iniciovali jsme setkání představitelů českých profesních komor (na obranu před likvidačními tlaky), které se stalo tradicí.

Dočkali jsme se přijetí do IFAC, zatímního členství ve FEE, jeho přeměny v členství plné; hostili jsme zasedání vzdělávacího výboru IFAC. Komoru navštívila řada reprezentantů mezinárodních institucí i zahraničních organizací.

Jaký byl přístup členů tehdejší Rady?

Vše, o čem tu vyprávím, by nebylo možné a uskutečnitelné bez elánu kolektivu, který byl přesvědčen o smysluplnosti společné práce a nelitoval osobní angažovanosti pro dosažení úspěchu. Jako nejvyšší představitel komory jsem se snažil vést všechny funkcionáře k posilování dobrého jména komory nejen navenek, ale i ve vztahu k těm, kteří nás zvolili.

Jaké jsou nejdůležitější vlastnosti dobrého auditora?

Nejdůležitější osobní výbavou dobrého auditora je dokonalá odborná příprava, dostatek praktických zkušeností v oboru, osobní vlastnosti zabezpečující neúplatnost, aby zůstal za všech okolností nezávislý a jeho posouzení bylo věrohodné.

Rozhovor s **Ladislavem Langrem**, jedním ze zakladatelů a druhým prezidentem Komory auditorů ČR

Ing. Ladislav Langr byl prezidentem Komory auditorů od listopadu 1998 do listopadu 2001. Rozhovor poskytl v červenci 2007.

Jaké byly první impulsy vedoucí ke vzniku Komory auditorů?

Zákon o společném podniku z r. 1989 ukládal povinnost ověření účetních závěrek společných podniků se zahraniční účastí. To dělali zahraniční a čeští „ověřovatelé“ - auditori. Budoucí čeští auditori dělali zkoušky na Federálním ministerstvu financí. Zásadní historická změna po listopadu 1989 - auditori mají ověřovat závěrky akciových společností (v té době se užívala jiná terminologie než dnes). Federální ministerstvo financí zkuškovou agendu předalo na české (a slovenské) ministerstvo financí, kde jsem byl vedoucím oddělení metodiky účetnictví a stal jsem se odpovědným za tuto agendu; zkoušky probíhaly u nás.

Jaké potíže provázely založení komory?

Jednou z potíží byl spor, zda vytvořit jediný federální, či dva národní zákony. Slovinci chtěli mít

svůj zákon, my se přikláněli k federálnímu řešení. Příprava zákona byl i můj úkol. K tomu přišla nabídka stáže od anglického Know-how fondu, byl jsem na stáži v Anglii dva měsíce. Po mém návratu už byla Unie auditorů a začaly další styky se zahraničím. Vyšla směrnice EU - potřeba „zastřešující“ organizace auditorů byla větší. Docent Jan Doležal jel na

stáž do Bruselu navázat kontakt s Evropskou federací účetních znalců.

Zpočátku české ministerstvo financí poskytovalo zázemí, ale ostatní věci jsme platili z příjmů Unie účetních. Unie pořádala konference, semináře, z příjmů se daly financovat zahraniční styky. Naše orientace byla: ne business, ale nezisková organizace, chránící zájmy auditorů. Unie auditorů se na základě zákona o auditorech transformovala do Komory auditorů ČR.

Začaly se vyjasňovat kompetence ministerstva financí ve vztahu ke komoře a začala narůstat



averze mezi komorou a úředníky ministerstva financí, báli se o své kompetence, ale ve skutečnosti nestačili na nové úkoly a poznatky.

Nastoupil jste do čela Komory auditorů jako její druhý prezident v roce 1998. Vzpomínáte si, s jakými pocity jste přebíral žezlo po profesorovi Pilném?

