

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR	2
Nabídka vzdělávacích akcí na první pololetí 2013.....	3
Lhůta pro splnění prioritního vzdělávacího tématu končí 31. prosince.....	4
V říjnu složilo slib dvacet nových auditorů.....	5
Setkání auditorů a asistentů auditora v Uherském Hradišti	5
Nové vedení Slovenské komory auditorů	6
Portál k přezkoumávání hospodaření	6
Výpočet poměrových ukazatelů	7

TÉMA ČÍSLA – PROFESNÍ ETIKA

Podnikatelská etika a její postavení (<i>Dušan Kučera</i>)	8
Profesní etika (<i>Libuše Müllerová, Karel B. Müller</i>)	12
Kde se vzaly tu se vzaly ... etická pravidla a etické kodexy (<i>Lucie Atkinsová</i>).....	16
Etický kodex Komory auditorů České republiky (<i>Libuše Müllerová</i>)	19
Účetní a etika (<i>Magdalena Králová</i>)	22
Etický kodex Komory daňových poradců ČR (<i>Martin Tuček</i>)	25
Profesní etika advokáta (<i>Maxim Tomoszek</i>)....	28
Vybrané případy porušování nezávislosti auditora	31
Osobní integrita auditora (<i>Jiří Pelák</i>)	32
Rozhovor s <i>Davidem Ondráčkou</i> , ředitelem <i>Transparency International ČR</i>	
Korupce, etika a transparentnost v Česku	35
Test: Jak znáte etický kodex?	38

RECENZE

Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností.....	39
Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace	40



e-příloha Auditor 9/2012

OBSAH

- Aktuality
- Zaznamenali jsme k tématu čísla

Toto číslo vyšlo 29. 11. 2012

Mlčenlivost auditora a veřejný zájem



Pavel Kulhavý

Jsem rád, že po roce mám opět příležitost podělit se s vámi o postřehy z činnosti Výboru pro správu profese Komory auditorů. Minulý rok jsem se na tomto místě věnoval zejména přinosem regionálních setkání s auditory, která tento výbor organizuje dvakrát ročně. Letos se tato setkání konala v Českých Budějovicích a v Uherském Hradišti a opět se setkala s velkým zájmem, o čemž ostatně časopis Auditor informoval v samostatných článcích. Tentokrát bych se ale rád zaměřil na jinou oblast, které se náš výbor soustavně věnuje, a to na problematiku mlčenlivosti auditorů a jejího případného zbavování.

Komora auditorů dostává mnoho žádostí o zbavení mlčenlivosti auditorů, zejména od orgánů činných v trestním řízení. V souladu se zákonem o auditorech je auditor povinný zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se auditované účetní jednotky. Existuje však 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. Ve všech ostatních případech posuzuje Komora auditorů žádosti o zbavení mlčenlivosti individuálně, neboť princip mlčenlivosti auditora je

jedním ze základních pilířů naší auditorské činnosti.

Princip mlčenlivosti vytváří prostředí, kde se statutární orgány a pracovníci auditované účetní jednotky neobávají s námi, auditory, otevřeně diskutovat 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. Takové negativní důsledky pro kvalitu auditu, a tedy ani volnější přístup k povinnosti mlčenlivosti rozhodně nejsou ve veřejném zájmu.

Z výše uvedených důvodů Komora auditorů obvykle doporučuje žadatelům o zbavení mlčenlivosti auditora obrátit se s takovou žádostí na statutární orgán auditované účetní jednotky. Auditora totiž může podle zákona zprostit mlčenlivosti buď auditovaná účetní jednotka, nebo komora. Ale 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 zákon o auditorech umožňuje auditora mlčenlivosti zbavit, i předpoklady, za kterých je to dle etického kodexu Komory auditorů žádoucí.

Pavel Kulhavý

předseda Výboru pro správu
profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 5. listopadu, zabýval jak standardní agendou, tak i přípravou XXI. sněmu KA ČR. Významným bodem byla i informace o finalizaci novely zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- podklady Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost auditorů,
- dotazník k IFRS,
- návrh na vymáhání dluhu auditora,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození od části auditorské zkoušky,
- účast zástupce Výkonného výboru na konferenci k insolvenčnímu řízení.

Výkonný výbor dále projednal:

- scénář a návrh usnesení XXI. sněmu KA ČR,
- připomínky k materiálům, které budou projednávány na listopadovém sněmu,
- aktualizaci organizačního řádu komory,
- žádost Komory daňových poradců ČR o nominaci kandidátky do Výboru pro účetní výkaznictví

a vzal na vědomí:

- informaci o slibu auditorů konaného dne 23. října 2012,
- zprávu o říjnovém setkání auditorů a asistentů auditora se zástupci KA ČR v Uherském Hradišti,
- informaci o školení před auditorskou zkouškou a odhadu plnění roku 2012,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- zprávu o vývoji v oblasti evropských předpisů,

- informaci oddělení metodiky o připomínkových řízeních projednávaných na KA ČR,
- zprávu o připravované novele zákona o auditorech,
- informace z jednání pracovní skupiny OECD o podplácení a o zapojení KA ČR do prevence proti podplácení,
- nabídku vzdělávacích akcí pořádaných KA ČR v 1. pololetí roku 2013,
- právní stanovisko ke zbavení auditora mlčenlivosti dle zákona o auditorech,
- informaci o aktuálním stavu pokut uložených Kárnou komisí,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- zápis ze zasedání NÚR,
- informace z Kárné komise,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Komora auditorů ČR vyhlašuje výběrové řízení na pozici vedoucího oddělení metodiky auditu a účetnictví

Požadujeme:

- VŠ nejlépe ekonomického směru,
- manažerské dovednosti,
- praxi na vedoucí (manažerské) pozici min. 2 roky,
- praxi v auditu (povinný audit – audit účetních závěrek) min. 3 roky,
- znalost českých i mezinárodních účetních a auditorských standardů (IFRS, ISA, příp. US GAAP),
- schopnost spolupráce na mezinárodní úrovni (např. s IFAC, FEE),
- schopnost orientace a rychlé aplikace souvisejících zákonů (o účetnictví, daňových) do praxe,
- znalost práce s dokumenty a tvorbou metodických materiálů,
- analytické a komplexní myšlení, pracovitost, samostatnost a zodpovědnost, organizační

- schopnosti, komunikativnost, flexibilitu a schopnost týmové práce,
- výbornou znalost MS Office,
- aktivní znalost AJ slovem i písmem.

Nabízíme:

- pracovní smlouvu na dobu neurčitou,
- pružnou pracovní dobu,
- smluvní plat dle kvalifikace a praxe,
- notebook a mobilní telefon i k soukromému použití,
- pracoviště v centru Prahy,
- 5 týdnů dovolené,
- případnou lektorskou a publikační činnost,
- možnost profesního růstu – účast na mezinárodních konferencích.

V případě zájmu o nabízenou pozici pošlete Vaše CV a průvodní dopis na kontaktní email: paha@schulmeister-consulting.com

Vaše **odpovědi** očekáváme nejpozději **do 14. 12. 2012.**

Nabídka vzdělávacích akcí na první pololetí 2013

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí na první pololetí 2013.

Semináře financované prostřednictvím dotací

Spolupráce Komory auditorů v rámci česko-švýcarského projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“, který mimo jiné umožňuje financování vzdělávacích aktivit, pokračuje i v roce 2013. V prvním pololetí budou prostřednictvím tohoto projektu zajišťovány a financovány jednak semináře, které již probíhaly v roce 2012, ale možnost zúčastnit se jich neměli všichni zájemci, jednak nový seminář věnovaný problematice jiných zakázek, než je audit účetních závěrek. Další nová témata seminářů pak budou zařazena ve druhém pololetí příštího roku (připravujeme např. témata Zpráva auditora, Vnitřní kontroly, Audit nepodnikatelských subjektů, Audit konsolidovaných účetních závěrek).

V rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce budou v prvním pololetí 2013 realizovány semináře:

1. Opakování seminářů z roku 2012

- dvoudenní seminář **Využití novelizované Příručky pro provádění auditu při vedení spisu auditora**
- jednodenní seminář **Audit institucí veřejného sektoru – Reforma veřejných financí u vybraných účetních jednotek se zaměřením na územní samosprávné celky**

2. Nový seminář

- jednodenní seminář **Zakázky jiné než audit**

Upozorňujeme, že vzhledem k administrativní náročnosti a stanoveným podmínkám projektu budou termíny a ostatní organizační pokyny k těmto seminářům zveřejněny opět až dodatečně (předpokládáme v průběhu prosince). Sledujte proto v případě zájmu aktuální informace průběžně zveřejňované na internetových stránkách komory www.kacr.cz.

Rekodifikace soukromého práva

V souvislosti s rozsáhlou a zásadní reformou soukromého práva, která nabývá účinnosti od 1. ledna 2014, jsme ve spolupráci s Petrem Čechem připravili cyklus seminářů zaměřených zejména na nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích.



Semináře zařazené do cyklu seminářů věnovaných reformě soukromého práva:

První pololetí 2013

Nový občanský zákoník – základní přehled změn po rekodifikaci

Obsah semináře:

- Historické, filozofické a ideové zdroje nové úpravy
- Hlavní principy nové úpravy
- Základní změny v právní úpravě právnických osob a jednání za ně
- Přehled hlavních změn v oblasti práva společností
- Základní změny v právní úpravě věcí a věcných práv
- Hlavní změny v oblasti obecného práva smluvního
- Nové pojetí odpovědnosti za škodu (deliktní právo)
- Přejícná ustanovení k novému zákoníku

Nový občanský zákoník – věci, nemovitosti, věcná práva

Obsah semináře:

- Nový pojem věcí, věc nehmotná
- Nový koncept věci movité i nemovité
- Nový režim stavby; vystavění a přestavek
- Nová práva/povinnosti vlastníků nemovitostí (nová rizika v oblasti sousedských práv)
- Nabývání vlastnictví od nevlastníka, vydržení
- Materiální publicita katastru nemovitostí, význam poznámky spornosti
- Opuštění věci a její okupace, nález
- Základní rysy právní úpravy věcných práv k věcem cizím (včetně práva zástavního)
- Systém přechodných ustanovení v oblasti věcných práv

Druhé pololetí 2013

Nový občanský zákoník – závazkové a smluvní právo

Obsah semináře:

- Nová terminologie v oblasti závazkového práva
- Kogentnost vs. dispozitivnost nové úpravy
- Typy závazkových vztahů dle povahy účastníků
- Nová úprava vzniku smluv
- Vybrané nové instituty obecného práva závazkového
- Vybrané změny ve stávajících institutech obecného práva závazkového
- Revoluce v úpravě náhrady škody
- Revoluce v úpravě bezdůvodného obohacení
- Přejícná ustanovení k novému závazkovému právu

Rekodifikace práva společností – novinky v úpravě s.r.o. a a.s.

Obsah semináře:

- Změny plynoucí z občanského zákoníku
- Změny plynoucí z obecné části zákona o obchodních korporacích
- Hlavní změny týkající se s.r.o.
- Hlavní změny týkající se a.s.

Další témata

Vzhledem ke stále velkému zájmu auditorů jsou do nabídky opakovaně zařazeny semináře s Michalem Štěpánem věnované Výběrům vzorků. Novinkou je naopak seminář zaměřený na Organizační složky. V souvislosti se změnami, které v příštím roce očekáváme, najdete v nabídce semináře věnované aktuální daňové problematice (DPH, DPP), které jsme připravili ve spolupráci s osvědčenými lektory.

V souladu se závěry a usnesením sněmu nabízíme i tentokrát auditorům možnost účasti na několika vzdělávacích akcích za zvýhodněnou cenu. Jednou z nich je klubové setkání věnované mezinárodním účetním standardům, které se koná pod záštitou podvýboru pro IFRS. Dále je to seminář věnovaný připravovaným změnám a novým aplikacím informačního systému komory a elektronickému podpisu. Na základě pozitivních ohlasů bude opětovně realizován prezentační seminář softwarových produktů využitelných v auditorské praxi. Jednotlivé softwarové produkty a jejich dodavatelé budou podrobněji prezentováni v předstihu v některém příštím vydání časopisu Auditor.

Součástí přiložené nabídky jsou i semináře prioritně určené pro uchazeče o vykonání auditorské zkoušky. Těchto školení se mohou účastnit také auditoři a účast na těchto seminářích je započítávána do hodin KPV.

Kromě prezenčních seminářů lze nadále využít nabídky e-learningových kurzů. Kompletní nabídku vzdělávacích akcí najdete také na našich internetových stránkách, jejichž prostřednictvím je možné se na vybrané semináře přihlásit.

Ceny seminářů

V souvislosti se změnou sazby DPH od 1. ledna 2013 jsou v přiložené nabídce vzdělávacích akcí u jednotlivých seminářů uvedeny ceny včetně DPH při současné 20% sazbě DPH (platí při připsání platby na účet KA ČR do 31. 12. 2012) a ceny vč. 21% sazby DPH, která vychází z předpokladu platnosti novely zákona o DPH, kterou prozatím schválila Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR. V případě, že dojde vlivem legislativního procesu k jiné úpravě sazby DPH, vyčkejte prosím na zveřejnění aktuálních cen na internetových stránkách komory.

Rádi bychom poděkovali za přízeň všem, kteří navštěvují akce organizované komorou, a doufáme, že i nabídka připravená na příští rok bude zajímavá a lákavá.

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR

Lhůta pro splnění prioritního vzdělávacího tématu končí 31. prosince

Připomínáme, že do 31. prosince 2012 mají auditoři povinnost splnit prioritní vzdělávací téma **Klarifikované mezinárodní auditorské standardy a související témata vyhlášené již pro rok 2011 ve stanoveném rozsahu 14 hodin.**



Aktualizovaný seznam auditorů (k 30. 11. 2012), kteří mají prioritní téma ve stanoveném rozsahu splněno, je zveřejněn na internetových stránkách Komory (záložka Pro členy – Plnění KPV – Prioritní vzdělávací téma).

Auditoři, kteří prioritní téma dosud nesplnili, mají možnost ještě do konce roku splnit požadovaný počet hodin absolvováním e-learningových kurzů:

- Zpráva auditora (8 hodin KPV) a
- Spis auditora – Vybrané poznatky z dohledu (6 hodin KPV).

Veškeré podrobnosti a organizační pokyny k e-learningovým kurzům najdete rovněž na webových stránkách (záložka Vzdělávání a publikace – E-learningové kurzy), jejichž prostřednictvím je možné se na vybrané kurzy přihlásit.

Rekapitulace vzdělávacích akcí zařazených do plnění prioritního tématu:

- dvoudenní seminář (14 hod.) Klarifikované ISA (září 2010 – červen 2011)
- jednodenní seminář (6 hod.) Příručka IFAC k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe (září 2011 – červen 2012)
- dvoudenní seminář (14 hod.) Příručka IFAC k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků (září 2011 – červen 2012)
- jednodenní seminář (6 hod.) Zpráva auditora (leden 2012 – červen 2012)
- jednodenní seminář (5 hod.) Výběry vzorků a jejich vyhodnocování v praxi (od dubna 2012)
- dvoudenní seminář (14 hod.) Využití novelizované Příručky pro provádění auditu při vedení spisu auditora (od září 2012)
- e-learningový kurz (8 hod.) Zpráva auditora (od září 2011)
- e-learningový kurz (6 hod.) Spis auditora – Vybrané poznatky z kontrol kvality (od ledna 2012)

Monika Kryštůfková
oddělení vzdělávání KA ČR

V říjnu složilo slib dvacet nových auditorů

Dne 23. října 2012 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditoři přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a ředitel úřadu Jiří Mikyna.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, v níž měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce uvádíme seznam nových auditorů, mezi nimiž je i jeden, kterému bylo umožněno složit z vážných důvodů slib v jiném termínu.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR



Příjmení a jméno	č. o.	Datum zápisu	Zaměstnavatel
Ing. ŠAUER Ladislav	2261	30.10.	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. HINKOVÁ Karolína	2262	23.10.	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. JIRKA Jiří	2263	23.10.	ARSM, s.r.o.
Ing. SVOBODA Petr	2264	23.10.	BDO CA s.r.o.
Ing. ŠIMON Zdeněk	2265	23.10.	SP Audit, s.r.o.
Ing. KREJČÍ Miloš	2266	23.10.	BDO Audit s.r.o.
Ing. PRACHAŘ Marek	2267	23.10.	AUDIT TEAM, s.r.o.*
Ing. HONZÍKOVÁ Klára	2268	23.10.	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. FILIPOVÁ Lenka	2269	23.10.	SP Audit, s.r.o.
Ing. SEKYROVÁ Zdeňka	2270	23.10.	EURO-Trend Audit, a.s.
Ing. USTÝNKOVÁ Monika	2271	23.10.	FINAUDIT s.r.o.
Ing. VLADAŘ Tomáš	2272	23.10.	MAKO - účetní servis, s.r.o.
Ing. PISKÁČEK Pavel	2273	23.10.	OSVČ**
Ing. BEZDĚKOVÁ Anna	2274	23.10.	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. ZABLOUDIL Jiří	2275	23.10.	DANEKON, spol. s r.o.
Ing. MUSIL Lukáš	2276	23.10.	BDO CA s.r.o.
Ing. EDROVÁ Petra	2277	23.10.	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. KATZER Zdeněk	2278	23.10.	CIS Audit s.r.o.***
Ing. PASÁKOVÁ Štěpánka	2279	23.10.	Deloitte Audit s. r. o.
Ing. KOLÁŘ Jakub	2280	23.10.	Ernst & Young Audit, s.r.o.

* praxi vykonával u aud. společnosti VORLÍČKOVÁ PARTNERS Audit s.r.o.

** praxi vykonával u aud. společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

*** praxi vykonával u aud. společnosti AUDIT ACTIVITY s.r.o.

Setkání auditorů a asistentů auditora v Uherském Hradišti

Pod záštitou Výboru pro správu profese se 16. října 2012 konalo v Uherském Hradišti setkání auditorů a asistentů auditorů se zástupci Komory auditorů ČR. Za komoru se setkání zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý a člen Výboru pro správu profese a současně místopředseda Kárné komise Tomáš Brumovský. Za úřad komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Pavel Kulhavý přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání, jehož hlavním tématem byla kvalita práce auditora, nezávislost auditora,

evropská legislativa a zákon o auditorech a jeho aplikace v auditorské praxi.

Následně Pavel Kulhavý informoval přítomné auditory o činnosti Výkonného výboru, mj. o jeho snaze prosadit v některých případech změnu zákona o auditorech tak, aby lépe odpovídal potřebám auditorů. Dále informoval o vývoji diskusí o připravovaných změnách evropské legislativy s dopadem pro auditorskou činnost v České republice, jako jsou například limity pro povinný statutární audit, rozdělení profesních pravomocí či povinná rotace auditorů.

Jednou z činností Výboru pro správu profese je také pomoc auditorům v oblasti pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti. Tomáš Brumovský informoval přítomné auditory, že ke dni 12. října 2012 byla uzavřena nová pětiletá rámcová pojistná smlouva, která obsahuje několik příznivých změn pro auditory oproti minulým smlouvám.

Tomáš Brumovský také informoval o činnosti Kárné komise. Mimo jiné uvedl, že komise dostává velké množství podnětů, které lze rozdělit do tří skupin. Do první skupiny patří podněty související se zanedbáváním povinností auditorů v oblasti KPV, do druhé skupiny patří podněty od Dozorčí komise na základě provedených dohlídek. Třetí skupinou jsou podněty od vnějších subjektů, mezi nimiž převažují podněty podávané bankovní radou ČNB. Jsou podávány i podněty od veřejnosti, kam se řadí např. subjekty řízené

širším kolegiem, např. obce, sdružení obcí, družstva, společenství vlastníků.

Jako obvykle byla velká část setkání věnována dotazům a připomínkám auditorů. Dotazy se týkaly např. rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu, smluv o provedení auditu a povinnosti oznámit jejich výpověď. Dále se diskutovala některá ustanovení Etického kodexu, povinnosti auditora ve vztahu k podvodům, problematika přezkumu měst a obcí, možnosti auditorů při ověřování čerpání dotací z evropských fondů, povinnost účetních jednotek zveřejňovat výroční zprávu, zkušenosti z e-learningu.

Setkání v Uherském Hradišti proběhlo ve velmi příjemné atmosféře. Auditorům, kteří se této akce zúčastnili, děkujeme nejen za účast, ale i za jejich aktivní přístup k diskutovaným tématům.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Nové vedení Slovenské komory auditorů

Valné shromáždění členů Slovenské komory auditorů (SKAU), které se konalo 25. října v Bratislavě, zvolilo vedení komory na funkční období 2012–2016.

Ing. Ondrej Baláž byl opětovně zvolen prezidentem,

Ing. Růžena Straková viceprezidentkou pro ekonomiku a Ing. Štefan Fabian, Ph.D., viceprezidentem pro soustavné vzdělávání.

-av-

Portál k přezkoumávání hospodaření

Na webových stránkách Ministerstva financí ČR provozuje odbor kontroly portál nazvaný „přezkoumávání hospodaření“. Portál je rozdělený do několika základních sekcí, kterými jsou přezkoumávání hospodaření územních celků, právní úprava, přezkoumávající orgán, přezkoumání auditorem, dozor státu nad přezkoumáním hospodaření, výsledky přezkoumání a dozorové činnosti, metodické řízení, dotazy a odpovědi.