Přesně jsem si uvědomoval, že profesor Pilný představoval vrchol toho, co mohla naše profese v té době nabídnout. Věděl jsem ale také, že vývoj postupuje rychle dál. Vzhledem k přístupu k informacím v globálně působící auditorské firmě a také z intenzivních kontaktů s FEE a IFAC bylo možno čerpat řadu podnětů pro další vývoj. Přirozeným postupem tedy byla snaha navázat na pozitivní výsledky a pokusit se o změny, které byly potřebné. Vzal jsem si tedy za úkol cíleně dbát na spolupráci se Svazem účetních a s Ministerstvem financí ČR. To otevřelo cestu k založení Národní účetní rady.

Díky své jazykové vybavenosti jste od začátku měl možnost komunikovat s představiteli auditorské profese a s čelnými představiteli zahraničních institucí (IFAC, FEE). Jaký význam měly tyto instituce pro rozvoj auditorské profese v ČR?

Moje znalost anglického jazyka mi tenkrát otevřela dveře do celého světa a později i k odpovědné práci v globální auditorské firmě. Troufám si říci, že přenos informací z ostatního světa jak v účetnictví, tak v auditu měl rozhodující vliv na formování naší profese. Z aktivit, které vznikaly nebo se realizovaly v mé kanceláři na ministerstvu financí, mohu vzpomenout například uplatnění programu francouzské vlády, který přinášel moderní systém účetnictví pro země střední a východní Evropy jako „na talíři“ a nakonec uspěl vlastně jen v České republice. Shodou mnoha příznivých náhod se navíc podařilo profinancovat tu část nákladů, která měla být financována ze strany přijímající země. Mohu dále vzpomenout program Know-How Fund k problematice účetnictví a auditu, který umožnil stáže ve Velké Británii asi 40 odborníkům z ČR a dalším ze Slovenska.

Členství Komory auditorů v IFAC a úzká spolupráce s FEE umožnily nakonec rozhodující přenos poznatků do ČR a zásadně ovlivnily vývoj naší profese ve standardní auditorskou profesi. Nikoliv nevýznamnou roli v tomto procesu dlouhodobě sehrávají i mezinárodní auditorské kanceláře, které vychovávají špičkové odborníky.

Rozhovor s **Petrem Křížem**, třetím prezidentem Komory auditorů ČR

Ing. Petr Kříž, FCCA byl prezidentem Komory auditorů od listopadu 2001 do listopadu 2004. Na otázky odpovídal v prosinci 2007.

Jako v pořadí třetí prezident jste v roce 2001 nastoupil do čela Komory auditorů. Za Vašeho prezidentování oslavila Komora deset let svého trvání. Jak byste s odstupem času zhodnotil první desetiletí její existence?

Jsem přesvědčen, že první desetiletí bylo rozhodujícím vykročením komory k tomu, aby se stala respektovanou profesní organizací v České republice, v Evropě i z celosvětového pohledu. Komora si prošla svými těžkými začátky, dětskými nemocemi a řekl bych, že za toto první desetiletí dospěla někam na počátek svého středního věku



a stala se nezávislou stavovskou organizací, schopnou hájit oprávněné zájmy auditorů, ale především zájem veřejnosti na kvalitním ověření stavu a výsledků hospodaření auditovaných podniků.

Toto samosprávné a odpovědné postavení komory jako představitelky české auditorské profese bylo potvrzeno mimo jiné Mezinárodní federací účetních (IFAC) a Evropskou federací účetních (FEE), které přijaly českou komoru mezi své řádné členy. Na tomto vývoji se podílela celá řada významných osobností, ale rád bych při této příležitosti připomněl především osobu prvního

prezidenta komory profesora Pilného, který komoře dokázal poskytnout nejen potřebnou důvěryhodnost, ale především ohromný objem vlastního času, práce a úsilí.

Vývoj se však od té doby nezastavil, spíše se po medializovaných skandálech na amerických i evropských finančních trzích zrychlil, a to především v oblasti regulace a mezinárodní harmonizace účetnictví i auditorské činnosti. Před komorou i celou auditorskou profesí tak v druhém desetiletí stály náročné úkoly spočívající jednak v aplikaci relativně náročných mezinárodních kodexů a standardů a jejich zapracování do každodenní činnosti každého auditora, jednak v podílu na přípravě, aplikaci a praktické implementaci nového zákona, vycházejícího ze směrnice EU o statutárním auditu, který znamenal především zavedení veřejného dohledu nad auditorskou činností, přinášející určité omezení seberegulace.

V opakovaných vlnách se v České republice diskutuje o povinném či nepovinném členství v komorách. Jaký je Váš názor na tento problém?

Děkuji za tuto otázku a předesílám, že toto je můj ryze soukromý názor, vycházející z liberálních životních zásad a přesvědčení, že za své blaho si odpovídá především každý z nás sám. Z tohoto úhlu pohledu je zřejmé, že zřízení komor ve všech podnikatelských oborech by nebylo šťastným řešením, a z toho pak vyplývá otázka, v kterých případech je regulace určité profese komorou přínosná, tj. její neduhy jsou vyváženy dostatečným množstvím přínosů.

Ještě dříve je nutné si položit otázku, co všechno by mělo být regulováno. Následně je nutno řešit, co by měl regulovat stát, ve kterých případech by měl regulaci svěřit nezávislému orgánu a kdy je vhodné ji svěřit profesní komoře.

Regulace je zcela zřejmě opodstatněná ve dvou případech, a to v případě přirozených monopolů a v případě, kdy zadavatel zakázky není jejím primárním příjemcem. Dalším důvodem může být informační asymetrie mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem, ale toto poslední kritérium je dle mého názoru diskutabilní. Logické úvahy nás dovedou rychle k závěru, že profesní regulace nebude v případě přirozených monopolů funkční. Rychle lze dojít též k závěru, že v případě informační asymetrie naopak výkonná moc státu nemá dostatečné odborné kapacity k efektivnímu řešení z existující situace vyplývajících tržních anomálií. Obdobné konstatování platí i v případě, kdy zadavatel zakázky není jejím primárním příjemcem, a to zejména v případě, kdy je tato situace spojená s informační asymetrií i ve vztahu mezi poskytovatelem služby a výkonnou státní mocí.

Jsem přesvědčen, že případy informační asymetrie je možno řešit komorovým systémem s povinným členstvím, veřejným dohledem nebo i přijetím rozhodnutí, že tento obor bude vystaven volnému působení tržních sil s náležitými, přiměřenými justičními nástroji vymáhání odpovědnosti za způsobené škody. V tomto případě úmyslně opomím variantu komorového uspořádání nepovinného typu, která by regulovala jak své členy, tak ostatní příslušníky profese, neboť přes využití tohoto modelu v odborech ji považují za zjevně nedemokratickou. Naopak jsem plně připraven podpořit jakékoliv komory nebo jiné organizace, které zaváží své členy k vyšším normám chování, které budou garantovat svým zákazníkům a trhu, aniž by si takovýto postup vynucovaly od ostatních členů profese nebo formou jiných netržních legislativních nástrojů.

Vrátím-li se po tomto exposé k auditorské profesi, je zřejmé, že v této profesi existuje nejen informační asymetrie mezi auditory a uživateli účetních závěrek, ale především rozpor plynoucí z toho, že auditory najímají vesměs statutární orgány podniků, ale uživateli jejich zpráv jsou především akcionáři a společníci, případně budoucí investoři a další zainteresované osoby, neboť statutární orgány by měly mít o jimi řízeném podniku dostatečné množství informací, kterým důvěřují, i bez zprávy auditora (obdobné platí též při činnosti znalecké nebo notářské).

Jsem proto přesvědčen, že auditorskou profesi nemůže řídit stát (koneckonců, auditory ověřují řadu státních institucí a z tohoto přístupu by vyplýval další nutný konflikt zájmů) a může být řízena buď profesní komorou, nebo veřejným orgánem, který bude náležitě odborně zdatný k výkonu této funkce a náležitě nezávislý, aby zabránil jakémukoliv podezření z podjatosti. Z mého pohledu je potěšitelné, že chystané řešení v auditorské oblasti směřuje ke kombinaci těchto přístupů, kdy bude bezprostřední dohled a zajišťování kvality auditorské činnosti svěřen profesním orgánům komory a konečný dohled nad těmito procesy bude mít nezávislý orgán veřejného dohledu. Nezbytným požadavkem pro efektivnost tohoto řešení pak je odborná zdatnost jeho členů, zamezující vzniku informační asymetrie a postupy zamezující jakémukoliv zřetelnému konfliktu zájmů.