Odbor 17 – Kontrola Ministerstva financí ČR, vedený ředitelem Janem Málkem, přezkoumává hospodaření krajů, regionálních rad regionů soudržnosti, hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí s účastí hlavního města Prahy, vykonává dozor nad přezkoumáním, které uskutečnily krajské úřady nebo Magistrát hlavního města Prahy v přenesené působnosti, anebo auditor, koordinuje výkon přezkoumání a metodicky jej řídí, kontroluje a řídí výkon přenesené působnosti uskutečněné krajskými úřady a Magistrátem hlavního města Prahy na úseku přezkoumávání hospodaření.

Z informací uvedených na webovém portálu vyplývá, že při ukončení dozorové činnosti je statutární zástupce územního celku vedoucím dozorové skupiny pouze informován o zjištěných vyplývajících z dozoru, tzn. že dozorovou skupinou není vyhotoven žádný písemný

výstup nebo zpráva, která by souhrn jednotlivých zjištění a nedostatků obsahovala.

Dozory jsou zaměřeny především na kontrolu přezkoumání hospodaření, které u územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí vykonal kromě krajského úřadu a Magistrátu hlavního města Prahy i auditor nebo auditorská společnost. Pokud přezkoumání hospodaření vykonal auditor, není dozorová skupina nebo její vedoucí povinen o výsledku provedení dozoru auditora informovat.

Za velký nedostatek dozoru státu nad provedeným přezkoumáním hospodaření považují proto nejenom chybějící písemnou zprávu z dozorové činnosti, ale i povinnost informovat konkrétního auditora o výsledku provedení dozoru. Věřím, že tento problém bude v rámci spolupráce s Ministerstvem financí ČR v budoucnu řešen.

Portál je na www.mfcr.cz – Veřejná správa – Veřejné finance – Přezkoumávání hospodaření. Podrobnější popis portálu naleznete v e-příloze.

Martina Smetanová
členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Výpočet poměrových ukazatelů

Ustanovením § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, je uložena povinná náležitost závěru Zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření, a to: „uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku“ (dále jen ukazatele).

Aktualizace výpočtu ukazatelů pro přezkoumání hospodaření za rok 2012

Pro přezkoumání hospodaření územních celků za rok 2012 byly ukazatele Ministerstvem financí ČR formálně upraveny tak, aby názvy účtů pohledávek a závazků vstupující do výpočtu ukazatelů, byly v souladu s názvy účtů uvedenými ve směrné účtové osnově podle přílohy č. 7 k vyhlášce č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, platné pro rok 2012.

I pro přezkoumání hospodaření za rok 2012 platí, že ukazatele vypočte územní celek, a tento výpočet předá auditorovi ke kontrole. Auditor, který vykonává přezkoumání hospodaření daného územního celku, provede svůj nezávislý výpočet, který s výpočtem územního celku porovná.

V komentáři k poměrovým ukazatelům ve Zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření územního celku auditor popíše:

- a) případné významné odchylky mezi výpočtem provedeným územním celkem a auditorem. Zjištěné rozdíly musí auditor před jejich uvedením ve Zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření prověřit a s územním celkem odsouhlasit.

Tento popis může mít např. následující formu:

„Při kontrole výpočtu podílu závazků na rozpočtu územního celku bylo zjištěno, že územní celek nezahrnul do tohoto výpočtu hodnotu krátkodobých úvěrů. Pokud by zůstatek krátkodobých úvěrů do výpočtu zahrnut byl, změnila by se výsledná hodnota ukazatele u podílu závazků na rozpočtu územního celku z ... % na ... %“.

- b) informaci o významných rozdílech výsledných hodnot ukazatelů při zohlednění zjištěných chyb a nedostatků klasifikovaných podle § 10 odst. 3, písm. b) a/nebo c).

Tato informace může mít např. následující formu:

„Při zohlednění zjištěných chyb a nedostatků (např. podhodnocení odběratelů o mil. Kč) podle § 10 odst. 3, písm. c) by se výsledná hodnota ukazatele u podílu pohledávek na rozpočtu územního celku změnila z ... % na ... %“.

Pro vymezení pohledávek, závazků a majetku jsou části a položky uvedené v algoritmu pro výpočet ukazatelů podle § 10 odst. 4 písm. b) zákona o přezkoumání položkami rozvahy pro územní samosprávné celky, svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti.

Algoritmus pro výpočet ukazatelů podle ustanovení § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 420/2004 Sb. pro přezkoumávání hospodaření za rok 2012 připravený Ministerstvem financí ČR najdete v e-příloze.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

Vladimír Remeš

Ministerstvo financí ČR



Podnikatelská etika a její postavení



Dušan Kučera

Dovolují si otevřít téma, které se stává v současné době až jakousi módou, a proto mu také hrozí obsahová inflace. V posledním desetiletí vyšel o etice neobvyklý počet knih, skript, statí a mediálních projevů. Etika je znovu vyučována na školách všech stupňů. Přesto přetrvává dojem, že nemá mnoho společného s reálným podnikatelským a hospodářským prostředím.

Relativizaci hodnot a mravní dezorientaci ve společnosti a podnikání se snažíme doplňovat důrazem na rozpracování práva, etickými kodexy nebo kulturním či zdravotním a sociálním sponzoringem.

Jsmo svědky určitého nárůstu etického aktivismu. Jenže i ten může být pojat pouze politicky a marketingově či s ekonomickou vypočítavostí, že by „investice do etiky“ nakonec mohla přinést i nějakou efektivitu. Ptáme se tedy znovu, jaké porozumění a postavení dopřejeme fenoménu etiky pro růst našeho skutečného lidství.

Východiska etického dilematu

Hledáme propojení etického myšlení s moderním pojetím občanských a podnikatelských svobod. Ptáme se, proč je tak těžké propojit etické uvědomění s politickou zodpovědností, obhájením práva a ekonomickými zájmy? Ukazují se nám následné nejbližší důvody.

1. Máme za sebou půlstoleté období živené materialistickou filozofií, která prosadila zcela jiný obraz člověka, společnosti a světa, než se mohl projevat ve svobodných zemích. Socialistická ideologie stalinského typu se prokázala jako vrchol odlidštění a odfilozofičtění společnosti, protože do životů mocensky vnášela absolutní ideologii a „dějinnou zákonitost“, která etické myšlení a rozhodování vylučovala nebo trestala.
2. Po roce 1989 jsme zakusili nově vytvořený prostor svobody, který obsadil specifický duch kapitalismu a politické kultury, který se zprvu pojil s velkým očekáváním. Jenže obecně vyústil spíše v chladné a mnohé destruktivní zkušenosti. Ukázalo se to, co mohlo být vzdělavcům zřejmé, že samotný prostor svobody a otevření volného pohybu kapitálu ještě zdaleka není zárukou pro povznesení lidství v etickém myšlení a chování, které by usilovalo vedle sobeckého dobra ještě o dobro podporující charakternost člověka a obecný prospěch společnosti.
3. Okamžitě se však nabízí důvod třetí. K destruktivním jevům došlo přece rovněž v tradičních demokraciích, které nebyly vychovávány marxistickou diktaturou sovětského typu. Odtržení vlivných politických a ekonomických skupin od obecných měřítek způsobilo mimo jiné ono aktuální finanční,

morální a ekologické onemocnění velké části zeměkoule.

4. S tím souvisí obecná historická skutečnost, že hodnotové systémy lidské společnosti byly v dějinách vždy napadány lidským sobectvím, které produkovalo lež a násilí. Se zlem se setkáváme tedy přirozeně i v dobách starověku či středověku, kdy lidé žili pod vlivem náboženství a kdy ještě měla ideologický monopol církev. Cesta tedy nevede ani směrem k nostalgickému vzpomínání na „etickou minulost plnou hodnot“ ve srovnání s vyhocením neetické současnosti „bez jakýchkoliv hodnot“. Dnes rozhodně netrpíme nedostatkem hodnot, ale spíše dezorientací hodnot, „střetem hodnot“ (E. Fuchs) a „střetem civilizací“ (S. Huntington), které čekají na naše lidské, filozofické a etické vyhodnocení.

Jak ovšem eticky posuzovat dění kolem nás, když jsme se zbavili obecných měřítek a zklamali v systémech, které ještě nedávno slibovaly epochální roli? Co však uděláme se vší tou „rozpornou mnohovýznamností“ (V. Gardavský). Díky objevům kvantové fyziky evidujeme pád mechanického materialismu i v samotné fyzice! Budeme rezignovat před etickým nárokem velkých myšlenkových a duchovních systémů, např. novověkým „kategorickým imperativem“ Emanuela Kanta? Jsme nuceni se přiklonit k radikálním prohlášením blízkým Friedrichu Nietzsche, že morální hodnoty vlastně neexistují a že se potýkáme jen s jejich výklady? Budeme se řídit oním hrubým materialistickým tvrzením, že etika je vlastně lidským výmyslem? Anebo je téma etiky a péče o lidský charakter už vyřešeno (přehnaným) vlivem našich genů (R. Dawkins)? To by byla otázka i pro právníky, protože jsou známé mnohé soudní spory, kdy obhajoba zločince stavěla na jeho nešťastné genetické výbavě, za kterou pachatel nemůže nést trestní odpovědnost. Jen si představme, jakým nešťastným směrem by se mohly vyvíjet obchodní a občanskoprávní spory?

Doposud i ten náš právní systém v záměrech a smyslu staví na osobní zodpovědnosti. Historicky vyrostl původně z antických a křesťanských východisek o platných maximech lidského jednání, o významu našeho vzdělání, výchovy a kázní. Přirozeně – jsme svědky nemalého napětí mezi některými teoretiky a hlavně mezi etickou filozofií a každodenními jevy v naší společnosti, které tento odvěký princip osobní svědomitosti a uvědomělé odpovědnosti nabourávají a rozleptávají. Díky mnoha protichůdným výrokům a jevům se dnešní člověk ocitá v jistém zmatku a etickém dilematu. Koho má tedy poslouchat, podle čeho se má řídit, co vlastně platí? Statistický názor většiny? Vlastní pud sebezáchovy? Tedy, nebudu škodit nakonec jen sám sobě, když nevyužiji mlhavého etického povědomí svého okolí? Anebo se nadchneme současným psychologickým

názorem, že jsme vlastně něco jako „vlhký počítač“ (S. Pinker)?

Etická dilemata nás provázejí odjakživa a nikdy nás neopustí drama či napětí osobního rozhodování. Nikdy se etických dilemat nezabýváme a nebudeme schopni zacelovat dané etické nároky např. literou zákona. Podle čeho je budeme dlouhodobě posuzovat, když se vzdáváme univerzálních měřítek velkých myšlenkových systémů? Musíme si uvědomit, že mezi etickým myšlením minulých tisíciletí a současností je přece jen velký rozdíl. Spočívá v tom, že ve starověku a středověku se lidé zpronevřovali univerzálně platným a vyučovaným zásadám života, které měly být obecně uznávané. Moderní filozofie však postupně prosadila individualismus a racionální nadřazenost člověka nad světem, ve kterém se ocitl. Tím se stal moderní člověk ještě zranitelnější v pokušení sledovat jen své osobní zájmy. V současné ekonomické teorii je sledování osobního zisku povýšeno na obecný systém. Ekonomické myšlení se s malými rozdíly téměř celosvětově vymklo vyvážení společenských hodnot. S podporou mocensky orientovaných zákonodárců a množících se skandálů mnohých podnikatelů a manažerů se stalo etické postavení jedince ještě problematičtější.

Mluvíme o „hodnotovém posunu“, který je patrný už z českého obchodního zákoníku, kde je cíl podnikání definován stručně jako „dosahování zisku“. Tečka. Až na druhém místě se v manažerských příručkách rozvádí smysl podnikání jako uspokojování zákazníka (zůstává otázka, co to znamená), zdokonalování výroby, posilování jména firmy, a teprve nakonec se dostává v učebních textech zmínka o potřebách zaměstnanců. Ještě řidčeji se objevují v souvislosti s podnikatelství zmínky o životním prostředí. (Nedávno mi jeden student ekonomie sdělil, že do ekologie by investoval až poté, co by si vydělal...). Takto strukturovaná filozofická úvaha „*ekonom*“ a „*manažera*“ je např. jen pro klasického sousedního německého učitele manažerského účetnictví a auditu velkým problémem. *Německý „Aktiengesetzbuch“* trvá stále na společenských hodnotách podnikatelství, a to zvláště po nedávných tragických zkušenostech německého národa. Jistěže i náš německý či švýcarský učitelský kolega zná ve svém okolí všelijaké neetické postoje, přesto vnímáme např. v německé veřejnosti, v jejich médiích a akademických rozhovorech nápadný rozdíl v otevřenosti hovořit o etických otázkách a v neochotě spokojit se s vlezlou „*ekonomizací společnosti*“.

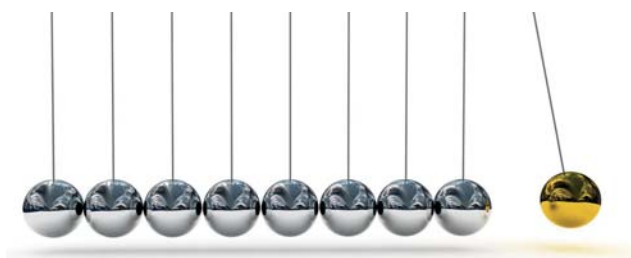
Etický zlom

Ačkoliv zůstává každý člověk ve svém rozhodování a postojích stále vystaven etickým dilematům, z hlediska dějin filozofie nemůžeme přehlédnout změnu v pojetí člověka v jeho celkové důstojnosti a v pojetí společnosti jako prostředí pro hodnotový růst s dnešním pojetím světa jako „tržnice“. Pokud se snažíme

porozumět myšlenkovému vývoji, zjišťujeme několik zajímavých skutečností. Než se prosadila novověká filozofie a pragmatická etika vulgárně využívající „svobody bez zodpovědnosti“, tak starověké a středověké „etické“ myšlení vycházelo z platnosti univerzálního řádu, celkového pojetí kosmu a jeho zákonitostí, kterým byla podřízena také pozemská pospolitost. Celá tisíciletí se lidská společnost orientovala na tezi, že lidský život je dar a že jeho přežití a kvalita jsou závislé na přírodních a morálních zákonitostech – totiž, že život je možný jen v symbióze s celou přírodou a jeho společenská úroveň je rovněž závislá na dodržování jistých morálních zásad a vzájemné pomoci. To znamená, že mluvíme o principech, které měly platnost v každé době a na každém místě pro všechny stejně, protože jsou v podstatě nadčasové a nadkulturní.

Současné postavení etiky je odrazem obecné roztříštěnosti vědních oborů a rozklíženosti univerzálních pout díky nástupu novověkých filozofií. „Univerzálnost“ morálních hodnot je nahrazována „ekonomickou globalizací“, což je samozřejmě něco naprosto jiného. Dřívější „universitas“ zastřešovala všechny vědy pomocí filozofie. Po osvícenském rozdělení vědy do jednotlivých specializací jsme přirozeně svědky také etické fragmentárnosti. Na jedné straně rozumíme osvícenecké vzpoury proti středověkým symbolům moci, rozumíme nástupu individualismu už od dob renesance, kdy začínají velké objevy mechanickosti kosmu (Galilei, Kepler, Koperník) a přírodních zákonitostí (Newton). Postupnou racionalizací mechanických principů a řádů však bylo celostní vidění a porozumění světu vytlačeno zásadním





rozdělením na samotný proces racionálního (nejlépe matematického) myšlení (u Deckarta na myšlení, tedy „*res cogitans*“) a na ostatní vědy (u Deckarta spadající pod tzv. věci roztažné, tedy „*res extensa*“). I na univerzitách došlo přirozeně k rozdělení na přírodní vědy (*natural sciences*) a na duchovní vědy (v Německu: *Geisteswissenschaften*), které dnes pod vlivem anglických myslitelů nazýváme „*humánní vědy*“ (*human science*), které se začaly soustřeďovat samy na sebe. K nim jsme přiřadili i etiku.

Už angličtí empiristé si neuměli představit, že filozofie, dějiny či psychologie a pedagogika nebo etika by se mohly dovolávat stejně hodnotné platnosti jako exaktní vědy. Je zřejmé, že etické myšlení a zdůvodňování se v novověkém vědeckém a technickém optimismu a pozdějším pozitivismu nemohlo vejít do racionálně a empiricky strukturovaných oborů s jejich rigidní metodologií. S tímto rozdělením samozřejmě souvisí i dnešní sklon k algoritmickejšímu pojetí ekonomie, mechanickému (IT) pojetí účetnictví, papírovému pojetí auditu a dokonce formálně literárnímu a účelovému pojetí obchodního práva. Univerzální (také univerzitní) zastřešení vědy bylo rozdrobeno vývojem poznání na samostatné obory, předměty, specializace.

Pokoušíme-li se to shrnout, celost byla nahrazena jednotlivostmi. Dlouhodobá platnost a spolehlivá kontinuita byla vytlačena důrazem na momentální a krátkodobou výhodnost. Obecné dobro sníženo na vlastní a lokální užitek. Stále platná osobní zodpovědnost ve „vertikální rovině“ byla zrelativizována na trend doby do „horizontální roviny“ (E. Kohák). Ačkoliv se snažíme porozumět mnohým důvodům a podmínkám dnešního stavu, musíme smutně konstatovat, že univerzálně zastřešená bohatost společenských hodnot a hodnot lidství byla zredukována většinou na kritérium úzce ekonomické nebo mocensky-politické. Pozitivističtí myslitelé pravděpodobně netušili, že kromě vítaného vědecko-technického rozvoje otevřeli cestu také největším tragédiím a totalitám 20. století.

Etické dilema jednotlivce

Pokud listujeme v potíštěných stránkách naší minulosti, můžeme z nich vyčíst již zmíněný směr myšlenkového pohybu, který ústí do široce rozvětveného vějíře přírodních a společenských věd. U exaktních věd stále vyžadujeme po studentech, ekonomech a účetních co nejpřesnější data a dodržování postupů a metod. Ve společenských vědách – a konkrétně v etice – se nám mnohé principy, pojmy a metody rozkládají,

vyprazdňují a proměňují. Samotný význam slov se nám ztrácí v podivných abstrakcích a je zpochybňován protichůdnými interpretacemi. Ale i v auditorské praxi je zřejmé, že posuny ve významu slov, jejich smyslu a perspektiv jsou nebezpečné pro hodnověrnost samotných čísel. Moderní pozitivismus a mechanický materialismus nám však přestal připomínat obecná ontologická či axiologická měřítka. Jak potom můžeme mít jistotu, že naše kompletní interpretace (např. auditorských zpráv) je správná?

Poslední velké společenské koncepty (komunistické či liberální) prošly mnoha adaptacemi. Některé z nich jsou příliš mladičké, nedomyšlené a účelové na to, aby si mohly nárokovat dostatečné záruky a volbu pro společenské porozumění, které by mělo být směřodáté i pro příští generace. Můžeme se samozřejmě vrátit k dřívějším nosným systémům, ovšem s tím, že se je budeme snažit znovu a znovu odborně i osobně promýšlet a aktualizovat jejich principy v nových podmínkách.

Auditorství spadá do oboru ekonomie, která byla už před pár tisíciletími chápána jako „správa domu“ (oikonomia, odvozeno od řeckého oikos – dům, a nomos – řád, zákon). Pojem nám připomíná podstatné východisko naší práce, kdy celkový stav a potenciál „domu“, organizace je hlavním smyslem a cílem naší činnosti. Smysl podniku je (měl by být) také podstatnou perspektivou jakéhokoliv auditu. Těžko je v tomto kontextu pochopitelný častý výrok: „já jsem jen právník,... já jen ekonom,... já jen daňový odborník...“. Smysl celku není nikdy redukovatelný na procenta ani vyjádřitelný v číselné tabulce. Smysl jakéhokoliv komplexu je vždy vázán na kategorii vztahovou. Etická výzva proto obsahuje otázky po cíli a celkovém smyslu podnikání, který přesahuje finanční zisk. Hodnotový smysl, jenž transcenduje úzký ekonomický pohled, se ptá po hodnotách pro obec, kde firma pracuje, pro společnost, které odvádí daně (které ovšem zase mají sloužit společnosti), pro zaměstnance, okolní krajinu, ve které sídlí, a ovlivňuje další a další souvislosti. Ekonomie a finančnictví je společenskou vědou. Škoda, že obor ekonomie tak rychle zapomíná na své mateřské zázemí filozofie.