Rozhovor s **Vladimírem Králíčkem**, čtvrtým prezidentem Komory auditorů ČR

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. byl prezidentem od listopadu 2004 do listopadu 2007. Na otázky odpovídal v prosinci 2007.

Co bylo podle Vás nejdůležitějším úkolem v tříletém období, kdy jste stál v čele Komory auditorů?

Za nejdůležitější výsledky komory ve zmíněném funkčním období považuji zejména: zajištění překladu a následné implementace Mezinárodních auditorských standardů do praxe českých auditorů, sladění etického kodexu komory s mezinárodními požadavky (Etický kodex IFAC), vypracování příručky pro provádění auditu v podnikatelském prostředí, zavedení principu prioritních témat v kontinuálním profesním vzdělávání (KPV), úspěšný pokus o využití e-learningu v KPV, koordinaci postupu vůči těm, kteří neplní své povinnosti v KPV mezi Radou a Dozorčí a Kárnou komisí, novou koncepci časopisu Auditor včetně e-přílohy, provoz moderních a funkčních webových stránek, stabilizaci zaměstnanců úřadu, výrazné posílení metodiky a dohledu, přípravu nového zákona o auditorech a v neposlední řadě aktivní roli naší komory na mezinárodním poli (včetně zastoupení ve vrcholné funkci v FEE, spolupořádání odborných konferencí, jednání auditorů Visegrádské čtyřky a nominaci do výboru IFAC).



Váš prezidentský mandát skončí v roce patnáctiletého výročí komory. Je to doba relativně krátká ve srovnání s existencí této profese ve státech s vyspělou tržní ekonomikou. Můžete porovnat pozici našich a zahraničních auditorů?

Jistě, patnáct let není mnoho ani v lidském životě, tím spíše v životě profesní komory. Domnívám se však, že auditorská profese v České republice je v současné době srovnatelná s úrovní běžnou v Evropě. Příčin je dle mého názoru několik. Především jsme nezačínali od nuly. Znalosti prvních auditorů v oblasti účetnictví byly na vysoké úrovni, to samé lze říci o výpočetní technice a jejím využití pro účetnictví a zpracování podnikových dat. Posun, který zde nastal, se týkal nejen České republiky, ale celé Evropy. Kdo znal v roce 1993 například v Německu mezinárodní účetní standardy? Kde v Evropě se v polovině devadesátých

let používalo vzdálené zpracování účetnictví pro globálně operující klienty? A tak bych mohl pokračovat.

Je pravdou, že výchozí znalosti v oblasti fungování tržní ekonomiky, nového způsobu zdanění, právní regulace, cenných papírů a především auditorských principů, postupů a technik byly minimální. A zde bych rád zmínil typickou českou vlastnost, flexibilitu. Vznikla řada „lokálních“ řešení a výkladů, ať již ve formulaci auditorské zprávy, vedení auditorského spisu, kombinace auditorských a neauditorských služeb atd. To bylo v počátku

velmi pozitivní, ale v dalším období se setrvání na těchto řešeních ukázalo jako brzda při zvyšování kvality auditu. I proto se tehdejší Rada komory rozhodla poněkud urychlit překlad a následnou aplikaci Mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Bylo by nespravedlivé, kdybych v tomto místě nepřipomenul i snahu a veškeré aktivity svých předchůdců, profesora Pilného, Ládi Langra i Petra Kříže, ale pochopitelně i všech dalších funkcionářů komory o co nejrychlejší dosažení takové kvality práce auditorů a prestiže komory, které by byly srovnatelné s vyspělými státy.

Chcete tím naznačit, že považujete přijetí ISA za základní počín pro další zkvalitnění práce českých auditorů?

Zcela nepochybně. Ať se to někomu líbí nebo ne, profese je místně udržitelná pouze tehdy, pokud se dokáže prosadit na mezinárodním poli. Na něm se prosadí jen tehdy, pokud hraje podle stejných pravidel jako další hráči na trhu auditorských služeb. Každý přírůstek poněkud pokulhává, ale lpění na národních specifikách se neosvědčilo ani ve sportu. Kdo dnes zná házenou o jedenácti hráčích či českou házenou, komu se líbí hokej s míčkem na ledě, jak populární je korfbal? Když se vrátím k auditu, zkusím jiný příklad. Auditorská společnost, ve které jsem jedním ze společníků, ověřuje účetní závěrky řady dceřiných společností, jejichž matky mají sídlo ve Skandinávii. Ověření není statutárním auditem, ale slouží primárně po potřebě konsolidace.

Pokud by neexistovala důvěra v kvalitu naší práce, jistě by nebyl problé-
m, aby se ověřením zabýval auditor ze Švédska či Finska. Tomu tak
však není, což je pro trh na území naší republiky pochopitelně dobře.

**V posledním období se podařilo komoře výrazně „zviditelnit“
i na mezinárodní úrovni. Jak je Komora auditorů ČR vnímána
v zahraničí? Od roku 2001 se konají rovněž pravidelné schůzky
představitelů komor auditorů zemí Visegrádské čtyřky? Je situ-
ace v oblasti auditu v těchto zemích srovnatelná nebo má ČR
nějaké specifické problémy?**

Tuto oblast vnímám jako velmi úspěšnou. V zahraničí jsme, mys-
lím, vnímáni velmi pozitivně. Komora také na zahraniční styky vy-
naložila nemalé prostředky, ale myslím, že auditorská obec je
o nezbytnosti těchto výdajů přesvědčena. Naše postavení na me-
zinárodní úrovni bylo vyjádřeno například volbou předchozího prezi-

identa komory Petra Kříže viceprezidentem FEE a mou nominací do
výboru Mezinárodní federace účetních znalců (IFAC) pro rozvojové
země. Co se týká spolupráce auditorských komor zemí Visegrádské
čtyřky, je podle mého názoru naše situace srovnatelná a řešíme
podobné problémy.

**Podstatným úkolem, který KA ČR musela v letech 2005-2007
řešit, byla implementace legislativy a metodiky EU v naší
legislativě. Probíhal tento proces hladce?**

V oblasti legislativy jsme dosáhli úspěchů zejména přípravou návrhu
zákona o auditorech a přijetím Mezinárodních auditorských standardů,
které u nás platí od 1. ledna 2005. Myslím, že je tímto způsobem možné
zajistit rovněž růst odborné kvality auditorů. Samozřejmě budou exis-
tovat nadále mezi auditory rozdíly, ale je důležité, že pomocí těchto
normativů bylo nastaveno prostředí vysoké profesní odbornosti.

Rozhovor s **Petrem Šobotníkem**, pátým prezidentem Komory auditorů ČR

Ing. Petr Šobotník je prezidentem Komory auditorů ČR od listopadu 2007 a jeho mandát končí v listopadu 2014.

Na otázky odpovídal v květnu 2013.

**V roce 2013 oslaví komora 20 let své existence. Byl jste
opakovaně zvolen prezidentem Komory auditorů a v této funkci
působíte již pět let. Jak byste zhodnotil vývoj auditorské profese
za dobu Vašeho působení ve vedení komory?**