Lidské tázání si všímá všech postojů i signálů směrem k vizi, strategii, cíli firmy. Jaké signály vysílá management svými postoji ve vztahu k majetku, kapitálu, investičním rozhodnutím, prioritám strategického plánování, zaměření investic a skladbě režie. Firma, instituce plní samozřejmě důležitou společenskou funkci. Jen uvažme, kolik hodin, dnů a let tráví samotní majitelé a manažeři spolu se všemi zaměstnanci v práci. Všichni pak o pracovních záležitostech přemýšlí a hovoří často i mimo prostředí podniku, doma nebo s přáteli. Mnoho lidí se zabývá právě osobními postoji a stylem řízení a řešení pracovních problémů ze strany vedoucích manažerů. Anebo je tématem diskuzí chování spolupracovníků, role politiků, trendů okolních zemí apod. Tudy bychom mohli dál přemýšlet nad otázkou, co znamená

být dnes podnikatelem a jakou zodpovědnost obsahuje manažerská práce.

Etické výzvy proto nejsou správně chápány, pokud se vykládají jako nějaký vedlejší, spíše citový, emoční, málo racionální, neekonomický apel, spíše pro sociálně slabší a nemocné, seniory, ženy s dětmi apod. Etická výzva je vlastně pro velmi silné osobnosti, které jsou schopné zpracovat celou šíři vlivu svého podnikání. Zodpovědné chování je právě v dnešní době velmi rizikové a nezajištěné, neočkované a nepojistitelné proti nepochopení a osamocení. Zodpovědné a etické jednání je a bude vždy vysoce náročné a vysilující, protože vnímavá mysl si uvědomuje, že ji nikdo nevysvobodí z trvalého etického dilematu mezi tím, co jest, a tím, co být má, nebo by mělo být a mohlo být. Ve srovnání s alibistickými vytáčkami a pohodlnými odvolávkami na trendy prostředí je etika schována za literu a „lavírovací“ prostor zákona (někdy účelově formulovaným díky lobbistům) velmi slaboduchá a zbabělá.

Etická dilemata zároveň znamenají, že její (lidský) soud nemůže být nikdy absolutní. Z učebnic víme, že morálka má několik funkcí – *regulační, legitimační a opravňující*. Ani právník a auditor se proto nemůže spoléhat pouze na literu zákona s důrazem na vynucující či obranný aspekt práva. Etika proniká všemi obory a ptá se po našem lidství a příslušnosti ke společnosti, ve které žijeme a pracujeme. A když k některé

situaci litera nemluví, má promlouvat člověk sledující jejího ducha. Orientační kotvu představuje aktuálně Hans Küng, když mluví o tom, že globální hospodářství potřebuje také „globální ethos“.


V tomto smyslu rozumím i odst. 3 § 7 kárného řádu Komory auditorů: „Kárný orgán hodnotí důkazy podle svého vnitřního přesvědčení založeném na pečlivém uvážení všech souvislostí, okolností, způsobu, závažnosti a následků protiprávního jednání v případě v jednotlivých částech i v jejich souhrnu.“

Dušan Kučera

Mgr. Dušan Kučera, MBA vystudoval evangelickou teologii v Praze a v německém Friedensau, specializaci pastorální psychologii absolvoval na Andrews University. Pracoval 5 let jako duchovní, postupně přešel do práce v nakladatelství a poté do vedení několika institucí, deset let pracoval v organizační a personální oblasti managementu ŠKODA AUTO, a.s., Mezinárodní postgraduální studium absolvoval na Institutu pro průmyslový a finanční management v Praze ve spolupráci s Pfeiffer University. V současnosti je zodpovědný za exekutivní vzdělávání a MBA program na FPH VŠE v Praze, kde je zároveň doktorandem na katedře psychologie a sociologie řízení. Působí rovněž jako lektor.

Kopete za nás,
děkujeme!



 **faust**
software jako **výhoda.**

**Faust pokrývá celou
auditorskou agendu**
(spis, testy, výběr vzorků).

Dejte na doporučení Vašich
kolegů a **vyzkoušejte** systém
Faust přímo při Vaší práci.



Profesní etika



Libuše
Müllerová

Slovo úvodem

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 jak k vlastní profesi, tak k celé auditorské obci. 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



Karel B. Müller

odborných vědomostí i etických pravidel v praxi. Vzájemné vztahy etiky, nezávislosti a odpovědnosti i komunikace mezi auditory nejsou bezproblémové. V tomto článku se nad nimi pokusíme zamyslet.

Slovo etika je odvozeno z řeckého slova ethos a je spojováno především s Aristotelem, který etiku vymezoval jako nauku o dobrém životě. Ve filosofickém slovníku se dozvíme, že toto slovo má několik významů. „*Mravní principy, étos či morálka, se na počátku lidských dějin omezují převážně na zvyklosti, tj. na praktické normy chování, jež zprvu odpovídají v daleko větší míře celkovým potřebám pospolitosti než vnitřním, subjektivním potřebám jedince. Tato vnitřní potřeba subjektivního morálního vědomí se vytváří jen postupně, zvykáním, společenskou praxí a výchovou.*“ V moderní společnosti je etika spojována nejen se soustavou morálních norem, ale také s osobním svědomím a s odpovědností za důsledky přijatých rozhodnutí.

Hovořit o etice v auditorské profesi nelze odtrženě od etiky v podnikání, a ta zase bezprostředně souvisí s etikou ve společnosti vůbec. Auditóři působí v určitém společenském prostředí, jehož úroveň nutně ovlivňuje i úroveň jejich činnosti. Auditorská profese u nás je ve srovnání se západními státy relativně mladá, svoje etická pravidla si teprve postupně budovala, a to ve společnosti, kde byla etika v minulosti vytlačena z veřejného života a přesunula se částečně do rodiny a do neformálních skupin. Výchozí stav, zděděný po minulém režimu, kde švejkovským způsobem prezentovaná teze „kdo nekrade, okrádá rodinu“ se opakovala tak dlouho, až se stala normou, nevytvořil právě příznivé startovní podmínky pro období transformace naší ekonomiky z ekonomiky centrálně řízené na ekonomiku regulovanou trhem.

Způsoby regulace etiky

Praktické zkušenosti při uplatňování etiky ve společnosti a v jejích různých institucích znají tři metody řešení etických problémů:

- příkladné jednání lidí s výsadním postavením (veřejných osobností), které je pro ostatní vzorem a hodné následování,
- veřejné pokárání toho, kdo se podle společenského mínění prohřešil proti všeobecně uznávanému etickému chování, a veřejné poučení ostatních ze zjištěného pochybení dotyčného,
- napsání (kodifikace) pravidel, kterými je nutno se řídit a podle nichž je pak posuzováno etické či neetické jednání či chování.

Posuzovat jednání lidí s výsadním postavením, a můžeme jim s jistotou nadsázkou říkat celebrity, je dosti problematické. Je k tomu třeba dostatek informací, svobody projevu a občanské participace a odvahy. Je prostý občan kompetentní a připraven k tomu, aby hodnotil, jak se chovaly naše politické a ekonomické špičky v období privatizace, zda dobré úmysly se neobrátily ve špatné skutky, zda nepodcenili mravní úroveň společnosti? Teprve historie patrně zhodnotí, jakým způsobem probíhala z hlediska společenské morálky a etiky ekonomická transformace naší společnosti v devadesátých letech. Nepochybně původ peněz vstupujících do privatizace, přechod politických špiček minulého režimu do ekonomiky a obsazení lukrativních míst ve statutárních orgánech, vznik soukromých bank a následně jejich krachy, zakládání investičních fondů a jejich vytunelování stejně jako vytunelování některých zprivatizovaných podniků, to vše negativně ovlivnilo podnikatelské prostředí ve společnosti. Mnohé z těchto praktik, často ještě rafinovanější a těžko prokazatelné, nejsou vymýceny ze společnosti dodnes. Vidíme a hlavně slyšíme to ze sdělovacích prostředků dnes a denně v souvislosti s odhalováním korupčního jednání vlivných politických představitelů. Důsledkem toho je ne/mocná společnost, kde smlouvy jsou často jen cárem papíru, který není nutno brát vážně, kde je rozšířená představa o podnikateli jako o člověku bez skrupulí a pohybuje se na samé hraně zákona, který neplní své daňové povinnosti a není za to nijak postihován, kde neplacení závazků se stalo normou a výhodnou formou úvěrování ve srovnání s nevýhodnými bankovními úvěry a kde se poctivý podnikatel k veřejným zakázkám nebo k dotacím bez úplatku nedostane.

Těžko se pracuje auditorovi v takových podmínkách. Jak se má auditor zachovat při auditu krachující společnosti, která je programově vytunelovaná vlastníky, kteří si audit objednali jen proto, že je k tomu nutí zákonná povinnost a kteří o „tunelu“ velmi dobře vědí? Má auditor potvrdit, že účetní závěrka je v tomto případě věrným a poctivým obraz skutečnosti? Nebo komu

prospěje či naopak koho poškodí odmítnutí výroku? Stojí vlastníci o to, aby auditor upozornil uživatele účetních informací ve své zprávě na to, že je ohrožena zásada nepřetržitého trvání společnosti v dohledné budoucnosti (going concern) a když to udělá, zaplatí mu společnost za tuto „medvědí službu“? Provinil se auditor, když neupozornil na negativní vývoj auditované společnosti včas a jakým způsobem to měl udělat? To vše jsou otázky, na které se mezinárodní auditorské standardy snaží poskytnout auditorovi návod na řešení, kladou důraz na rizika, na která se má auditor zaměřit již při plánování auditu, zejména pak na rizika podvodu. Auditor neodpovídá za špatné hospodaření společnosti, ale odpovídá za názor na účetní závěrku vyjádřenou ve výroku. Jestliže je z účetní závěrky zřejmé, že společnost špatně hospodaří, nebo že je předlužená, pak může auditor uživatele ujistit, že poskytuje věrný obraz finanční situace společnosti.

Veřejné kárání toho, kdo se provinil proti společenské morálce a etice, aniž by spáchal trestný čin a šel za to do vězení, má v našich zemích bohatou tradici. Jestliže pomineme upalování čarodějnic ve středověku, pak vzpomeňme méně drastické, avšak zostouzející praktiky rovněž z této doby. Za Karla IV. údajně čekala podvodníky veřejná potupa ve formě nedobrovolného ponoření do Vltavy z Karlova mostu, za přihlížení davu. Ve stejné době existoval v každém městě tzv. pranýř, tj. podium na náměstí, kam byli ke kůlu přivazováni obvinění (např. nevěrné ženy) a tak vystaveni veřejnému posměchu. Ale nemusíme chodit do tak dávné minulosti. Ještě za nedávného socialismu existoval obdobný pranýř ve formě veřejné vývěsky, kde bylo zveřejněno jméno toho, kdo byl přistižen, že krade v samoobsluze, a koho tedy kromě pokuty čekalo takovéto veřejné zostuzení.

V profesích, které mají charakter svobodného povolání, mezi něž patří i auditoři, jsou „strážci profesní etiky“ samosprávné komory. Právě boj o povinné členství, které v opakujících se vlnách profesní komory svádějí, je především bojem o možnost kontroly odborné kvality profese a utváření i dodržování etických norem. Představa některých současných politiků, že co neuřídí stát, zreguluje trh, je v tomto směru naprosto naivní a scestná. Jeden z našich předních historiků a první premiér z období transformace Petr Pithart v této souvislosti uvedl¹: „Profesní samospráva, komory s povinným členstvím, to jsou dosud nevyužité rezervy v našem zatím marném úsilí pomoci na svět troše elementární slušnosti v podnikání. Je-li právo jen minimem morálky, pak si její větší díl musíme uhlídat sami, bez státu. Ve světě je to už dávno samozřejmé.“ A nutno dodat, že dnešní situace v porovnání se situací v devadesátých letech není o nic radostnější.

Pravidla jednání a chování jsou ovlivňována normami různého stupně závaznosti. Nejzávažnější normou jsou zákony, které jsou páteří právního řádu v každé moderní společnosti. Je však třeba mít na paměti známou a již zmíněnou Kantovu tezi, že „právo je jen minimem morálky“. To na jedné straně klade velké nároky na zákonodárce ve smyslu toho, aby zákony neumožňovaly nemorální jednání, na druhé straně není možné chtít na zákonech, aby upravovaly absolutně všechno. Zákon, který umožňuje nemravné jednání, nemusí být ještě špatný. Důležitá je i praxe jeho výkladu, praxe soudní i praxe ostatních orgánů veřejné moci. Pokud budou zákony vykládány tak, že „co není zakázáno, je dovoleno“, stane se tvorba legislativy nekonečným příběhem, ve kterém budou legislativci permanentně zalepovat mezery v zákonech, kterých využívají jejich vykladači. Všeobecně však platí, že pouze zákon morální jednání zařadit nemůže. Je na zákonodárcích, aby zvážili, co je nezbytné upravovat zákonem a co může obstarat návazná legislativa nižšího stupně. V tomto směru hrají nezastupitelnou roli etické kodexy. Žádný právní řád nemůže být účinný, pokud se neopírá o širší rámec morálních norem.

Zdůrazňování potřeby dodržovat etické normy v chování a jednání ovšem není nic nového. Můžeme říci, že nejstarším a zároveň nejrozšířenějším etickým kodexem všech dob je „desatero božích přikázání“. To jednoduchou a srozumitelnou formou definovalo pravidla slušného chování ve společnosti obecně. V oblasti podnikání se problémy etiky začínají objevovat již v první polovině dvacátého století. Podniky vyhlásují svoje firemní kréda², v nichž demonstrují svůj vztah k etickému chování. Např. společnost J. C. Penney Company vyhlásila v roce 1913 jako svoje firemní krédo základní kodex obchodního postupu, odrážející filosofii podnikání, kterou zastával zakladatel firmy. Jedna ze sedmi zásad se přímo vztahovala k etice: „*Každý svůj postup, metodu či akci musíme posuzovat podle toho, je-li v souladu s tím, co je správné a spravedlivé*“. Ve čtyřicátých letech např. vydala společnost Johnson & Johnson své firemní krédo, které vytyčovalo etickou odpovědnost firmy vůči zainteresovaným skupinám – zákazníkům,



¹ Petr Pithart: Stavovská čest se vytratila, HN 9. 9. 1999

² Marie Bohatá: Vznik a vývoj etických kodexů, seminář pořádaný Centrem pro etiku a ekonomii v byznysu, leden 1996



zaměstnancům, veřejnosti, vlastníkům. Firemní kréda deklarovala vyspělost firemní kultury, poskytovala jisté záruky spolehlivosti a solidnosti.

Pro potřebu zaujímat v podnikání etický postoj či stanovisko se v sedmdesátých letech vyslovuje řada významných ekonomů. Upozorňují na to, že tržní mechanismy a právní systém nejsou vhodné pro regulaci podnikatelského prostředí. Nositel Nobelovy ceny za ekonomii z roku 1974 Kenneth Arrow upozornil na to, že „externality a informační nerovnováhy vyvolávají potřebu, aby společnost regulovala etickou povahu podnikatelské činnosti“. Profesor práva Christopher Stone požadoval ve své knize *Where the Law Ends* (1975), „aby omezení tržních a právních systémů byla překonána větším důrazem na etické principy“.

Další formou, vyhledávanou řadou firem, kterými se řídí etika jejich podnikání, jsou tzv. deklarace hodnot. Mají formu zřetelného prohlášení, zaručující kvalitu firemních výrobků, bezpečí zákazníků i prezentující zájem o problémy zaměstnanců. I když tyto deklarace nejsou věnovány výlučně pouze etice, regulují pravidla chování firmy tak, aby základní etická pravidla byla dodržována. Velký vliv mají tato pravidla zejména ve společnostech, jako je např. McDonalds, kde tyto hodnoty, vyhlášené jejich zakladateli, působí dlouhodobě.

Detailní řešení etických postojů firem pak představují etické kodexy. Jsou jedním z typických produktů anglosaského světa. V současné době více než 90 procent amerických společností má etické kodexy, které se svým rozsahem pohybují od několikastránkových až po objemné brožury. Nejčastěji řešenými problémy v kodexech ze 70. let je střet zájmů, dodržování zákonů, příspěvky politickým stranám, přijímání darů a zneužívání informací. V té době se většina tvůrců kodexů spoléhala více na schopnosti zvládnout dozor nad uplatňovanými praktikami, než že by si kladli za cíl vytvářet takové prostředí, v němž je neetické jednání těžko představitelné a uskutečnitelné, což mohou etické kodexy ovlivnit jen zprostředkovaně.

Do etických kodexů firem se v současné době významně promítá úloha marketingu tím, že řeší vztahy se zákazníky, dodavateli a konkurenty. Existence etických kodexů má bezesporu svůj význam, přesto jsou již léta kritizovány. Hlavními námitkami proti nim jsou tato tvrzení:

- jsou to pouze fráze a krásná slova vydávaná jen za účelem dobrého vnímání firmy veřejností,
- jsou příliš obecné a neodrážejí specifika oboru činnosti firem,
- nemají smysl, pokud neobsahují sankce,
- není v jejich silách změnit vrozené a osvojené chování jedinců,
- omezují právo jedinců zaujímat individuální postoje.

S touto kritikou nelze jednoznačně souhlasit. Záleží na každé jednotlivé firmě či organizaci, jak vážně bere pravidla stanovená ve svém etickém kodexu a jak kontroluje jejich dodržování. Komora auditorů založená ze zákona jako jedna z profesních komor s povinným členstvím, kontroluje činnost auditorů prostřednictvím vnitřních norem, jejichž významnou součástí je i etický kodex.

Etika podnikání v České republice

Na přelomu osmdesátých a devadesátých let v souvislosti s rozvojem podnikání u nás začaly probíhat četné diskuse o etice v podnikání. Zpočátku byly tyto aktivity propagovány spíše akademickou obcí než podnikatelskou sférou. Významným krokem bylo vytvoření občanského sdružení „Společnost pro etiku v ekonomice“ (SEE) v roce 1994. Za svůj cíl si vytyčilo³:

- podporovat etické myšlení ve všech oblastech našeho života a obzvláště v ekonomice, výchově a vědě,
- rozšiřovat informace o etice v podnikání získané v zahraničí,
- spolupracovat s domácími sdělovacími prostředky,
- pořádat přednášky, semináře, diskuse a neformální setkávání členů.

Od svého založení zorganizovalo SEE několik mezinárodních konferencí, mnoho seminářů a diskusních setkání. Největší událostí byla 10. výroční konference EBEN (European Business Ethics Network) v roce 1997 nazvaná „*Jak uvádět podnikatelskou etiku do praxe*“, která proběhla pod záštitou prezidenta Václava Havla.

V roce 1998 bylo v ČR založeno občanské sdružení Transparency International Česká republika (TIC) jako pobočka mezinárodního protikorupčního hnutí Transparency International. Jeho založení je důsledkem zvýšeného zájmu o etické problémy ve společnosti včetně korupce, která se stává nejen naším, ale celosvětovým problémem. Posláním tohoto sdružení je především:

- napomáhat ke zlepšování informovanosti o problémech souvisejících s korupční tematikou,
- přispívat k šíření metodiky otevřenosti obchodních transakcí,
- sledovat konkrétní případy výskytu korupce a informovat o nich veřejnost,
- informovat státní orgány, zastupitelské sbory, vzdělávací instituce a veřejnost o osvědčených postupech boje proti korupci apod.

³ Marie Bohatá: Etika a integrita v ČR, konference European Business Ethics Network, září 1997

Postupné zvyšování zájmu o otázky etiky, i když v tomto směru zatím není příliš velký důvod k optimismu, lze u nás zaznamenat. Některé prestižní firmy již mají svoje etické kodexy, i když není zatím jisté, zda nejde jen o jakousi módní záležitost využívanou k reklamním účelům. Význam osvěty si uvědomují také mnohé univerzity a začleňují do výuky kurzy podnikatelské či hospodářské etiky. Takovým příkladem může být kurz *Etika podnikání v obchodě* nabízený v magisterském programu na druhé fakultě Vysoké školy ekonomické v Praze. Jeho cílem je seznámit posluchače s etikou podnikání v obchodě včetně ochrany spotřebitele, s principy ochrany hospodářské soutěže, spotřebitelskou politikou státu a státním dozorem v obchodě a osvojit si zásady korektního podnikání v obchodě. Stejně tak si mnohé vzdělávací agentury začínají uvědomovat, že téma etiky je nezbytné zařazovat do svých vzdělávacích programů.

Etika auditorské profese

Profesní etika v různých povoláních není ničím jiným než podmnožinou obecné etiky. Autoři R. K. Mautz, H. A. Sharaf uvádějí ve své publikaci „*The Philosophy of Auditing*“, *American Accounting Association, Sarasota 1961*, že „*etické chování v auditu není ničím jiným než specifickou aplikací obecného chápání etického chování, které rozvinuli filosofové*“⁴.

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 auditori 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. Důležitým faktem je dále to, že Komora auditorů ČR je již od roku 1994 členem Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců (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. Základní pravidla etického chování upravená tímto etickým kodexem jsou prezentována v jiném článku tohoto čísla.