V auditorské profesi dochází v posledních 5 letech k zásadním
změnám a dovolím si tvrdit svým rozsahem nesrovnatelným s ja-
kýmkoliv předchozím obdobím. Od roku 2009 se
řídíme novým zákonem, který výrazně zasáhl do
každodenní činnosti samosprávné profese. Vznik
veřejného dohledu nad výkonem auditorské pro-
fese vyvolal zásadní změny ve fungování volených
orgánů komory a klade i daleko větší nároky na
pracovníky Úřadu komory. Charakteristickým
rysem uplynulého období je trvalý tlak na kvalitu
práce auditora, v našem případě umocněný tím,
že výkon kontrolní činnosti byl ponechán v kom-
petenci samosprávné profese. Tlak na snižování

auditorských honorářů vyvolaný dlouhodobě nepříznivým ekonom-
ickým vývojem, výrazné omezení rozsahu neauditorských služeb
poskytovaných auditovaným subjektům společně s výše uvedeným
tlakem na kvalitu jsou hlavními aspekty, s nimiž se musí auditori ve své
každodenní činnosti vyrovnávat. K tomu se přidávají snahy Evropské
komise dále prohloubit regulaci a dohled nad činností auditorů.

Zkušenosti ukazují, že uvedení změn stanovených
novým zákonem si vyžádá minimálně 3-4 roky,
proto považujeme požadavky Evropské komise na
další změny bez podrobného vyhodnocení
nedávno přijatých změn za velmi problematické.

**Můžete porovnat vývoj auditorské profese
v Česku a v zahraničí?**

Je nutné si uvědomit, že to, co jsme my museli
stihnout za posledních 20 let, se ve vyspělých,
ekonomicky silných zemích realizuje již 80 a více



let. Již dlouhou dobu jsme členy Mezinárodní federace účetních IFAC a Evropské federace účetních FEE, což dokazuje, že i v tak krátkém období jsme byli schopni přijmout zásadní opatření nezbytná pro fungování profese plně srovnatelná s vyspělými zeměmi, ať již hovoříme o přijetí mezinárodních standardů auditu a mezinárodních vzdělávacích standardů nebo o přijetí Etického kodexu. Auditorská profese je klíčová především pro dobře fungující kapitálový trh, v našich podmínkách auditori musí řešit otázky vyplývající z odlišné struktury kapitálového vlastnictví. Jsem rád, že mohu konstatovat, že čeští auditori jsou v dnešní době naprosto rovnocennými partnery svým zahraničním kolegům.

Jaké hlavní úkoly komora v uplynulých pěti letech řešila?

Pochopitelně tím naprosto klíčovým úkolem byla praktická aplikace nových ustanovení zákona o auditorech a nastavení pravidel vzájemné komunikace a spolupráce s Radou pro veřejný dohled and auditem. Tlak na kvalitu a posílení nezávislosti kontrolní činnosti si vyžádal zásadní změny v organizaci kontrolní činnosti. Volené orgány by všechny tyto úkoly nemohly zajišťovat bez trvalé podpory aparátu komory, kde došlo k výrazné obměně na většině vedoucích míst. Dramatický nárůst kontrolních akcí si vyžádal i změny v organizaci práce. O všech těchto změnách je průběžně informována

členská základna, realizované změny jsou předmětem řady otevřených diskusí, nicméně klíčové dokumenty byly vždy jednotlivými sněmy schváleny naprostou většinou zúčastněných.

S jakými problémy se komora potýkala a jakých dosáhla úspěchů?

Problémů je celá řada a přináší je každodenní činnost. Trvale klesá zájem o činnost v orgánech komory s ohledem na související časovou náročnost takové činnosti. Všem hlasitým kritikům z řad auditorů (je jich ale naštěstí mizivá menšina) bych přál, aby si práci pro komoru alespoň na nečisto na pár měsíců zkusili, pak by možná změnili názor. O to více si vážím těch kolegů, kteří svůj volný čas komoře věnují, a zároveň oceňuji i firmy, které tuto činnost svým zaměstnancům umožňují.

Jako správný prezident musím zdůraznit, že úspěchů je celá řada, za ten největší považuji z mého pohledu plnění úkolů, které byly novým zákonem ponechány v kompetenci samosprávné profese, zejména pak zajištění kontroly kvality práce auditorů. Klíčové pro profesi není to, jak se sama hodnotí, ale to, jak je hodnocena svými partnery, ať již se jedná o dohled, regulátory či klienty. Za osobní úspěch pak považuji velmi silný mandát, který získalo staronové vedení komory opakovaně ve volbách roku 2011.