Závěrem

V souvislosti s popsanou historií etických kodexů byla zmínka o důvodech, proč jsou etické kodexy často kritizovány. Uvedené nedostatky kodexů však mohou platit pouze tam, kde daná pravidla jsou jen doporučená a často nejsou brána vážně. V oblasti auditu je situace jiná, dodržování pravidel etického kodexu je pro auditory závazné. Význam regulace této profese neustále roste zejména v souvislosti s předpokládaným zapojením naší země do mezinárodních struktur. Liberalizace profese auditorů a účetních expertů, s níž se počítá v rámci EU, klade vysoké nároky na profesní odbornost současně s požadavkem přísné kontroly jak této odbornosti, kvality poskytovaných služeb, tak i dodržování etických norem. Volný pohyb pracovních sil v rámci zemí EU vyžaduje, aby byla zajištěna srovnatelná úroveň auditorské profese ve všech členských státech při současném zabezpečení její vysoké profesionální úrovně. V České republice by takovou záruku měla poskytovat kromě Komory auditorů i Rada pro veřejný dohled nad auditem, zřízená zákonem o auditorech. Podle tohoto zákona se výkonem veřejného dohledu rozumí mimo jiné i kontrola auditorů, zda dodržují auditorské standardy, etický kodex a vnitřní předpisy komory.

**Libuše Müllerová
Karel B. Müller**

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc. působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994 - 2006 jako vedoucí katedry. Od roku 1990 působí jako auditorka a patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR. Od počátku existence KA ČR do roku 2000 a v letech 2005 - 2010 byla členkou Rady KA ČR (nyní Výkonný výbor) a dosud působí jako člen zkušebního výboru KA ČR. V období 2010 - 2011 byla členkou Rady pro veřejný dohled nad auditem s odpovědností za zkoušky a vzdělávání. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady.

Doc. PhDr. Karel B. Müller, PhD. vystudoval filozofii na FF UK (1996) a postgraduálně politologii na FSV UK (2002). Od roku 1999 přednáší na VŠE v Praze na katedře politologie. Působí také na New York University v Praze a na Metropolitní universitě v Praze. V minulosti vyučoval také na FSV UK, FHS UK a na Universitě v Nottighammu ve Velké Británii. Je autorem řady odborných i populárně naučných knih a článků v české i anglickém jazyce. Odborně se věnuje především otázkám občanské společnosti, politické kultury a procesům demokratizace a evropeizace (více na www.karelmuller.eu).

⁴ Vladimír Králíček, Libuše Müllerová: Auditing, Svaz účetních, učebnice pro certifikaci ACCA, 1998 (str. 46)

Kde se vzaly tu se vzaly ... etická pravidla a etické kodexy



Lucie Atkinsová

Veřejnost o jejich existenci zatím spíš neví. Někteří je neberou zcela vážně a další věří, že s jejich pomocí dojde k obrodě v jejich profesi. Jisté je, že v posledních letech vznikla řada etických kodexů obsahujících etická pravidla, a to nejen pro nová povolání doposud eticky nevymezená a neusazená (příkladem může být povolání porodní asistentky), ale

rovněž v profesích, které nové nejsou (advokáti, soudci, státní zástupci) a kde se etická pravidla vyskytovala již dříve, i když nyní jsou nově definována a uspořádávána do etických kodexů.

Jakou úlohu mají tyto etické kodexy, ve smyslu co od nich můžeme očekávat, není ještě v řadě profesí zcela jasně či plně uznávané. I jen v rámci právnických profesí existují silné rozdíly mezi etickými pravidly reflektující specifika té které právní profese. Nelze tedy dospět k nějakým vždy a všude platným zobecněním. Můžeme pouze nahlédnout do různých profesí a upozornit na jednotlivé zajímavosti spjaté s profesí a tím pádem i se souborem etických pravidel upravujícím výkon té které profese. Dále je nutno vzít v potaz institucionální strukturu, v jejímž rámci je ta či ona profese nebo funkce vykonávána.

Kdo nás tu soudí

Začneme u profese soudců. Snad každý věří, že by soudci měli být spravedliví. Co si každý pod spravedlností představuje, už tak jednotné není. Jako druhý požadavek na soudce bývá uváděno, že soudci musí být nezávislí a nestranní. Ani definování nezávislosti však není jednoduché. Na institucionální úrovni se pod tento požadavek řadí principy neodvolatelnosti a nepřelozitelnosti soudce. Na osobní úrovni se většinou dospěje k závěru, že nezávislost se míní neovlivnitelnost soudců, ať už vnějšími vlivy či tlaky existujícími uvnitř systému soudů. Důraz na první, vnější neovlivnitelnost jednoznačně souvisí s požadavkem na dělbu nebo spíše oddělenost mocí. V případě soudců je nejdůležitější oddělit soudce, resp. moc soudní od moci výkonné, nebo chápeme-li moc soudní jako součást moci výkonné, pak zamezení vlivů moci výkonné na rozhodování soudců. Soudce by měl rozhodovat nezávisle na jakýchkoliv vlivech okolí, pouze na základě zákona. Požadavek na nestrannost pak vyjadřuje přesvědčení, že by soudce neměl mít vztah k věci, straně či jakýkoliv jiný důvod pro nadržování jedné ze stran či pro ovlivnění vlastního rozhodování takovou výchozí situací.

Je to právě požadavek na oddělení mocí, který umocňuje význam toho, kdo a jak vytváří pravidla pro výkon

soudcovské funkce. Existuje právní úprava výkonu funkce soudce, zejména zákon o soudech a soudcích a dále existuje profesní organizace, Soudcovská unie, která vytváří a přijímá etická doporučení pro soudce. Existuje také přesvědčení, že právě z důvodu ochrany nezávislosti soudce nelze v případě soudců postupovat tak, aby úprava výkonu funkce byla nařízena a vynucována zvnějšku. Tedy alespoň ne v oblasti etiky. Naopak se předpokládá, že etická pravidla organicky vyrostou ze soudcovské praxe a z praxe každého soudce potýkajícího se s etickými otázkami. Utváření etických pravidel, jejich interpretace a zároveň jejich upevňování na půdě organizace sdružující a reprezentující soudce se tak jeví vhodnou cestou k naplnění tohoto cíle. Jen tak dojde k náležitému ztotožnění se nebo snad lze říci zvnitřnění si etických pravidel a norem.

Nepochybně máme i další nároky na soudce. Dle mnohých by měl soudce být osobou s vysokým morálním profilem. Tento požadavek tak v podstatě upřednostňuje, aby v samém centru soudcovského etického chování stálo a hrálo hlavní roli svědomí soudce, a nikoliv vynutitelnost dodržování zákonů a příkazů zvnějšku či tlak na konformitu existující uvnitř systému. To samozřejmě nevyklučuje existenci disciplinárních postihů za vyskytující se excesy v chování či postupu zcela odporujících etickému výkonu funkce soudce. Nicméně etickou zodpovědnost soudce chceme vidět jako zvnitřnělou, tj. samotným soudcem uznávanou hodnotu.

To je značně problematické především proto, že etická pravidla jsou ještě stále utvářena, dotvářena i přetvářena. Dodnes se vedou spory například o přípustné míře politické angažovanosti soudce. Vedle otázky přípustnosti členství soudce v politické straně tak například není jisté, zda a nakolik se soudce může zapojit do kritiky současné vlády, respektive jí navrhovaných programů a postupů. Rovněž lze jen stěží vystopovat pravidla pro občanskou angažovanost soudce. Na toto není v naší společnosti dodnes vytvořen jednotný názor ani mezi veřejností ani mezi soudci samotnými.

Kde chybí žalobce

Ještě komplikovanější je situace u profese státních zástupců. Do značné míry jsou komplikace výsledkem historického utváření této profese, respektive její komunitické minulosti. Za účelem přivlastnit si kontrolu nad tím, kdo bude odsouzen a jaký trest mu bude vyměřen, předali komunisté na počátku padesátých let prokuraturu do rukou ministerstvu spravedlnosti. Teprve s odhalením a odsouzením kultu osobnosti byla nezávislost prokuratury opět alespoň částečně obnovena. O to překvapivěji působilo rozhodnutí z počátku devadesátých let podřídit, alespoň na personální úrovni, nově

vzniklé státní zastupitelství opět ministerstvu spravedlnosti. Tady nejde jen o ten fakt, že ministr spravedlnosti je nadřazen nejvyššímu státnímu zástupci, ale o dalekosáhlé důsledky toho systému, kdy má moc výkonná (ministerstvo) personální pravomoci a tím také možnost ovlivňovat výkon správy státního zastupitelství. V rámci institucionálního uspořádání je pak tento efekt umocněn strukturou správy státního zastupitelství, kdy jsou vedoucí pracovníci jmenováni přímo ministrem spravedlnosti a kdy mezi těmito vedoucími pracovníky a dalšími státními zástupci jsou hierarchické vazby nadřazenosti a podřazenosti. V této situaci je nestrannost státních zástupců zpochybnitelná.

Zákonné záruky nestrannosti ve smyslu neovlivnitelnosti se v souvislosti s mírou politických vlivů doléhajících především na nejvyššího státního zástupce jeví jako nedostatečné. Další problematickou oblastí je oblast rozpočtová, kdy státní zastupitelství, na rozdíl třeba od veřejného ochránce práv či ústavního soudu, nemá samostatnou rozpočtovou kapitolu. Státní zastupitelství tak jen stěží může být považováno za nezávislé na správě ze strany ústředních správních orgánů, respektive ministerstva spravedlnosti. K nápravě této situace nevede pouhý disciplinární dohled nad státními zástupci ve formě kárného soudu či prosazování etických pravidel obsažených v kodexu Unie státních zástupců, ale systémové změny vedoucí k odpolitizování, rozpočtovému osamostatnění a k nové koncepci úřadu státního zastupitelství jako úřadu na vládě a ústředních správních orgánech nezávislého a plnění funkce kontroly moci výkonné zvnějšku. Teprve s touto proměnou si může státní zastupitelství dobít možná ne úplně ztracenou, ale značně podrytou důvěru veřejnosti a všemi uznávané místo ve fungování justice.

Snad nejčastěji opakovanou kritikou na adresu státních zástupců je ta výtka, že se věnují potírání menšího zla a chytání méně nebezpečných a méně škodlivých pachatelů, zatímco „velké ryby“ nikdy nechytanou, protože k jejich chytání se ani neodhodlají. I tato kritika tak míří ve své podstatě k obžalobě z příliš úzkého propojení politických a jinak vlivných lidí s justicí a dává žít představě, že existuje omezení vyvíjející tyto elity. Jinými slovy, předem nebo v dostatečném předstihu je určeno, kdo je nebo může být považován za viníka či vůbec obviněn. Oddělení politických zástupců, resp. politicky jmenovaných hodnostářů (ministra spravedlnosti) od fungování státního zastupitelství na úrovni personální i jiné by snad pomohlo tuto představu a její kořeny vymýt.

Jak umravnit advokáty

Vztah klienta a advokáta je vztah zvláštní, neboť advokáti jsou povoláni a připravováni k poskytování zvláštních služeb, a to poskytování právní rady a pomoci. Vzhledem k nerovnoměrnostem existujícím v tomto vztahu existuje jak zákonná úprava tohoto vztahu, zejména v zákoně o advokacii, tak také řada stanoviských předpisů upravujících práva klienta a povinnosti advokáta. Mezi stanoviské předpisy patří také etický kodex vydaný Českou advokátní komorou.

Pravidel upravujících vztah klienta a advokáta je přítom celá řada, jelikož úprava pokrývá celou řadu situací. Mezi nejvýznamnější z pohledu jejich pokrytí pravidly profesní etiky patří:

1. svobodná volba advokáta, omezení reklamy a povinnost odmítnout zastupování;
2. zásada mlčenlivosti a výjimky z této zásady;
3. zásada nezávislosti advokáta (vázanosti pouze pokyny klienta) a omezení této zásady;
4. odpovědnost advokáta za plnění povinností včetně povinnosti informovat klienta;
5. zastoupení advokáta (v rámci právní kanceláře nebo jiným advokátem);
6. ukončení spolupráce a úhrada honoráře a nákladů s právním zastupováním spojených.

inzerce



brožovaná
152 stran
259 Kč



vázaná
224 stran
339 Kč



brožovaná
296 stran
389 Kč



brožovaná
376 stran
349 Kč



K těmto výše pojmenovaným zvláštnostem a tím i zcela zvláštní úpravě vztahu klienta a advokáta se přidává ještě jakási dvojediná role advokáta jakožto zástupce klienta a obhájce jeho práv na straně jedné a poskytovatele právních služeb v rámci systému spravedlnosti na straně druhé. Na této dvojediné roli se tak promítá advokátova rozštěpená loajalita jak ke klientovi, tak k širšímu advokátskému stavu. Tato problematika si zaslouží bližší vysvětlení, protože je to právě tady, na pomezí této dvojí loajality, kde se nalézá řada etických dilemat.

Obecně platí, že k obhajobě práv a prosazování zájmů klienta užívá advokát veškeré dostupné právní prostředky. Omezení ve výběru stylu i v jednotlivých krocích spočívá v tom, že advokát musí postupovat tak, aby svým jednáním nesnižoval důstojnost advokátního stavu nejen před klientem, ale před celou veřejností. Podle etických pravidel tedy musí advokát jednat čestně, slušně a poctivě včetně toho, že jeho projev musí zůstat věcný a strážlivý a nesmí být vědomě nepravdivý (to se týká především navrhování důkazů či uvádění údajů v soudním či jiném druhu řízení).

Lze si představit, že toto nastavení pravidel může v určitém směru uvádět advokáta do eticky nepřehledné situace. Dejme tomu, že na počátku nastaví advokát svůj vztah ke klientovi jako vztah velmi otevřený, založený na vzájemné důvěře. Často je potřeba klienty přesvědčit, že jim při sdělení osobních a citlivých údajů nehrozí ze strany advokáta žádná újma. Klient, který ovšem advokátovi uvěří a svěří se mu například s tím, že osoba která mu má poskytnout alibi není věrohodná, ale je ochotna pro klienta i lhát před soudem, se může pak cítit advokátem „podveden“, když ten mu sdělí, že dotyčnou osobu nesmí díky omezujícímu stavovskému předpisu navrhnout soudu k předvolání. Advokát sám tedy může v určitém momentě váhat, zda má klienta pobízet ke sdílnosti a otevřenosti a sobě i jemu tak uzavřít jednu z možných cest k vyvinění klienta. Pokud se totiž advokát o možné nepravdivosti předvolávaného svědka nedozví, nemá povinnost takového svědka nenavrhnout a není vyloučeno, že soud klienta obvinění nezprostití. Naproti tomu se může vyskytnout situace, kdy si klient přeje velmi vyhraněný přístup k ostatním zúčastněným osobám sporu, a tento přístup může být ve svém výsledku jak úspěšný, tak silně kontraproduktivní. Zde je na místě, aby naopak advokát klienta poučil o možných dopadech a doporučil mu takový postup, který není ani v rozporu s klientovými zájmy ani na újmu stavovské důstojnosti advokáta.

Na nedávné konferenci jeden americký kolega uvedl, že ve Spojených státech je úloha etického kodexu praktikujících právníků trojí, co do důvodu a významu existence etických pravidel v kodexu obsažených. Tyto úlohy označil takto: inspirace, informace a regulace. Uvedl, že i v jejich zemi mají právníci nezřídka pověst nutného zla, se kterým je lépe se v životě nesesetkat. Snad právě proto největší a velmi vlivná profesní organizace sdružující veškeré právníky s licencí k poskytování právních

služeb – American Bar Association – vytváří, prosazuje a dohlíží na dodržování etických pravidel a trestá vyloučením a odnětím licence ty ze svých řad, kteří profesi takovou špatnou pověst vytvářejí, a naopak odměňuje ty, kteří dobré jméno profese hájí. Inspirační, informační a regulační úloha pravidel tady funguje zejména díky tomu, že neetické chování, je-li odhaleno, je potrestáno nebo přinejmenším označeno za neetické a nevhodné následování. Ten, kdo se takového chování či postupu dopustil, je shledán vinným či alespoň morálně odsouzen. K plnému docenění této úlohy, respektive k pochopení, proč lze působení etických pravidel chápat i tímto způsobem, mne dovedl komentář jednoho českého účastníka stejné konference, který potvrdil to, čeho jsme v našem prostředí nejednou svědky. Tvrdil totiž že: „Dokud se odklonění se od etických pravidel vyplácí mně i klientovi, dokud mě platí klient a dokud jsou ti, co klientovi vyhoví plně i když neeticky nepostihováni, ale spíš uznáváni vzhledem k jejich schopnosti zařídít i nemožné, tak dotud nemají etická pravidla žádnou šanci se prosadit.“ Není lépe formulované výzvy pro Českou advokátní komoru a pro české právníky obecně než toto tvrzení.

Pár slov závěrem

Závěrem si dovolím tvrdit, že etickým otázkám bychom se měli věnovat více, nejen v již odhalených případech porušení etických norem. Nejlépe již v průběhu studia na právnických fakultách. Řešení etických otázek pomáhá studentům utvářet si názor na jednotlivá jednání a postupy, se kterými se v praxi mohou setkat. Dle mého názoru je lépe je na to připravit pomocí diskuse na seminářích o etice, kde mohou sehrát zadanou roli v rámci hypotetického případu, než se s nimi setkat v rolích disciplinárně obviněných profesních kolegů.

Lucie Atkinsová

Mgr. Lucie Atkinsová, LL.M. vystudovala Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze a dále získala diplomu J.D. a LL.M. na University of Florida, kde je i členkou Floridské advokátské komory. V letech 2000-2002 působila na Středoevropské universitě, kde zbudovala nový kurz o právní argumentaci zakončený moot courtem s tematikou ochrany menšin podle Evropské úmluvy základních práv a svobod. V letech 2002-2006 spolupracovala se dvěma neziskovými organizacemi – Public Interest Law Initiative a Open Society Justice Initiative – věnujícím se mimo jiné reformě právního vzdělávání. V roce 2008 a 2010 se v roli soudkyně účastnila Mezinárodního azylového moot courtu. Od roku 2008 také každoročně připravuje argumentační seminář pro kliniku azylového práva. Od roku 2010 vyučuje na PrF MU, nově v Ústavu dovednostní výuky a inovace studia, a to předměty o právní argumentaci, profesní etice a některých technikách komunikace s klientem.

Etický kodex Komory auditorů České republiky

Něco málo historie

Etický kodex provází auditorskou profesi v České republice od samého začátku jejího vzniku v poslední dekádě minulého století. Je pravda, že 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 pravidla auditorské profese a vnitřní předpisy Komory auditorů se teprve začaly tvořit.

Etický kodex byl schválen tehdejší Radou komory 4. září 1995 s účinností od 1. ledna 1996. Kodex vymezoval tato základní pravidla chování auditorů:

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.

Následný zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., již etický kodex zmiňuje. 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 byla již Komora auditorů členem IFAC – Mezinárodní federace účetních a auditorů (od roku 1994). Vstup do této organizace byl samozřejmě doprovázen závazkem k přijímání maximálně jednotných vnitřních předpisů.

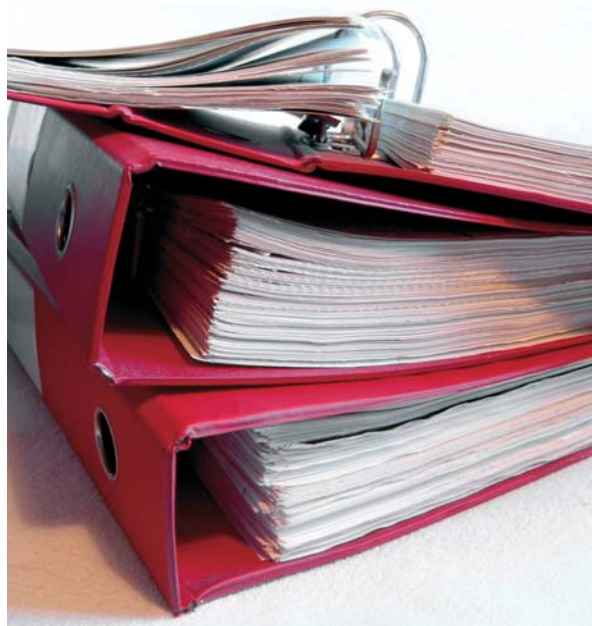
Organizace IFAC vydává etický kodex prostřednictvím Rady pro mezinárodní etické standardy pro účetní a auditory (IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants). Ta jako jedna z prvních reagovala na závažné problémy ve vývoji auditorské profese ve světě na konci minulého století a v listopadu 2001 revidovala svůj Etický kodex z roku 1996, který postojí auditorů a účetních znalců k otázkám etiky v profesi podstatně zpřisnil. Aktualizace Etického kodexu IFAC se zaměřila především na oblast nezávislosti auditora a stanovila koncepční rámec požadavků nezávislosti 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 auditora. K dosahování takto definovaných cílů je nutné, aby auditori plnili 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. Od té doby byl tento Etický kodex IFAC 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.

Současnost

Zákon č. 93/2002 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 nezávislost auditora jako jeden ze základních principů. Ten požaduje, aby auditor byl při provádění auditorské činnosti nezávislý na auditované osobě a nepodílel 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.

XVI. 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. Všem auditorům byl poskytnut český překlad, v jehož předmluvě se uvádí:

„Posláním mezinárodní federace účetních (IFAC) jak je uvedeno v její zřizovací listině, je „celosvětový rozvoj a posilování účetní profese používající harmonizované standardy s cílem poskytovat trvale vysoce kvalitní služby ve veřejném zájmu“. S cílem zajistit toto poslání Rada IFAC ustanovila Radu pro etické standardy účetních, jejímž cílem je vytvářet a vydávat ve své kompetenci vysoce kvalitní etické standardy a další stanoviska k využití auditory/účetními znalci celosvětově.“ Dále se pak deklaruje, že členské organizace IFAC nesmí uplatňovat méně přísné zásady než ty, které jsou uvedeny v tomto Kodexu.



Také poslední již zmíněné revidované znění Etického kodexu IFAC s účinností od 1. ledna 2011 bylo přeloženo do češtiny a přijato Komorou auditorů jako její vnitřní předpis. Jedná se o obsáhlý materiál, který je z hlediska obsahu rozdělen do tří samostatných částí.

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 jsou integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. O každém z těchto principů je následně pojednáno podrobněji.

Část B: Auditori, je nejobsáhlejší část kodexu, která popisuje, jakým způsobem mají auditori používat v určitých situacích koncepční rámec uvedený v části A.

V úvodu této části kodex uvádí, že auditori se při své práci dostávají do různých situací. Je nemožné definovat každou jednotlivou situaci, která může způsobit různé hrozby a které vyžadují 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 regulatorními 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 (samostatně a podrobně o nich pojednává sekce 200).

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 rozdělená do deseti sekcí, z nichž každá se podrobně věnuje některé z dále uvedených oblastí. Jejich podrobné zpracování by šlo nad rámec tohoto článku, avšak zmiňme se alespoň stručně o každé z nich.

1. **Získávání zakázek** se zabývá činností 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 v případě, kdy například alternativní stanovisko nevyhází ze stejného souboru podkladů, které měl k dispozici jiný auditor, nebo vychází z neúplné evidence.
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 zainteresovanosti, 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 vést k ohrožení dodržování základních principů. Auditor musí závažnost takové hrozby vyhodnotit, a pokud není možné je eliminovat, nesmí danou zakázku přijmout.
7. **Správu clientských 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 této sekce 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 vyvažování 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 předpokládaných uživatelů. I v tomto případě dodržování základního principu objektivity vyžaduje nezávislost na klientech, u nichž se ověřování provádí.

Část C: Účetní znalci, je část kodexu, která popisuje, jakým způsobem mají účetní znalci používat v určitých situacích koncepční rámec uvedený v části A. Tato část nepopisuje všechny okolnosti a souvislosti, v nichž se může účetní znalec ocitnout a v rámci kterých vznikají nebo mohou vzniknout hrozby ohrožující dodržení základních principů. Proto se účetním znalcům doporučuje obezřetnost v případě takových okolností a souvislostí. Jak se v těchto případech mají účetní znalci zachovat, je popsáno podrobně v jiném článku tohoto časopisu.

Závěrem

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. Ta dosáhla v posledních letech nezvyklého rozmachu. Kontrola dodržování pravidel etického kodexu, kterou provádí KA ČR v rámci kontroly auditorské činnosti prostřednictvím své dozorčí komise, by měla být zárukou toho, aby kvantita prováděných auditorských služeb nepohltila jejich kvalitu.

Libuše Müllerová



Otče, včera jsem udělal dva výroky bez výhrad.

Kresba: Ivan Svoboda

Účetní a etika



Magdalena
Králová

Když uslyšíte pojem účetní či účetnictví, tak slovo etika nejspíš nebude zrovna první asociace, která by vás v této souvislosti napadla. A přece k sobě tato slova mají nebo by alespoň měla mít blíž, než se na první pohled zdá.

Ač všichni obsah slova etika cítíme, připomenu jeho řecký původ ze slova ethos – mrav. Nejde však přímo o mo-

rálku. Etika se spíš snaží uchopit hodnoty a principy, které lidské chování v nejrůznějších situacích usměrňují. Z široké filosofie etiky se postupem času vyčlenila etika profesní. Profesní etika se pak snaží formulovat etické hodnoty, normy a principy, které budou považovány za správné. Snaží se odpovědět na otázku, co je správné, a to bez ohledu na motivaci. A protože účetní profese je zastoupena napříč všemi obory, není divu, že i v tomto konkrétním případě je nutné o profesní etice mluvit.

Co je však neetické, ještě vůbec nemusí být protizákonné. Formulace správnosti či nesprávnosti lidského chování je poměrně nesnadná. Pracujeme s velmi měkkou disciplínou. Život si proto vyžádal nutnost tyto hodnoty a principy alespoň částečně formalizovat a nepsaná pravidla více či méně kodifikovat. Začaly tak vznikat etické kodexy. Dokumenty, které upravují obecná i konkrétní pravidla v jednotlivých organizacích a profesích. Někdy se zdá, že jde o velmi moderní záležitost. Ale nebylo takovým etickým kodexem již Desatero Božích přikázání? Nebo přejdeme-li na pole profesní etiky, co taková Hippokratova přísaha? Zkrátka zkoumání etiky nejen v životě, ale i v profesi je velmi tradiční záležitost a je jen dobře, že v současné době zažívá svou renesanci. Myslím, že neexistuje odpověď na otázku, jak má vypadat správný etický kodex. Jsou zaměstnání nebo i profesní komory, kde se jedná o určité „desatero“. Takovéto etické kodexy mají nespornou výhodu, že jasně formulují principy, na nichž daná profese funguje. Není problém etický kodex v takovéto formě zveřejnit na viditelném místě styku s veřejností, a je vysoce pravděpodobné, že se s ním uživatelé služeb seznámí, aniž by je čtení unavilo.

A jak na tom tedy je účetní a jeho profesní etika?

I u účetních se setkáme s etickým kodexem a nutností jeho plnění. Či alespoň u části z nich. V rámci účetní profese funguje již od roku 1999 Komora certifikovaných účetních. Ta v rámci své působnosti vydala etický kodex, který usměrňuje činnost všech certifikovaných účetních v naší republice. Komora certifikovaných účetních se rozhodla přijmout etický kodex mezinárodní federace účetních IFAC, jehož je jako organizační jednotka Svazu účetních členem. Tento kodex má být souborem etických požadavků, který budou uplatňovat certifikovaní účetní při výkonu své profese v České

republice i v zahraničí. Hlavním posláním kodexu je přispět ke zvýšení kvality poskytování služeb a výkonu širokého spektra odborných činností zahrnovaných pod pojem účetní profese.

Za zmínku určitě stojí, že Komora certifikovaných účetních zde má působnost rozšířenu nejen na své členy, protože v tomto případě nejde o komoru ze zákona a členství v ní je dobrovolné. Naopak vykonává administrativní servis a bdí nad dodržováním etických norem všemi certifikovanými účetními, kteří systémem certifikace účetních úspěšně prošli. Systém certifikace účetní profese oslavil již patnáct let. Požadavky k dosažení certifikátu jsou vybudovány na třech pilířích – teoretické kvalifikaci ověřené zkouškami, řízenou praxí a právě přistoupením k etickému kodexu.

Předpokládá se, že certifikovaní účetní budou plnit etické požadavky stanovené kodexem. Je tedy v zájmu profese, aby každý případ jejich nedodržení byl disciplinární komisí Komory certifikovaných účetních prošetřen a v případě prokázání pochybení byla přijata disciplinární opatření. Jedním z nich může být až odebrání certifikátu.

K problematice etického kodexu se staví i Svaz účetních, který koncem prvního pololetí tohoto roku periodicky aktualizoval Akční plán. Tím členové IFAC prezentují dodržování členských povinností. Jako jeden z cílů deklaruje Svaz účetních zvyšování povědomí o etickém kodexu. Člen IFAC je totiž povinen své členy o etickém kodexu informovat. Dlužno však dodat, že i Svaz účetních jako celek je postaven na bázi dobrovolného členství. Ani jeho dosah tak není na všechny účetní. V České republice bohužel neexistuje právní úprava, podle které by mohl Svaz účetních od svých členů vyžadovat přijetí etického kodexu nebo by mohl své členy sankcionovat za jeho nedodržování. V rámci zmíněného akčního plánu však pověřil výbor Komory certifikovaných účetních k posilování disciplinárních procedur pro členy Komory v případech, kdy nebudou dodržovat etické zásady profesních účetních. Navazujícím cílem je zajistit, aby o existenci disciplinárních procedur byla informována i veřejnost a mohla tak disciplinární komisi Komory předkládat své podněty.

Rozhodně se nedá říci, že etický kodex profesních účetních by byl „jen“ desaterem. Má zhruba 80 stran. Na stěnu kanceláře jej nejspíš nevyvěsíme a o tom, zda jej do detailu přečtou návštěvníci internetových stránek, bych také pochybovala. Nelze snad ani říci, že by obsahoval více etických principů než jeho hubenější sourozenci. Má ale jinou výhodu, profesním účetním může posloužit jako vodítko pro řešení otázek etiky. Hlavním cílem není rozhodně definování více bodů pro následné vynucení sankcí. Naopak. Snaží se nacházet odpovědi na situace, které život přináší a my, účetní,

se v rámci své svobodné vůle máme rozhodnout. Důležité je, že kromě obecných ustanovení společných všem profesním účetním, řeší dále etiku účetního dle pozice, na které se daná osoba může nacházet, jde buď o profesní účetní provozující veřejnou praxi nebo o jejich kolegy v zaměstnaneckém poměru. To je zásadní dělení. Etické problémy, které s sebou život nese, se v těchto pozicích opravdu různí.

Začněme u profesních účetních v zaměstnaneckém poměru. Předně jejich pracovní život může být navíc ovlivněn etickým kodexem zaměstnavatele, ať již soukromé firmy, nebo nedávno novelizovaným Etickým kodexem zaměstnanců veřejné správy. Vynutitelnost dodržování etického kodexu u zaměstnance je do jisté míry snazší. Záleží na jeho formě. Nezávazná doporučení se však čím dál tím častěji mění do forem etických kodexů, jež zaměstnanci podepisují a jejichž nedodržení se pak může posoudit jako porušení pracovní kázně a vést až k ukončení pracovního poměru. Takto zavázán bude pracovník ovšem spíše k „vlastnímu“ kodexu zaměstnavatele než k Etickému kodexu profesních účetních. V praxi může dojít ke střetu zaměstnaneckých a profesních zájmů. Účetní v zaměstnaneckém poměru je povinen loajalitou vůči zaměstnavateli i vůči své profesi. Především je povinen plnit legitimní a etické cíle zaměstnavatele a uplatňovat pravidla a postupy určené k jejich dosažení. K tomu se mimo jiné zavázal podpisem pracovní smlouvy.

Zaměstnavatel však nemá právo žádat od zaměstnance, aby porušoval právní předpisy nebo profesní standardy. Nesmí rovněž vyžadovat, aby lhal nebo uváděl v omyl osoby, které zajišťují u zaměstnavatele ověřování, a to včetně požadavku na zamlčení některých skutečností. Profesní účetní v nadřazeném postavení navíc musí respektovat právo a povinnost podřízených formulovat a zastávat vlastní názor v účetních záležitostech a případnou rozdílnost řešit profesionálním způsobem. Při zadávání úkolů musí nadřízený profesní účetní též pečlivě zvažovat dostatečnou specializovanou průpravu a zkušenosti podřízeného kolegy.

Případná rozdílnost názoru na správnost účetních nebo etických záležitostí by se měla řešit interně ve společnosti po linii nadřízenosti a podřízenosti. V případě přetrvání problémů pak na vyšších úrovních řízení či např. až před dozorcí radou. Nelze-li zásadní rozpor vyřešit, může profesní účetní volit až podání výpovědi. Musí tak v souladu s etickým kodexem sdělit důvody, které jej k výpovědi přiměly. Nutno však zmínit, že povinnost mlčenlivosti mu obvykle brání sdělit tyto důvody dalším osobám. Jsem si vědoma, že ztráta zaměstnání je velkým problémem, což může někdy tlak na účetní v pracovním poměru zvyšovat. Na druhou stranu, určitá nedodržení profesních norem mohou vyústit až v trestný čin, což je komplikace, za kterou udržení zaměstnání už zcela jistě nestojí.

Podstatnou částí se etický kodex věnuje profesním účetním, kteří provozují veřejnou praxi. Zde je mimo

jiné řešení takový základní kámen etiky jako je odborná způsobilost, tj. poskytování jen takových služeb, ke kterým má profesní účetní kvalifikační předpoklady. Služby mají být provedeny poctivě, objektivně a v souladu s příslušnými právními a technickými standardy. Za tyto odborné služby má profesní účetní nárok na odměnu. I v ní poskytuje etický kodex vodítko. Tím však není nějaký typ sazebníku. Formulována je ovšem nutnost zohlednit kvalifikační předpoklady, odbornou přípravu a praxi, vynaložený čas i stupeň odpovědnosti.

Poměrně detailně se kodex věnuje i vztahům s jinými profesními účetními. Toto se týká například přejímání nových zakázek a souvisejícího nahrazení jiného kolegy, který provozuje veřejnou praxi. Najdete zde poměrně podrobný návod, jakým způsobem profesionálně zahájit, resp. ukončit práci s klientem. Významnou kapitolou je i propagace a získávání nových klientů. Nejrůznější formy reklamy jsou samozřejmě povoleny, ovšem za předpokladu informovat veřejnost objektivně, pravdivě a v mezích dobrého vkusu. Zakázány jsou ovšem reklamy, které tato kritéria nesplňují nebo navíc např. slibují klamná či falešná očekávání, používají srovnání s jinými profesními účetními či si činí neoprávněný nárok nazývat se expertem nebo specialistou v určitém oboru účetní profese. Etický kodex připouští uvedení v příslušném seznamu. Informace jako jméno a příjmení, kontakty nebo popis profesních aktivit nejsou považovány za reklamu. Etický kodex poskytuje cenný návod i v kategoriích propagace, jako je lektorská či autorská činnost, brožury, dopisní papíry, firemní tiskoviny aj. Vše s cílem posílit vážnost profese, prezentovat vhodným způsobem sebe, svou činnost či profesi jako celek a nepoškodit tím žádného z kolegů nebo profesní komoru.

Jak již bylo zmíněno, etický kodex účetních je téměř knihou. Nerada bych, aby se jevílo, že obšírné etické kodexy jsou lepší než ty, které jasně a stručně



V souladu s naším kodexem platí zásada: osobní sekretářka v žádném případě nesmí být atraktivní a sexy.

Kresba: Ivan Svoboda

formulují etické principy, na nichž je profese založena. V případě činnosti účetních však rozsáhlou a poměrně podrobnou úpravu vítám. Účetní profese není v České republice vůbec regulována. Vstup do profese je v podstatě volný. Ano, živnostenský zákon stanoví minimálně středoškolské vzdělání a potřebnou délku praxe. Ale když zaměstnavatel, řekněme fyzická osoba pracující jako tesař, potvrdí uchazeči skutečnost, že mu již pět let vede účetnictví, cesta k živnostenskému oprávnění je volná. V žádném případě nenaznačuji, že to apriori není kvalitní osoba, ale garance tu chybí. Vždyť jak i náš etický kodex ve svých úvodních částech deklaruje, význačným znakem účetní profese je převzetí odpovědnosti vůči veřejnosti. Řada subjektů vkládá důvěru ve správnost a objektivitu informací.

Je nezbytné si uvědomit, že účetní nejsou jen opisovači údajů z dokladů do účetních softwarů! Odpovědnost za účetnictví vkládají zákony do rukou statutárních orgánů. To je samozřejmě v obecné úrovni v pořádku. Ti však musí vložit důvěru ve své účetní, neboť jsou to nakonec oni, kdo musí v souladu s účetním právem (nebojím se toto spojení použít, protože co jiného je zákon o účetnictví a navazující vyhlášky jiného než součást právního řádu) sestavit oficiálně účetní závěrky. O jejich věrohodnost se pak opírají banky při rozhodování o úvěrech, společníci i akcionáři při výplatách dividend, vypořádacích podílů či podílů na likvidačním zůstatku. Obchodní partneři nahlíží do obchodních rejstříků na zveřejněné závěrky. Zákon přímo výsledek hospodaření z účetnictví určí jako východisko pro zjišťování základu daně. Manažeři spoléhají na účetní data při každodenním řízení a auditoři mají jeho důvěryhodnost zastřešit svým výrokem.

Navíc to nejsou jen účetní předpisy, které by měl kvalifikovaný účetní mít na zřeteli. A nejsou to jen zákony daňové, které v naší zemi často vnímají účetnictví jen jako prostředek zajišťování daňových příjmů do státního rozpočtu. Od účetních se očekává např. dodržení limitů pro platby v hotovosti, účetní pracující ve veřejné praxi se musí vypořádat se zákonem o ochraně osobních údajů. Vždyť informace, s nimiž pracují, mají důvěrný charakter, na což myslí i jejich etický kodex. Správné zobrazení skutečnosti v účetnictví nezřídka znamená orientaci v oblastech soukromého práva, a to jak smluvního, tak práva obchodních společností. Vždyť jen např. nutnost vyžádat si zápis z valné hromady jako podklad pro účtování o rozdělení hospodářského výsledku musí řešit účetní i v té nejmenší společnosti s ručením omezeným. Zákon o legalizaci výnosů z trestné činnosti přímo ukládá účetním na tomto úseku povinnosti. Jak má jejich plnění zabezpečit osoba, která nemá jasnou představu o etických pravidlech? Existuje i řada trestných činů, jejichž skutková podstata může být v souvislosti s vedením účetnictví naplněna! Namátkou zkreslování hospodářských údajů nebo úvěrové podvody. A pozor na relativní novinku – skutková podstata nepřekážení

trestného činu. Průlom do mlčenlivosti, jež může dopadnout i na profesní účetní. Tady je hranice správnosti rozhodnutí přece tak křehká. Etické předpoklady tu již jednoznačně nabývají vrchu před vzděláním a praxí.

Je jasné vidět, že nutnost dodržování etických kodexů není jen formalitou. Existuje řada střetů mezi osobami, zájmy či předpisy samotnými, jež bez vodítka v podobě kodexu nelze zvládnout. Samozřejmě jsou profese přístupné, takže lze najít účetního, který je vázán etickým kodexem z titulu příslušnosti k jiné profesní komoře nebo svému zaměstnavateli. Dokonce ani ti, kdo etický kodex nepodepsali nikde, nemusí být nutně horší, a nerada bych, aby tento článek takto vyzněl. Zdůrazňuji ale, že účetní, jež se k němu hlásí, tak učinili naprosto dobrovolně. Navíc jsou si vědomi, že při jeho zásadním porušení mohou přijít i o svůj profesní certifikát, jehož získání rozhodně nebyla lehká ani levná záležitost.

Věřím, že s šířícím se povědomím bude stále více účetních vnímat nutnost profesní etický kodex přijmout. Vždyť pro nejrůznější partnery, kteří jejich práce využívají pro svá další významná rozhodnutí, by vědomí, že právě jejich účetní není jen odborník, ale člověk vědomý si etických hodnot, znamenalo posun k vyšší jistotě a důvěře v účetní data. Etický kodex vnímám na tomto poli navíc tím nutnější, čím volnější je regulace účetní profese.

Magdalena Králová

Bc. Ing. Magdalena Králová absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze se specializací účetnictví a finanční řízení a později právnickou fakultu Masarykovy univerzity v Brně – právní specializací Právo v podnikání. Od roku 2000 je členem Komory certifikovaných účetních a od roku 2002 členem Komory daňových poradců. Profesionálně se věnuje účetnímu a daňovému poradenství pro malé a střední podniky v komerční i neziskové sféře. V současné době se aktivně podílí i na vedení profesních organizací, od roku 2010 jako místopředsedkyně dozorčí komise Komory certifikovaných účetních a od roku 2011 je členkou hlavního výboru Svazu účetních.



Etický kodex Komory daňových poradců ČR



Martin Tuček

Komora daňových poradců ČR (KDP ČR) přijala etický kodex jako soubor etických požadavků, které bude uplatňovat v rámci profese daňového poradenství. Jeho přijetí jednotlivými členy Komory je dobrovolné, neboť zákon ani stanovy Komory v současném znění nestanoví povinnost přijmout etický kodex při vstupu do profese. Je tedy jistě na místě otázka, jaký význam v takovém případě etický kodex má pro profesi daňového poradce v ČR. Pojďme se však nejdříve seznámit s jeho obsahem.

Etický kodex Komory daňových poradců (dále také „kodex“), schválený usnesením Valné hromady KDP ČR 24. 11. 2006 a následně doplněný usnesením Valné hromady dne 26. 11. 2010, vychází z právní úpravy daňového poradenství v České republice stanovené zákonem č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a dále z principu profesní etiky, který je zakotven v kodexu Confédération Fiscale Européenne (dále jen „CFE“), organizace zastřešující daňové poradenství v Evropě.

Kodex je kromě zákona dalším ze základních dokumentů upravujících pravidla výkonu daňového poradenství. Nad rámec zákona formuluje podrobněji požadavky kladené na daňové poradce s cílem zajistit dodržování vysokého profesního a morálního standardu v oblasti daňového poradenství. Etický kodex KDP ČR obsahuje následující ustanovení:

1. Nezávislost

Při plnění svých povinností daňový poradce vždy postupuje s plnou profesní nezávislostí. To se vztahuje jak na zastupování zájmů jeho klientů, tak na řešení střetu zájmů mezi daňovým poradcem, klientem, daňovou správou a dalšími zainteresovanými stranami.