Zákon o auditorech z roku 2009 zavedl mimo jiné veřejný dohled nad auditorskou činností. Jak hodnotíte spolupráci komory a Rady pro veřejný dohled nad auditem?

Spolupráci komory a Rady pro veřejný dohled nad auditem hodnotím velmi pozitivně. Pochopitelně vztah obou institucí se v čase vyvíjí a jde o zcela nový vztah, neexistuje precedens spolupráce, na který by bylo možno navázat. Chtěl bych uvést, že si jako zástupce komory vážím důvěry, která byla komoře poskytnuta tím, že některé klíčové aktivity byly ponechány v kompetenci volených orgánů a Rada působí jako dohledový a odvolací orgán.

Jaká je spolupráce komory s profesními organizacemi, orgány státní správy a dalšími institucemi na mezinárodní úrovni a v tuzemsku?

Zástupci komory se pravidelně účastní klíčových setkání na úrovni IFAC i FEE, řada kolegů působí ve výborech FEE. Úzce spolupracujeme i s profesními kolegy ze zemí tzv. Visegrádské čtyřky, kde se pravidelně jednou ročně scházíme k diskusi nad klíčovými otázkami dalšího vývoje profese. V rámci ČR si velmi vážím spolupráce s odborem účetnictví Ministerstva financí ČR, kde máme možnost se pravidelně vyjadřovat k návrhům zákonů a opatření majících vliv na naši každodenní činnost. Obdobně si vážím i spolupráce s odborem kontroly Ministerstva financí ČR, s nímž pravidelně diskutujeme působení auditorů ve veřejném sektoru, především pak oblast přezkumu hospodaření samosprávných územních celků.

Mohl byste se podívat na činnost auditorů z pohledu uživatelů jejich služeb?

Pohled z druhé strany je subjektivní, auditori by se však vždy měli snažit, aby svým klientům byli rovnocennými partnery v diskusích o rizicích jejich práce a transparentnosti jejich výkaznictví.

Pochopitelně očekávání klienta se liší i v návaznosti na jeho velikost, vlastnickou strukturu a obor podnikání. Pro mne osobně bylo vždy největším přínosem a oceněním, když mi klient poděkoval za odvedenou práci, přesto, že jsme se v průběhu naší práce dostávali do názorových střetů.

Co Vám působení ve vrcholné funkci dalo a co vzalo?

Myslím si, že každá vrcholová funkce člověka obohatí. Měl jsem to štěstí, že jsem si vedení týmu lidí mohl vyzkoušet jako vedoucí útvaru informační soustavy v poměrně mladém věku. Další výzvou pak bylo působení ve vedení mezinárodní auditorské firmy po dobu téměř 20 let. Všechny získané zkušenosti mohou nyní využívat ve vedení komory, je nutné mít vždy jasný cíl a dokázat se obklopit schopnými spolupracovníky. Stát v čele jakékoli instituce není práce na 8 hodin denně, ale spíše poslání, které se prolíná celým životem se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

Jak se dá skloubit výkon funkce prezidenta komory s běžným pracovním životem?

Vše se odvíjí od toho, že výkon funkce prezidenta není plným pracovním úvazkem, ale dobrovolnou činností. Obávám se, že s rostoucími nároky na výkon funkce i s ohledem na dynamiku vývoje v této oblasti je současný stav dlouhodobě neudržitelný. Ve vyspělých ekonomikách jsou do těchto pozic uvolňováni zaměstnanci velkých a středních auditorských firem, i z tohoto pohledu je naše praxe a zapojení velkého počtu OSVČ do práce pro komoru unikátní. Myslím si, že si toto srovnání mohou dovolit i z toho důvodu, že funkci prezidenta jsem v letech 2007 – 2011 vykonával jako partner PwC, kdy mi pro výkon této funkce byl vytvořen prostor, a od roku 2011 ji vykonávám jako samostatný konzultant ve svém volném čase.



www.kacr.cz