2. Odpovědnost

a) *Daňový poradce vykonává daňové poradenství na svou vlastní odpovědnost. Odpovídá za svou práci a za práci svých zaměstnanců. Pokud je daňové poradenství poskytováno prostřednictvím právnické osoby, musí odpovědný daňový poradce zajistit, aby výkon a kontrolu nad výkonem daňového poradenství touto právnickou osobou zajišťoval daňový poradce.*

b) *Riziko daňového poradce z výkonu daňového poradenství v souvislosti s odpovědností za škody způsobené jeho profesním pochybením, nedbalostí nebo vznikající z jakéhokoliv jiného právně vynutitelného nároku obdobné povahy, je kryto odpovídajícím pojištěním jeho profesní odpovědnosti.*

3. Péče a svědomitost

Při výkonu své profese se daňový poradce řídí platnými právními předpisy, profesními pravidly a v jejich rámci pokyny klienta.

Tato zásada vyžaduje nezávislost při všech profesních úkonech a zejména vyžaduje objektivní přístup při posuzování určitého případu. Předtím, než daňový poradce přijme zakázku, měl by si pečlivě a podrobně prověřit, zda je schopen splnit požadované úkoly s náležitým zřetelem na své povinnosti a svou způsobilost.

4. Mlčenlivost

Povinnost zachovávat mlčenlivost se vztahuje na všechny informace, které daňovému poradci svěří jeho klient nebo s nimiž se seznámí během výkonu své profese. Daňový poradce zajistí dodržování mlčenlivosti každou osobou, které při výkonu daňového poradenství k takovým informacím poskytne přístup, především jeho zaměstnanci a spolupracovníky.

5. Slučitelné a neslučitelné činnosti

Daňový poradce by měl provádět pouze takové činnosti, které jsou přípustné a slučitelné s jeho profesí a které neohrožují dodržování předpisů, jeho profesních povinností, etiky a vážnosti profese daňového poradce.

6. Reklama

Daňový poradce může poskytovat pouze pravdivé informace o svých profesních činnostech.

7. Vztahy s profesními kolegy

Jednání poradce, které se dotýká ostatních daňových poradců, musí být v souladu s dobrými mravy a podporovat dobré vztahy s ostatními členy své profese.

8. Odměna

Klient má právo na informace o výši odměny předtím, než daňový poradce pro něho zahájí svoji činnost. Odměna daňového poradce by měla zohledňovat stupeň jeho odpovědnosti, povahu a význam prováděných prací a čas, který je výkonu těchto prací věnován.

9. Profesní vzdělávání

Daňový poradce rozvíjí své profesní schopnosti a odborné znalosti po celou dobu výkonu daňového poradenství.

10. Sankce

KDP ČR má právo uplatňovat disciplinární sankce nebo rozhodnout o zrušení jeho přihlášení ke kodexu za závažné porušení čestného závazku poradce dodržovat tento kodex.

Prvotním dokumentem s povahou etického kodexu vydaným CFE byl dokument „European professional principles of tax advisers“ z roku 1980. Jeho principy byly pak v roce 1992 zakomponovány do dokumentu

s názvem „The development of the tax profession in Europe“, který byl v roce 2005 revidován.

I když se v uvedeném dokumentu v bodu „Podmínky přístupu do profese“ hovoří o tom, že každý uchazeč o vstup do profese by měl svým podpisem stvrdit dodržování tohoto kodexu, jedná se pouze o doporučení CFE směrem k vládám členských států, aby po poskytovatelích daňového poradenství požadovaly dodržování principů uvedených v „Etickém kodexu CFE“. V podmínkách České republiky pak také není vyžadováno prokázání praktických zkušeností v délce nejméně tří let. Je však zřejmé, že náročnost zkoušek daňových poradců v ČR při vstupu do profese vychází mimo jiné z předpokladu, že uchazeči praktické zkušenosti již mají.

Jestliže má dokument „Odborná kvalifikace a etika daňových poradců v Evropě“¹ působit na kvalitu profese spíše dovnitř profese, tak Manifest daňových poradců² má sloužit spíše pro propagaci této profese navenek. Manifest, přijatý v roce 2009, má zdůraznit zásadní roli profese daňového poradce v daňových systémech Evropy, zvýšit povědomí o profesi daňového poradce a zároveň podtrhnout jedinečnost této profese, která je naplňována tím, že daňoví poradci pomáhají daňovým subjektům – svým klientům – pochopit a také splnit jejich daňové povinnosti, a to na principech odborné kvalifikace a nezávislosti. Manifest zahrnuje následující myšlenky.

1. Daňový poradce v Evropě: vysoce kvalifikovaný odborník

Daňoví poradci, jakožto jedineční odborníci, hrají v oboru daňového práva a praxe nezastupitelnou úlohu. Svým klientům poskytují exkluzivní kombinaci praktických odborných dovedností a znalostí různých aspektů zdanění, jimž čelí jejich klienti v souvislosti s těmito procesy.

Úloha daňových poradců spočívající v převádění složitých daňových předpisů do praxe je zásadní při zajištění správného a efektivního provádění konkrétních transakcí.

Daňoví poradci sehrávají důležitou roli při ochraně zákonných práv svých klientů tím, že je mohou zastupovat jak před soudy v souvislosti s daňovým řízením, tak i před dalšími orgány státní správy.

Takovéto služby vyžadují nejvyšší úroveň specializovaných znalostí a schopností skutečného odborníka.

2. Daňový poradce v Evropě: nezávislá a svobodná profese

Daňoví poradci poskytují poradenství a aplikují daňovou legislativu na konkrétní aktivity svých klientů.

Daňoví poradci jsou nezávislí jak při vytváření vlastního úsudku, tak při poskytování daňového poradenství.

Daňový poradce poskytuje služby intelektuální povahy na základě své odborné kvalifikace, a to s ohledem na jeho osobní a odborně nezávislé schopnosti.

Kombinace místních a mezinárodních etických kodexů a norem zajišťuje, že daňoví poradci působí v rámci

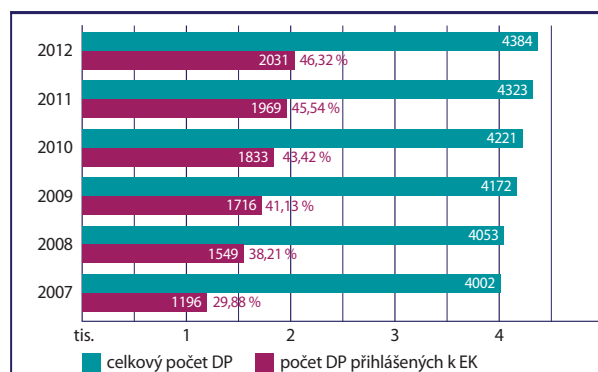
striktních profesních standardů, které zahrnují také disciplinární řízení.

Postavení daňových poradců je v zemích Evropské unie poměrně rozdílné. Zatímco v Německu, Rakousku, ČR, Slovensku, Rumunsku a dalších zemích je členství v komoře daňových poradců povinné a profese daňového poradenství je upravena zákonem, v zemích jako např. Itálie, Španělsko, Nizozemí, Lotyšsko nebo Finsko je členství v komoře daňových poradců nepovinné. Všechny komory daňových poradců, které jsou členy CFE, zakomponovaly kodex do svých vnitřních předpisů. Přístup k povinnému přijetí kodexu jejími členy je však rozdílný. Např. ve Finsku, Velké Británii, Irsku a Řecku je přijetí kodexu založeno na dobrovolné bázi stejně jako v ČR.

V současné době je v KDP ČR ke kodexu přihláшено 2031 daňových poradců – fyzických osob, tj. 46,32 % z celkového počtu daňových poradců. Údaje o vývoji počtu členů, kteří jsou přihlášení ke kodexu, můžeme vidět v následujícím přehledu.

Počet daňových poradců (DP) a přihlášených k Etickému kodexu (EK)

KDP ČR	2007	2008	2009	2010	2011	2012
celkový počet DP	4002	4053	4172	4221	4323	4384
počet DP přihlášených k EK	1196	1549	1716	1833	1969	2031
počet DP přihlášených k EK v %	29,88	38,21	41,13	43,42	45,54	46,32



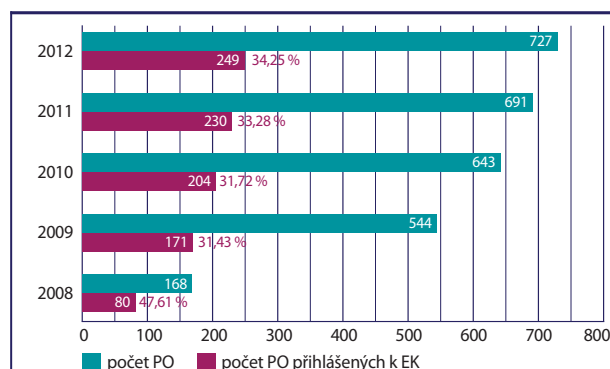
Zdroj: Komora daňových poradců ČR, k 17. 10. 2012

Právnícké osoby vykonávající daňové poradenství nejsou ve smyslu zákona daňovými poradci, mohou však daňové poradenství vykonávat pomocí daňových poradců. Pro právnícké osoby není rovněž přihlášení ke kodexu povinné, celkem je v současné době přihláшено 249 právníckých osob vykonávající daňové poradenství, tj. 34,25 % z celkového počtu evidovaných právníckých osob. Údaje o vývoji počtu právníckých osob, které jsou přihlášeny ke kodexu, můžeme vidět v následujícím přehledu.

^{1,2} Dostupné na <http://www.cfe-eutax.org/> (About CFE).

Počet právnických osob (PO) a přihlášených k Etickému kodexu (EK)

KDP ČR	2008	2009	2010	2011	2012
počet PO	168	544	643	691	727
počet PO přihlášených k EK	80	171	204	230	249
počet PO přihlášených k EK v %	47,61	31,43	31,72	33,28	34,25



Zdroj: Komora daňových poradců ČR, k 17. 10. 2012

Srovnáme-li to s tendencí vývoje u daňových poradců fyzických osob, zaznamenáváme, že při postupném zvyšujícím se počtu právnických osob poskytujících daňové poradenství se procentní podíl přihlášených osob ke kodexu snižuje. Příčinu můžeme vidět i v tom, že postavení právnických osob není v zákoně o daňovém poradenství dostatečně upraveno. Důraz je zde kladen na fyzickou osobu jako jedince.

Na rozdíl od profese auditorů, kdy významným znakem profese je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu, je u profese daňového poradce jeho odpovědnost zaměřena především na uspokojování potřeb individuálního klienta. Přijetí etického kodexu daňovým poradcem je tedy především přihlášením se k profesním a morálním pravidlům, které směřuje vůči klientovi. Současně však směřuje také k dalším osobám, především pak ke správci daně.

Při rozhodování daňového poradce či daňové poradenské kanceláře v otázce přihlášení se k etickému kodexu lze často zaslechnout konstatování, že v praxi tento etický kodex daňoví poradci dodržují, proto není třeba činit oficiální prohlášení. Je to však pouhé konstatování, není to argument. Naopak váha veřejně vysloveného závazku je nesrovnatelně větší. Nedodržení či porušení takového závazku může být odsouzeno nejen druhou osobou, ale především jsme vystaveni vnitřnímu konfliktu uvnitř sebe sama. To je podstatně rozdílná situace, než pokud jsme nic neslibili, neprohlásili, pouze jsme způsob svého chování tiše předpokládali. Zkusme si např. před našimi dětmi s nahlas proneseným prohlášením „krást se nemá“ stáhnout nelegálně zkopírovanou učebnici z internetu. Pokud při stahování takové učebnice z internetu nebo jejím kopírování nic nahlas

nevyсловíte, pak i nadále můžete zůstat vnitřně přesvědčeni, že krást se nemá a nadále v souladu s tímto principem vychovávat děti. Je však podstatné, že připouštíte existenci specifických situací, kdy by to vlastně šlo. Veřejně proklamované prohlášení existenci takových situací nepřipouští.

Existence etických pravidel a přihlášení se k nim v rámci profese je tedy především významným sdělením vůči třetím osobám. Je součástí naší konkurenční výhody, neboť mimo jiné i tím se daňový poradce odlišuje od ostatních profesí poskytujících obdobné služby, které taková etická pravidla nemají formulována. Významný rozdíl pak lze najít i mezi profesemi auditorů a daňových poradců, přitom obě profese mají etický kodex a mohou dle zákona daňové poradenství poskytovat. Pokud etický kodex auditorů přijímá nad rámec uspokojování potřeb individuálního klienta nebo zaměstnavatele také odpovědnost jednat ve veřejném zájmu, pak je nutně při daňovém poradenství omezen právě tímto veřejným zájmem. Připustíme, že veřejným zájmem není pouze správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, ale také naplnění státního rozpočtu v maximální míře. Zde je auditor proti daňovému poradci jednoznačně limitován. Jeho profesním limitem je správné stanovení daňové povinnosti a respektování platného daňového práva. Od daňového poradce se naopak očekává, že při respektování stejných podmínek upřednostní ekonomické zájmy klienta, nikoli státu.

Přijetí kodexu Komorou daňových poradců ČR a jeho členy je z hlediska vývoje profese daňového poradce v ČR záležitost poměrně mladá. Z hlediska mezinárodního pohledu na naši profesi však významná. Pokud v ČR není přihlášení se k etické normě pro daňové poradce povinné, je tato skutečnost výzvou pro Komoru, aby dostatečně vysvětlila význam etického kodexu svým členům. Je součástí našeho českého naturelu být připraveni obejít jakákoli pravidla. Věřím, že i tyto přirozené tendence překonáme a podaří se nám významně zvýšit počet daňových poradců a daňové poradenských kanceláří přihlášených ke kodexu. V budoucnu pak můžeme uvažovat o rozšíření formulací. Přitom inspirativní pro doplnění je také etický kodex auditorů, především pak princip integrity – být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.

Martin Tuček

Ing. Martin Tuček pracuje ve společnosti ADEUS jako daňový poradce a auditor. Z pozice partnera společnosti budoval nejdříve daňovou kancelář, v posledních letech pak pracuje na zvýšení kvality auditorské části skupiny. Daňovým poradenstvím se zabývá již od vzniku Komory daňových poradců ČR v roce 1993. Byl mnoho let členem Prezidia Komory a v současné době působí ve funkci viceprezidenta.

Profesní etika advokáta



Maxim
Tomoszek

Cílem tohoto příspěvku je obecně charakterizovat profesní etiku advokátů z několika hledisek, a to proč vůbec profesně etická pravidla existují a proč jsou potřebná, jaký je jejich vztah k právním normám, k právní etice a k obecné morálce, čeho všeho se profesně etická pravidla týkají, a konečně, jak tato pravidla fungují v praxi.

Důvod existence profesně etických pravidel

Profese advokáta patří k velmi specializovaným, odborným profesím, které poskytují komplexní služby ve složitém prostředí. Vzhledem k vysoké odbornosti těchto služeb nejsou klienti advokátů schopni sami posoudit, v jaké kvalitě jim byly tyto služby poskytnuty, zda splnily základní minimální požadovaný standard. Klient se na právníka obrací zejména z toho důvodu, že sám nemá odborné znalosti a schopnosti potřebné k tomu, aby mohl plně realizovat svá práva vyplývající z právních předpisů.¹ Také z toho vyplývá, že klient nemůže sám posoudit práci advokáta. Dokonce i pro advokáta bude často velmi složité posoudit, jak kvalitní práci odvedl jiný advokát. Kromě toho, kdyby neexistovala profesně etická pravidla, ne vždy by měl advokát motivaci odvést pro svého klienta skutečně co nejkvalitnější práci.

Vztah mezi klientem a advokátem je tedy v základu nerovný. A právě snaha o to, aby byl klient v tomto nerovném vztahu chráněn, aby byly zajištěny jeho zájmy a kvalita poskytovaných služeb, je hlavním důvodem existence kodexu profesní etiky advokátů.² Tento důvod je sdílen i v řadě jiných, obdobně odborných profesích, ať již právních nebo jiných (soudci, lékaři, psychologové apod.). Pro Českou republiku je charakteristické, že profesně etická pravidla nejsou zakotvena jen v podobě etického kodexu vytvořeného profesní organizací,³ ale že podstatná část těchto pravidel je zakotvena v zákoně.⁴ To pouze podtrhuje význam potřeby zajistit ochranu klienta.

Kromě uvedeného primárního cíle lze najít také celou řadu cílů sekundárních. Právo jako takové není

hodnotově neutrální, proto i výkon právní profese musí být podřízen základním etickým, hodnotově orientovaným pravidlům. Zajišťuje se tím etická integrita právních profesí. Zároveň se právní profese těmito pravidly samy chrání před nevhodným jednáním některých členů.

Vztah profesně etických pravidel a jiných normativních systémů

Na prvním místě je třeba rozlišit profesní etiku právníků a právní etiku. Profesní etika se zabývá etikou výkonu právní profese, v případě advokátů, jak již bylo naznačeno, tedy hlavně vztahem advokáta a klienta a ochranou zájmů klienta. Právní etika se naproti tomu zabývá morálností či obecnou spravedlností právních norem, i když někdy tento pojem bývá užíván i pro označení profesní etiky.⁵ Není zde podstatná přesná terminologie, o které lze dlouze diskutovat, ale rozlišení etiky jednání příslušníka určité profese a etických aspektů právních pravidel obecně.⁶

Dále je podstatné rozlišit profesní etiku od obecné morálky. Obecná morálka představuje všeobecný společenský normativní systém, odlišný od práva, který hodnotí jako morální či nemorální všechny aspekty lidského chování. Profesní etika je úzce specializovaná jen na určitou profesi a její etické aspekty. Nejedná se o etiku ve smyslu společenského chápání, neboť profesní etika je vymezena etickým kodexem, nikoliv společenským konsensem.⁷ Někdy tedy bude společnost hodnotit jednání advokáta jako nemorální, přestože bude v naprostém souladu s etickým kodexem. Mimo to je dodržování profesně etických pravidel vynucováno sankcemi, zatímco u obecné morálky je jedinou sankcí morální odsudek ostatních členů společnosti. Profesní etika a obecná morálka se mohou snadno dostat do střetu v situaci, kdy se klient snaží dosáhnout cíle, který mu právo umožňuje, nicméně je v rozporu s obecnou morálkou. Advokát v této situaci ovšem má respektovat zájem a cíle svého klienta a právní službu mu poskytnout bez ohledu na morální aspekty klientových cílů, nejsou-li v rozporu s právem.⁸

Pro tento text je zřejmě nejdůležitější vztah profesní etiky a práva. Jak již bylo zmíněno, část profesně

¹ PEPPER, S. L. The Lawyer's Amoral Ethical Role: A Defense, A Problem, and Some Possibilities. *American Bar Foundation Research Journal*, roč. 11 (1986), č. 4, s. 617

² PEPPER, S. L. The Lawyer's Amoral Ethical Role: A Defense, A Problem, and Some Possibilities. *American Bar Foundation Research Journal*, roč. 11 (1986), č. 4, s. 616

³ Usnesení představenstva České advokátní komory č. 1/1997 Věstníku, ze dne 31. října 1996, kterým se stanoví pravidla profesionální etiky a pravidla soutěže advokátů České republiky (etický kodex), ve znění pozdějších změn, dále jen Etický kodex ČAK

⁴ § 16 a násl. zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, dále jen zákon o advokacii

⁵ např. RHODE, D. L., LUBAN, D. *Legal Ethics*. New York: Foundation Press, 2004

⁶ k právní etice či morálce práva blíže viz např. FULLER, L. L. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1969, HANUŠ, L. K myslitelnému „smíření“ morálky, transcendentna a práva. in: PŘIBÁŇ, J., HOLLÄNDER, P. et al. *Právo a dobro v ústavní demokracii*. Praha: SLON, 2011, s. 253 an.

⁷ srov. RHODE, D. L., LUBAN, D. *Legal Ethics*. New York: Foundation Press, 2004, s. 3-4

⁸ viz § 16 zákona o advokacii



etických pravidel je zakotvena v právu, zejména v zákoně o advokacii. I samotný Etický kodex České advokátní komory (ČAK) se svou povahou blíží právnímu předpisu, zejména v oblasti svého vynuocování.⁹ V zákoně jsou zpravidla obsažena spíše technická profesně etická pravidla (střet zájmů, mlčenlivost), ta, která mají spíše etický charakter, jsou upravena v převážné většině v etickém kodexu (kolegialita, pravidla soutěže advokátů, vybrané detaily vztahu s klientem). Profesně etická pravidla jsou tedy v ČR v zásadě upravena právně, na rozdíl od některých jiných států, kde mají méně závaznou povahu, např. kodex profesní etiky soudců navržený šlesvickým kulatým stolem v Německu.¹⁰

Obsah profesně etických pravidel

Obsah profesně etických pravidel se odvíjí od důvodů jejich existence, tedy v první řadě od ochrany zájmů klienta. Zájem klienta tedy představuje středobod kodexu profesní etiky advokátů. Advokát je vždy povinen hájit a sledovat zájmy klienta. Jestliže by činnost advokáta mohla být ovlivněna jiným zájmem (jeho nebo třetích osob, např. dalších klientů), došlo by k tzv. střetu zájmů¹¹. Advokát by byl povinen zastupování klienta ukončit,¹² neboť jinak by došlo k tomu, že by při své činnosti nesledoval zájmy klienta, a ten by tak mohl dojít k újmě v důsledku nekvalitně poskytnutých služeb. Samozřejmě i v takové situaci je advokát povinen zajistit alespoň neodkladné úkony tak, aby zájmy klienta nebyly ohroženy.¹³

Další podstatnou složkou vztahu advokáta a klienta je důvěra, která je chápána jako předpoklad poskytování právního poradenství. Klient totiž přichází za advokátem ve složité životní situaci, ve které pro něj může být těžké svěřovat se s intimními detaily svých právních problémů. Advokát ovšem k tomu, aby mohl kvalitně poskytovat právní poradenství, nutně potřebuje co nejúplnější informace od klienta. Klient tedy musí mít důvěru v to, že může advokátovi tyto informace svěřit a že advokát nebude tyto informace bez jeho souhlasu nikde dál rozšiřovat a že jej ani třetí osoby nemohou nutit k tomu tyto informace zveřejnit.¹⁴ K zajištění této důvěry je konstruována povinnost mlčenlivosti, a to jak ze strany advokáta, tak jako ochrana před vnějšími zásahy do důvěrnosti informací poskytnutých klientem v rámci poskytování právního poradenství.¹⁵

Velmi důležitým prvkem je úprava zajištění práva na právní pomoc, které je součástí práva na spravedlivý proces a které, jak již bylo řečeno, umožňuje jednotlivcům efektivně se domáhat svých zákonem přiznaných práv. Zákon o advokacii tak předpokládá možnost poskytování právních služeb pro bono, tedy za sníženou odměnu nebo bezplatně,¹⁶ a dále také možnost určení advokáta komorou.¹⁷ Profesně etická pravidla advokátů zahrnují také vztah mezi advokáty navzájem¹⁸ a mezi advokáty a ostatními právními profesemi, pravidla soutěže advokátů,¹⁹ včetně úpravy reklamy²⁰ a náboru klientů.²¹ Jako součást profesně etických pravidel je nutné chápat také úpravu kárné odpovědnosti za porušení těchto pravidel.²²

Uplatňování profesně etických pravidel

Profesně etická pravidla by měla působit hlavně preventivně. Pokud advokát všechna tato pravidla dodrží, nejenže nebude za své jednání postižen, ale zároveň bude moci spát s klidným svědomím, že svou profesi vykonává eticky. Problematická je samozřejmě situace, kdy někteří advokáti začnou profesně etická pravidla porušovat, protože tím získají neoprávněnou konkurenční výhodu před ostatními advokáty, a nejsou-li

⁹ § 32 zákona o advokacii vymezuje kárné provinění jako „závažné nebo opětovné zaviněné porušení povinností stanovených advokátovi nebo advokátnímu koncipientovi tímto nebo zvláštním zákonem nebo stavovským předpisem“, takže z pohledu kárné odpovědnosti není rozdíl mezi povinnostmi plynoucími ze zákona o advokacii a povinnostmi stanovenými v Etickém kodexu ČAK.

¹⁰ *Pillars of Judicial Ethics. Reflections on the Ethics of Judicial Conduct.* Schleswig Ethics Roundtable. Citováno dne 4. 11. 2012. Dostupné na:

< <http://www.judicial-ethics.umontreal.ca/en/codes%20enonces%20deonto/documents/PillarsofJudicialEthics-Germany.pdf> >

¹¹ obdobně viz KNAPP, V. *Teorie práva.* Praha: C. H. Beck, 1996, s. 10

¹² § 19 odst. 1 zákona o advokacii

¹³ čl. 8 Etického kodexu ČAK

¹⁴ MOLITERNO, J., HARRIS, G. *Global Issues in Legal Ethics.* St. Paul: Thomson-West, 2007, s. 82; viz též *Komentář k čl. 1.6 Modelových pravidel American Bar Association*, dostupné na: < http://www.law.cornell.edu/ethics/aba/current/CRule_1.6.htm >, citováno dne 4. 11. 2012

¹⁵ § 21 zákona o advokacii

¹⁶ § 22 odst. 1 zákona o advokacii

¹⁷ § 18 odst. 2 zákona o advokacii

¹⁸ čl. 11 a násl. Etického kodexu ČAK

¹⁹ čl. 19 a násl. Etického kodexu ČAK

²⁰ čl. 26 a násl. Etického kodexu ČAK

²¹ čl. 30-32 Etického kodexu ČAK

²² § 32 a násl. zákona o advokacii



za to postižení, je tím na ostatní advokáty vyvíjen tlak tato pravidla rovněž porušovat. Je tedy velmi důležité, aby existoval represivní systém, který porušování profesně etických pravidel trestá, což v ČR plní kárné řízení upravené v zákoně o advokacii. V některých státech je však následné sankční opatření doprovázeno preventivním poradenstvím, kdy se advokáti mohou ve složitých situacích předem poradit s odborníky na profesní etiku.

Pro respektování profesně etických pravidel je samozřejmě klíčové, aby advokát či koncipient rozpoznal, že se ocitl v eticky problematické situaci, a uvědomil si, že jeho rozhodnutí v takové situaci má profesně etický rozměr. K rozvinutí této citlivosti je nutné, aby právník znal profesně etická pravidla a uměl je v praxi aplikovat. Jakkoliv se to může zdát banální, neostrá povaha profesně etických pravidel znamená, že jejich aplikace není jednoduchá a mnohé situace mohou mít různá řešení.²³ Proto je nanejvýš vhodné začít s rozvojem profesně etického citění již v průběhu studia na právnické fakultě. Na základě požadavku Americké advokátní komory (American Bar Association)²⁴ je profesní etika vyučována jako povinný předmět na všech právnických fakultách v USA. Navíc s ohledem na cíle, které by výuka profesní etiky měla plnit, se musí jednat o výuku zaměřenou prakticky, tedy na řešení konkrétních složitých situací. S tím ostře kontrastuje situace v ČR, kde profesní etika existuje na právnických fakultách maximálně jako volitelný předmět, a je značně opomíjena i v odborném diskurzu. Argument, že profesní etiku je třeba vštěpovat teprve koncipientům v praxi, neobstojí, protože advokátní praxe má tendenci etické citění koncipientů spíše podlamovat než cíleně budovat.²⁵

Situace, které jsou z pohledu profesní etiky v praxi nejhůře řešitelné, se obvykle týkají rozporu mezi morálním přesvědčením advokáta a morálním přesvědčením klienta. Intenzivní diskurz, který se o tomto problému vede, stále jednoznačně nevyřešil otázku, zda by právník měl pouze plnit zadání klienta, byť by bylo zcela nemorální, nebo zda by měl za určitých okolností klientův morální úsudek zpochybnit, resp. odmítnout se na takovém jednání podílet.²⁶ Pravda je tedy zřejmě někde uprostřed. Dalším podobným dilematem je situace, kdy se advokát dozví o neetickém jednání svého kolegy, a zvažuje, zda by měl o tom mlčet nebo zda na to upozornit.²⁷

Závěr

Závěrem je třeba zdůraznit, že profesní etika advokáta je klíčová pro zajištění funkčního a efektivního vztahu mezi advokátem a klientem, který je podstatnou složkou systému zajišťování spravedlnosti a ochrany práv jednotlivce. Svěření úpravy profesní etiky, její realizace a ochrany zájmů klientů do rukou České advokátní komory je nutné pro zajištění nezávislosti advokátní profese, i když samozřejmě nese také svá rizika, jako je třeba přílišná kolegialita na úkor ochrany klientů nebo naopak ostrakizace nepopulárních advokátů. Zásadní problém profesní etiky v ČR je třeba spatřovat v existenci jen velmi omezené odborné diskuse v této oblasti, což zřejmě souvisí s omezeným rozsahem výuky profesní etiky na právnických fakultách, absencí odborných autorit v této oblasti, ale možná také se sníženou citlivostí příslušníků právních profesí ve vztahu k profesně etickým otázkám. Vzhledem k významu profesní etiky však není na místě ji opomíjet.

Maxim Tomoszek

JUDr. Maxim Tomoszek působí od roku 2004 jako odborný asistent na Katedře ústavního práva a mezinárodního práva veřejného Právnické fakulty Univerzity Palackého v Olomouci. Ve své vědecké a publikační činnosti se věnuje ústavní odpovědnosti, srovnávacímu ústavnímu právu a základním právům. Od roku 2008 je vedoucím Centra pro klinické právní vzdělávání Právnické fakulty Univerzity Palackého v Olomouci, v jehož rámci se věnuje výuce profesní etiky a právních klinik.

²³ RHODE, D. L., LUBAN, D. *Legal Ethics*. New York: Foundation Press, 2004, s. 7

²⁴ čl. 302 písm. (a) bod 5 Standardů ABA pro akreditaci právnických fakult, dostupné na <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publications/misc/legal_education/Standards/chapter_3_2012_2013_aba_standards_and_rules.authcheckdam.pdf>, citováno dne 4. 11. 2012; toto pravidlo bylo zavedeno v roce 1974 jako reakce na aféru Watergate a negativní úlohu, kterou v jejím rámci sehráli příslušníci právní profese.

²⁵ viz BOBEK, M. *(Auto)regulace a kartelizace: návrh na prodloužení koncipování ze 3 na 5 let*, a také diskusi k tomuto postu. Dostupné na <<http://jinepravo.blogspot.cz/2012/10/autoregulace-kartelizace-navrh-na.html>>, citováno dne 4. 11. 2012.

²⁶ POSTEMA, G. J. Moral Responsibility in Professional Ethics. *New York University Law Review*, č. 55 (Duben, 1980), s. 63 an., PEPPER, S. L. The Lawyer's Amoral Ethical Role: A Defense, A Problem, and Some Possibilities. *American Bar Foundation Research Journal*, roč. 11 (1986), č. 4, s. 613 an., SIMON, W. H. Ethical Discretion in Lawyering. *Harvard Law Review*, roč. 101 (1988), č. 6, s. 1083 an. a další.

²⁷ viz případ *Bohatch v. Butler & Binion*, 977 S.W.2d 543 (Tex. 1998), který podrobně zpracoval GRIFFIN, L. C. *Bohatch v. Butler & Binion: The Ethics of Partners*. in: RHODE, D. L., LUBAN, D. J. (eds.) *Legal Ethics: Law Stories*. New York: Foundation Press, 2006, s. 55 an.

Vybrané případy porušování nezávislosti auditora

Kontroloři kvality se při provádění kontrol u auditorů setkávají s různými situacemi porušování Etického kodexu. V tomto článku jsou uvedeny vybrané případy porušování Etického kodexu Komory auditorů ČR.

- a) Auditorská společnost ověřovala účetní závěrku klienta, kterému syn odpovědného auditora a člen auditorského týmu (asistent auditora) poskytoval ve stejném období daňové poradenství, a to s plnou mocí k zastupování před finančními orgány. V tomto případě došlo k jasnému porušení nezávislosti dle § 14 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (ZoA). Tento odstavec říká, že pokud existuje jakýkoli přímý či nepřímý finanční, obchodní, pracovníprávní nebo jiný vztah, včetně poskytování neauditorských služeb, mezi auditorem a auditovanou účetní jednotkou, ze kterého lze usuzovat, že je ohrožena nezávislost auditora, nesmí auditor provádět povinný audit. Nezávislost auditora byla ohrožena poskytováním auditorských i výše uvedených neauditorských služeb jedním subjektem zároveň. Přičemž oddělené provádění těchto činností nebylo ze strany auditorské společnosti nijak zajištěno ani nejsou učiněna opatření, která by tuto hrozbu plně nebo částečně eliminovala.
- b) Na auditní zakázce pracoval asistent auditora, který byl zároveň členem dozorčí rady auditované společnosti. Zde jde o porušení nezávislosti dle § 14, odst. 3 ZoA, dle kterého, pokud je nezávislost auditora ve vztahu k auditované účetní jednotce ohrožena skutečnostmi, jako je kontrola vlastních služeb, existence vlastního zájmu apod., musí auditor přistoupit k opatřením s cílem toto ohrožení zmírnit. Je-li význam tohoto ohrožení ve srovnání s uplatněnými opatřeními takový, že nezávislost auditora je přesto ohrožena, auditor povinný audit neprovede. V tomto případě ale auditor žádná zmírnění nezávislosti neprovedl (například vyloučením zmíněného asistenta auditora z auditorského týmu) a zakázku uskutečnil.
- c) Auditor provedl u účetní jednotky, která je součástí sítě (§ 2 písm. i ZoA), povinný audit i přes to, že auditor je zaměstnán v jiné účetní jednotce v síti a u auditovaného subjektu má malý vlastnický podíl (cca do 5 %).

Hrozba nezávislosti je též definována Etickým kodexem, platným od 1. ledna 2011 (dále také EK 2011), a to následovně:

- 1) u existence vlastního zájmu je dle bodu 200.4 EK 2011 příkladem vlastní zainteresovanosti situace, kdy člen týmu provádějícího ověřování má velice blízký obchodní vztah s klientem, u něhož se ověřování provádí nebo na němž má vlastnický podíl;
- 2) další hrozba dle bodu 200.7 EK 2011 vzniká, pokud člen týmu provádějícího zakázku má rodinného příslušníka, který je vedoucím představitelem či funkcionářem klienta;
- 3) dle bodu 100.12 písm. b) EK 2011 hrozba pro-
věrky po sobě samém vzniká, existuje-li hrozba, že auditor nesprávně vyhodnotí předchozí závěr nebo službu poskytnutou auditorem či jinou osobou ze stejné firmy.

Tyto hrozby by měly být, dle bodu 200.10 a 220.2 EK 2011, eliminovány na přijatelnou úroveň, a to přijetím některých ze zabezpečovacích prvků ke zmírnění těchto hrozeb, např. dle bodu 220.4 EK 2011, nebo by měly být práce na dané zakázce přerušeny do té doby, než budou tyto zabezpečovací prvky přijaty. Pokud by nebylo možno tato ohrožení eliminovat, měla by společnost od zakázky odstoupit (bod 220.5, 210.4 a 100.9 EK 2011). Pokud tak společnost neučiní a nectí zásady chování dle Etického kodexu, poruší tím § 13 ZoA.

*Dozorčí komise a oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR*



Promiňte pane kolego, nedával jsem pozor na cestu, ale v žádném případě se nejedná o střet zájmů.

Kresba: Ivan Svoboda

Osobní integrita auditora



Jiří Pelák

Osobní integrita je lidskou ctností. Co však přesně znamená a z jakého důvodu se objevuje v Etickém kodexu KA ČR, 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 auditoři 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 auditoři 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, tudíž jsou neuvěřitelně efektivní.

Zmíněné vlastnosti jsou naprosto zásadní k vyřešení pravděpodobně nejkříčovějšího 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 přirozenou 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 vůbec 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 integrita auditora je 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 předcházení 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 auditor se 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 provedení 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 (tj. pro auditora je pak snadné se rozhodnout 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? Zejména jde 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 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 nic méně 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 cestovného 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, které 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 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 poslední diskuse 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. Auditóři se chovali tak, že začali vzbuzovat pochybnosti o své důvěryhodnosti, na což začala reagovat veřejnost a politici. Je to však jen dobrá pověst, která zajistí chleba auditorům v budoucnu. Zpronevěření se a zlehčování principů integrity a dobré pověsti může profesi přijít nesmírně draho.

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing.

Rozhovor s Davidem Ondráčkou, ředitelem Transparency International ČR

Korupce, etika a transparentnost v Česku

Úvodem bych se rád zeptal, jak jste se k práci pro Transparency International (TI) dostal a co Vás k ní přitáhlo?

V zásadě jednoduše – TI vypsalala pozici, která mne s ohledem na mé politologické a ekonomické vzdělání a zájem o politiku a veřejné záležitosti lákala, a tak jsem se na ni přihlásil. Teprve později jsem si začal uvědomovat skutečný význam a potenciál této organizace. Naše síla spočívá v kvalitní nevládní opONENTUŘE vládám, businessu či případně médiím a v nezávislém monitoringu rozhodovacích procesů.

Odkud vlastně Transparency International přišla do ČR? Jak vůbec vypadaly její začátky?

TI vznikla v roce 1993 v Berlíně, přičemž zakladateli byli lidé poměrně vysoce postavení, činní v mezinárodních organizacích, např. Světové bance apod. Jejich představou bylo vybudování malé organizace, jakéhosi think-tanku, ale postupně se ukázalo, že problematika korupce, etiky a transparentnosti rezonuje celosvětově. Organizace se postupně začala rozrůstat do řady zemí, nyní působí asi ve 100 zemích světa. Koncem 90. let TI hledala a oslovila několik lidí z akademického, podnikatelského i úřednického prostředí, a tak vznikla velmi různorodá skupina, která založila občanské sdružení. Za 13 let své existence si TI postupně uvědomila, jakou roli chce hrát ve společnosti, a také si svou činností vydobyla určitý vliv, který se snaží využívat snad pozitivně ve prospěch společnosti.

Jak to bylo s financováním? A jak to vypadá dnes?

Zpočátku byla TI značně závislá na grantech od zahraničních nadací. S úspěšně realizovanými projekty, jak rostlo naše renomé, se také začal zjednodušovat přístup k novým grantům a dalším financím. Jsme si samozřejmě vědomi toho, že pro TI, která je v pozici jakéhosi hlídacího psa, je otázka financování velmi citlivá. Jakýkoli zdroj peněz může být do jisté míry kritizovatelný. Výjimku snad tvoří veřejné sbírky nebo příspěvky jednotlivců, ale i zde může vyvstávat řada otázek (o koho jde, jestli se TI nepodbízí apod.). TI je velmi decentralizovaná struktura, neexistuje žádná stabilní dotace z centrály, záleží tedy na schopnosti každé pobočky, jak umí přesvědčit o své užitečnosti. V zemích, kde se toto daří méně, činnost TI spíše stagnuje, naopak TI v ČR je jedna z nejlepších v Evropě – ať už podle velikosti nebo podle hloubky, do jaké vstupuje do jednotlivých kauz. Vyšetřujeme kauzy, zastupujeme lidi u soudu, aktivně se zapojujeme do legislativního



David Ondráčka

absolvoval politickou ekonomii na Středoevropské univerzitě v Budapešti, po předchozím studiu mezinárodních vztahů na UP v Olomouci, politologie na UK v Praze a politické filozofie na NYU v New Yorku. V TIC působí od roku 2001, od ledna 2008 na pozici ředitele, dříve působil

ve veřejné správě. Specializuje se na problematiku politické korupce, veřejných zakázek a investic a veřejné správy a reformy veřejných politik. Působí jako expert a konzultant pro mezinárodní instituce a organizace v řadě zemí od Evropy, přes Kavkaz až po Mongolsko. Přednáší související témata na českých vysokých školách (UK a MUP v Praze, MU v Brně). Mluví anglicky, francouzsky a polsky. V roce 2009 získal cenu Alice Garigue Masaryk.

procesu a lobbingu u jednotlivých norem, někdy dokonce přebíráme roli státu, když připravujeme pro ministerstva jejich vlastní strategie. Jinak mezi pět základních zdrojů financí TI patří: zahraniční nadace (20 %), Evropské zdroje rozdělované v Bruselu, příspěvek z Ministerstva vnitra na právní poradnu, příjmy z vlastní činnosti (školení a poradenství - např. tvorba whistleblowerových programů pro firmy), individuální příspěvky jednotlivců a firem (Klub Transparency, kde nám finančně přispívají lidé i drobnými částkami). Rozpočet je stabilní, okolo 8 mil. Kč ročně, zaměstnáváme 13 stálých zaměstnanců, dále máme externí spolupracovníky a dobrovolníky, většinou studenty, pro jednotlivé projekty.

Jak si takové spolupracovníky hledáte?

V naší organizaci pracují zejména právníci, dále ekonomové, politologové a další. Výběr je standardní, ale nové spolupracovníky se snažíme zpočátku „proklepnout“ – prověřit v praxi jejich spolehlivost, odbornost, ale i to, jak zapadnou do týmu. Hlásí se poměrně hodně lidí, ale často je můžeme přijmout jen na daný projekt. Musí být zároveň připraveni na to, že v budoucnu se budou muset podílet na shánění dalších

peněz a nést spoluzodpovědnost za organizaci. Stálých zaměstnanců je nás asi 13 a dále využíváme externí spolupracovníky.

S takovým malým týmem, kolik řešíte případů ročně?

S kauzou se na nás obrací kolem 500 lidí ročně, což je poměrně hodně. Klíčový je filtr, kdy prvotní informace prověřujeme ze všech veřejně dostupných zdrojů a konzultujeme je s lidmi z oboru, abychom se na věc mohli podívat z více stran a pak se rozhodnout, zda se kauze budeme věnovat.

Stává se, že lidé, kteří se na vás obrací, mají ve vás větší důvěru než ve státní orgány, jako je policie nebo státní zastupitelství?

Ano, řada lidí nedůvěřuje policii, státním zástupcům a úřadům a hledají někoho důvěryhodného. My nemáme žádné speciální pravomoce, ale snažíme se vytvářet tlak, aby dané instituce začaly konat. Velmi často se s námi lidé, kteří mají informace, chodí poradit, zda se daný typ případu dá vyřešit, a pokud ano, pak se teprve na několika schůzkách prolamuje nedůvěra. Tito lidé mívají mimo jiné obavy, aby informace neunikla předčasně, nebo aby byli nějakým způsobem ochráněni. Příkladem úspěšně dotažené kauzy je kauza CzechInvest. Lidem, co nás kontaktují, můžeme pomoci s právní stránkou věci, jindy působíme více investigativně, popřípadě věc medializujeme za účelem posunutí případu. I tak se stává, že někteří lidé jsou zklamaní, že ani my jsme jim nedokázali pomoci, protože korupce v jejich kauzách je jen obtížně prokazatelná.

Rostoucí důvěra, které se těšíte, z vás dělá určitou etickou autoritu. Jak vám to vyhovuje?

Nevládní organizace jako je TI má být nátlaková skupina, která se ve veřejném prostoru střetává s dalšími a vzniká tak nějaký společensky přijatelný kompromis. Lidé a média však mají tendenci tlačit nás do pozice etických soudců a hodnotitelů. To souvisí s širší krizí autorit, které jsou v současné české společnosti podlomeny. Odborné autority se politiky straní či dokonce štítí, a pak jsou zde tací, kteří se sice politiky neštítí, ale zase nemají ani elementární důvěryhodnost. Vnímáme, že je zde zoufalý hlad po soudech, co je dobře a co je špatně, a po stanovování hranice, která se již nemá překračovat. My se opravdu vyjadřujeme ke kauzám, i k velmi kontroverzním nebo politicky citlivým tématům, ale i já sám si vnitřně uvědomuji, že to není ideální stav.

Myslíte si, že si společnost v dnešní době cení lidí s osobní odvahou, osobní integritou?

Věřím, že za vším mediálním humbukem a povrchností, která je ve veřejném prostoru mimořádně zjevná, se lidé snaží hledat někoho, kdo má konzistentní názory, prokázal určitou odvalu, nebojí se. Můžeme to vidět například

při volbách do zastupitelstva malých obcí, kdy lidé volí někoho ze svého středu, s kterým mají dlouhodobou zkušenost, že stojí za svým názorem a dokáže ctít hodnoty.

Takže etické chování se začíná vyplácet? Začíná se něco měnit?

Dnešní nespokojenost lidí s vývojem společnosti a demokracie podle mě musí vyústit v to, že se bude zvyšovat tlak na kvalitu lidí ve veřejném prostoru (politiků, úředníků, novinářů) a že se i politická elita výrazně obmění – politické strany toto pocítují již dnes. Etika se dlouhodobě vrací. Svým dílem k tomu přispívají v dnešní době i informační technologie a s nimi spojená rychlost šíření informací, protože přešlap v soukromém životě se dříve či později provalí a prakticky nic již dnes nelze utajit.

Jak vidíte otázku whistleblowingu, která se může jevit jako eticky problematická?

Musíme se uvědomit, že whistleblower není anděl připraven konat dobro, ale jsou to často lidé, kteří se dostali do morálního dilematu mezi loajalitou k zaměstnavateli a širší povinností se postavit nekalostem. Chtějí tuto situaci řešit eticky správně, ale zároveň nechtějí čelit osobním perzekucím, žalobám a jiným problémům. Bez jejich osobního zapojení to ale nejde a často jediným možným přístupem je whistleblowing. My se snažíme přesvědčit tyto lidi, aby do toho šli i za cenu rizik, která to pro ně přináší, ale pomáháme jim přesně analyzovat jejich situaci, dobře navrhnout strategii, právně pomoci a pokud je to nutné udržet anonymitu. Za whistleblowingem je obvykle nějaká osobní motivace. Podle mne má „oznamování“ smysl tehdy, pokud se chrání veřejný zájem, tj. zabrání se negativním jevům širšího dopadu, třeba rozkrádání veřejných rozpočtů. A v tom případě není tolik důležitá prvotní motivace whistleblowera. Jednoduchý příklad – u oznámení na chemičku, která pouští jedy do řeky, bych neřešil, že původní motivací oznamovatele bylo třeba naštvání na šéfa.

Setkali jste se se situací, kdy oznámení je věcí osobní pomsty nebo se používá pro účely šikanování?

Je to různé, motivem může být i vyřizování účtů. Někdy jde o lidi, kteří se původně sami třeba v rámci firmy nekalých praktik dopouštěli, ale později, ať už jejich motivací bylo cokoli (nesouhlas s dalšími podvody nebo třeba osobní neshody), se rozhodnou nepokračovat a oznámit je (např. starý versus nový management firmy). Pokud jde o ochranu veřejného zájmu, o odhalení vyložené trestné činnosti, osobně se kloním k tomu, že jde o morálně akceptovatelný postup. Sám jsem však přesvědčen, že whistleblowing má být standardizován a předem upraven, tj. má sloužit jako nástroj při řízení firmy nebo instituce a doplňovat nástroje jako je interní audit, vnitřní kontrola a informační politika firmy či instituce.

Koneckonců i auditorské zkušenosti ukazují, že téměř 50 % podvodů a korupce uvnitř firem je odhalena

whistleblowerskými mechanismy. I ve veřejné správě by toto mohlo fungovat podobně. Sám jsem se setkal s celou řadou úředníků, které extrémně štve situace ve vlastní instituci, ale sami nemají vůbec žádnou možnost, jak danému stavu zabránit. Jediné, co by jim to přineslo, jsou jen rizika pro ně samotné. Kdyby se jim nabídl takovýto alternativní kvalifikovaný způsob, dalo by se odhalit a zabránit celé řadě podvodných a korupčních jednání.

Jak se dotýká práce auditorů oblastí, které se věnujete?

Občas se nám stává, že jsme sami žádáni o nějaký audit ve smyslu prověření nějakých činností v určité firmě nebo instituci. Takové situace pak mohou vyústit v to, že provádíme určité právní posouzení některých postupů nebo smluv. U auditů všech typů (včetně personálního apod.) je klíčové, aby si auditor uchoval svůj nestranný úsudek a aby neplnil automaticky přání toho, kdo ho platí. Proto mne vůbec netěší, že ať vejde v podstatě kamkoliv, tam narazíme na nějaké konzultační smlouvy, tj. nejenže auditoři auditují, ale zároveň tam mívají nějakou poradenskou smlouvu. Vzpomeňme si na Enron, poučení z toho mělo být, že tyto služby je nutné od sebe oddělit. Reakcí bylo zavedení výborů pro audit, přijetí Sarbanes-Oxley zákona v USA (SOX) atd. a já mám nyní pocit, jako by to memento pomalu vymizelo. Ačkoli ty různé činnosti provádějí různá oddělení auditorských firem, pochybnosti, které to vzbuzuje, jsou značné. Druhá věc, se kterou se setkávám, je fakt, že i renomované auditorské firmy mnohdy odvádějí velmi slabou práci, když vypracovávají pro veřejný sektor personální či procesní audity. To samozřejmě není audit v tom klasickém smyslu ověřování účetních závěrek, nicméně jde o poradenskou činnost prováděnou auditorskými firmami. Mnohdy je nezkušenost konzultantů zjevná, a i když možná „odvedli svou práci“, vůbec to neodpovídalo komplexnosti předloženého problému a zaplacené ceně.

Další věc, které se věnujeme, je financování politických stran, což zahrnuje i audit politických stran, včetně výběru auditora, což je klíčové pro důvěru veřejnosti v to, že ověření auditorem je komplexní a nestranné. Naprosto pikantní mi připadá, že ODS a ČSSD ještě před několika lety měly stejného auditora, stejného člověka – což asi není náhoda, když tady je tolik auditorů. Tohle je potřeba změnit.

Závěrem – jaká jsou Vaše přání do budoucna?

Já bych si moc přál dokončení emancipace policie a státních zastupitelství. Ne proto, aby víc lidí šlo sedět, ale aby konečně začal mizet ten pocit nespravedlnosti, nebo spíše selektivní spravedlnosti. Ten je totiž v naší společnosti tak hluboce zakořeněn, že kamkoli přijdeme, tak se lidé ptají, jak je možné, že se měří dvojím metrem. Proto potřebujeme, aby mnohem lépe fungovala policie a státní zastupitelství. Myslím, že k tomu je našlápnuto velmi dobře, ale chtěl bych, aby se to dotáhlo, aby vznikl speciální útvar na státním zastupitelství zaměřený na finanční kriminalitu a korupci. Aby se dále stabilizovaly a zprofesionalizovaly policejní útvary a také aby se lépe navázaly vztahy se zahraničím, protože při dnešní globální korupci a praní peněz to bez spolupráce nemůže fungovat dobře. Ale uvědomuji si, že kdyby toto začalo fungovat, tak budeme svědky dalších zatčení a dalších kauz a moje obava je, jestli tato společnost dokáže dlouhodobě vůbec unést. Důsledkem pak může být rezignace spočívající v tom, že řada lidí začne házet přes palubu režim, demokracii, placení daní apod. s tím, že oni se na tom již nehodlají podílet. Pak hrozí, že přijde nějaké jednoduché řešení, že se někdo prohlásí za toho, kdo konečně udělá pořádek. Z toho mám trochu obavu, přesto je mým hlavním přáním, aby se emancipace policie a státního zastupitelství podařila.

Rozhovor vedl Jiří Pelák

Transparency International – Česká republika (TIC) je nevládní neziskovou organizací, jejímž posláním je mapovat stav korupce v ČR a svou činností aktivně přispívat k jejímu omezení. TIC se zaměřuje především na prosazování systémových změn v oblasti veřejné správy a legislativy, ale také v soukromém sektoru. Kromě projektů, které se dlouhodobě věnují konkrétním oblastem (například problematice veřejných zakázek, střetu zájmů či nakládání s veřejnými prostředky) poskytuje TIC také právní a vzdělávací služby a investiguje jednotlivé korupční kauzy a klientelistické sítě. Více na www.transparency.cz.

TIC je součástí mezinárodní sítě nevládních organizací Transparency International (TI). Všechny pobočky TI musí pravidelně procházet procesem akreditace. TI je jedinou mezinárodní nevládní organizací zaměřenou na problematiku korupce a vytváření protikorupčních programů, do nichž se snaží zapojovat občanskou společnost, podniky i vládní instituce. Byla založena v roce 1993. Prostřednictvím mezinárodního sekretariátu se sídlem v Berlíně a více než 90 národních poboček po celém světě se TI snaží na národní i celosvětové úrovni omezovat jak nabídkovou, tak poptávkovou stranu korupce. Velké úsilí je věnováno neustálému upozorňování na problém a nebezpečné důsledky korupce, prosazování strukturálních reforem, iniciování a prosazování dodržování mezinárodních úmluv a monitorování chování vládních orgánů, podniků a bank. Podrobné informace o činnosti Transparency International a kontakty na pobočky i sekretariát TI najdete na stránkách www.transparency.org.

Jak znáte etický kodex?



Z nabízených možností vyberte vždy jen jednu, kterou považujete za nevhodnější.

1. Integrita vyžadovaná etickým kodexem znamená

- a) být upřímný a čestný
- b) pěstování vztahů mezi klientem a auditorem
- c) celistvost a provázanost spisu auditora
- d) soubor všech rizik hrozcících auditorovi

2. Pokud se klient snaží na auditora působit tím, že mu hrozí odepřením získání obdobné zakázky v příštím roce, etický kodex tuto situaci řadí mezi hrozbu

- a) vlastní zainteresovanosti
- b) protekčního vztahu
- c) vydíratelnosti
- d) spřízněnosti

3. Auditor nesmí provádět následující činnost mající znaky podnikání

- a) daňové poradenství
- b) činnost zprostředkovatele
- c) znaleckou činnost
- d) činnost insolvenčního správce

4. Za porušení mlčenlivosti se bez dalšího považuje poskytnutí informací

- a) policii o úplatkářství zjištěném u klienta
- b) auditorovi, který se má stát novým auditorem u bývalého klienta
- c) soudu, týká-li se trestní řízení auditora
- d) analytickému odboru MF, který se zabývá problematikou praní špinavých peněz

5. Nezávislostí chování auditora se myslí to, že

- a) auditor se nesmí podílet na rozhodování auditovaného klienta

- b) auditor je schopen jednat objektivně a nezávisle
- c) auditor musí dbát na to, aby ho jako nezávislého vnímaly třetí osoby
- d) auditor musí pravidelně informovat o své nezávislosti na svých webových stránkách

6. Rotace klíčového auditorského partnera se vyžaduje

- a) se nevyžaduje nikdy
- b) vždy po 3 letech
- c) vždy po 5 letech
- d) po 7 letech, ovšem jen pokud klient je subjektem veřejného zájmu

7. Honorář za audit

- a) se může odvíjet od dosaženého zisku klienta
- b) může být vzájemně kompenzován s honorářem za poskytování neauditních služeb klientovi
- c) není regulován KA ČR co do jeho hodinové sazby a časové náročnosti
- d) lze odvodit od typu auditorského výroku

8. Pokud celková výše honorářů od auditovaného klienta, který je subjektem veřejného zájmu, přesáhne 15 % výnosů auditora ve dvou po sobě jdoucích letech, auditor je povinen:

- a) oznámit tuto skutečnost vedení klienta
- b) ukončit smlouvu o auditu
- c) oznámit tuto skutečnost Radě pro veřejný dohled
- d) ukončit ostatní vztahy s klientem, ze kterých plynou výnosy nad uvedený limit, nemusí však ukončit auditní vztah

9. Klíčový partner auditu nesmí být odměňován dle

- a) zkušeností
- b) výše odpracovaných hodin
- c) úspěchu při prodeji služeb nemajících charakter ověřování
- d) počtu podřízených

10. Pokud došlo k významným ohrožením nezávislosti auditora, auditor

- a) musí příslušná ohrožení zdokumentovat ve svém spise, což se považuje za dostatečné
- b) musí příslušná ohrožení zdokumentovat ve svém spise včetně opatření přijatých na jejich zmírnění
- c) musí přijmout opatření na zmírnění příslušných ohrožení, jejich dokumentace však není potřeba
- d) musí přijmout opatření na zmírnění příslušných ohrožení, přičemž o příslušných ohroženích musí informovat ve své zprávě.

Test připravil:
Jiří Pelák



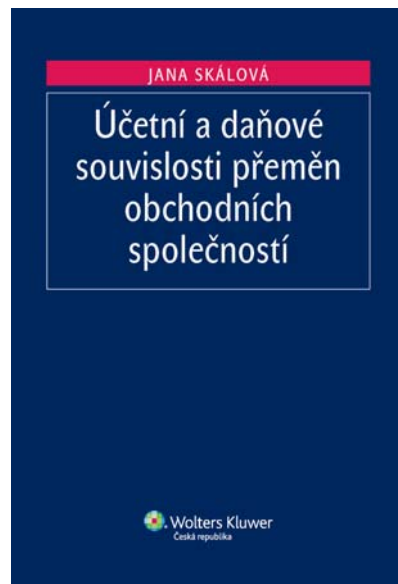
Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností

Kniha je unikátní původní českou publikací zabývající se účetními a daňovými dopady podnikových kombinací. Jedná se o poměrně složitou problematiku, která se sice netýká denního života společností, ale pokud k těmto operacím dojde, představují složitý komplex operací, vyžadující interdisciplinární řešení a spolupráci vysoce kvalifikovaných odborníků z oblasti účetnictví, daní a obchodního práva. Nespornou výhodou právě vycházející publikace je úzké propojení všech uvedených oblastí v jedné publikaci. Čtenář dostává souhrnný pohled na problematiku na jednom místě a kniha je jak dobrým teoretickým východiskem k řešení přeměn obchodních společností, tak i praktickým vodítkem pro jejich provádění.

Autorka se v publikaci postupně zabývá základním vymezením akvizic a fúzí, ve kterém popisuje různé typy podnikových přeměn, jejich charakteristiky a důvody, které vedou k jejich provádění. Druhá kapitola je věnována právní úpravě přeměn obchodních společností v České republice, jejímž jádrem je analýza zákona o přeměnách obchodních společností a družstev. Další části se pak již věnují jednotlivým fázím přeměny společnosti, a to postupně

účetním povinnostem při přípravě přeměny, projektu přeměny, rozhodnému dni, časovému průběhu přeměny, konečné účetní závěrce, zobrazení přeceněného jmění v účetnictví, zahajovací rozvaze, odložené dani z přeměn a základnímu kapitálu nástupnické společnosti. V dalších částech knihy jsou řešeny související otázky, jako je mezitímní účetní závěrka, audit účetních závěrek v procesu přeměn společností a specifika fúze mezi mateřskou a dceřinou společností. Podstatnou částí knihy jsou kapitoly věnující se daňovým povinnostem souvisejícím s přeměnami společností, a to nejen v oblasti daně z příjmu právnických osob, ale také daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí a daňovým povinnostem vyplývajícím z daňového řádu. Další oblastí, kterou se kniha zabývá, jsou dopady přeměny na společníky, převzetí jmění společníkem a změna právní formy.

Závěr knihy je věnován přeshraničním fúzím v Evropské unii a jejich úpravě v České republice a na Slovensku. Tato část knihy je také doplněna zcela původním výzkumem přeshraničních fúzí realizovaných v České republice. Kniha uzavírá kapitola o úpravě podnikových kombinací v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví.



Kniha svojí komplexností, podrobností a úplností představuje ucelený pohled na problematiku přeměn obchodních společností a neměla by chybět v žádné knihovničce účetního, daňového poradce, auditora či komerčního právníka.

Ladislav Mejzlík

Název: Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností
Autorka: Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Vydal: Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2012
Počet stran: 264
ISBN 978-80-7357-967-8.



Účetní reforma 2012 pro územní samosprávné celky a jimi zřizované příspěvkové organizace

Nakladatelství Archa obec účtuje s.r.o. vydalo nový knižní titul s názvem „Účetní reforma 2012 pro územní samosprávné celky a jimi zřizované příspěvkové organizace“ zaměřený na problematiku účetnictví a výkaznictví těchto vybraných účetních jednotek.

Publikace obsahuje výklady principů jednotlivých účetních metod doprovázený konkrétními příklady z praxe obou autorů. Problematika je řešena nejenom z pohledu samotných územních samosprávných celků, ale i z pohledu jimi zřizovaných příspěvkových organizací.

Kniha je rozdělena do pěti základních částí:

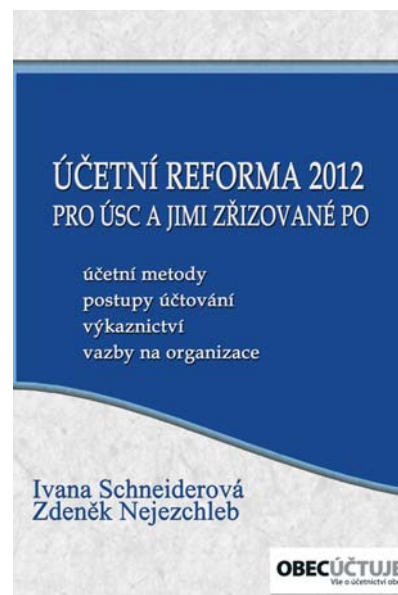
- První část se soustředí na účetní systém, jeho zásady a principy, rozebírá změny, kterými prochází účetnictví vybraných účetních jednotek v České republice od 1. ledna 2010, tj. od zahájení reformy účetnictví státu, a hodnotí její aktuální stav. Zajímavou podkapitolou je i vývoj právních norem v oblasti účetnictví vybraných účetních jednotek.
- Druhá kapitola popisuje účetní metody a zaměřuje se např. na oceňování, časové rozlišení, reálnou hodnotu, tvorbu opravných položek a rezerv, odpisování dlouhodobého majetku, cizoměnové operace a kurzové rozdíly.
- Nejobsáhlejší třetí část nazvaná „Komplexní řešení oblastí“ pak nabízí příklady z praxe a postupy jejich řešení.
- Samostatná kapitola je věnována přehledu náplně účtů platné

směrné účtové osnovy a specifikům účtování.

- Poslední (pátá) část se zabývá účetní závěrkou a výkaznictvím. Nedílnou součástí jsou i informace k novému výkazu, kterým je Pomocný analytický přehled, jehož zpracování vychází z novely vyhlášky č. 383/2009 Sb. a který s účinností od 1. ledna 2012 naplňují údaje pro účetní období roku 2012 obce, jejichž počet obyvatel je k 1. lednu 2011 menší než 3000, a příspěvkové organizace, jejichž aktiva celkem (v netto hodnotě) nepřesahují k 31. prosinci 2010 nebo k 30. září 2011 výši 100 mil. Kč.

K hlavním přednostem publikace patří skutečnost, že se autoři snaží i o řešení specifických problémů, k nimž v praxi skutečně dochází, ale které platné metodické předpisy mnohdy nestanoví. V této, pro vybrané účetní jednotky, turbulentní době, kdy je platná legislativa neustále aktualizována, není k dispozici kompletní databáze metodických předpisů apod., přicházejí autoři nejenom s variantami a doporučeními nevhodnějších možných metod a postupů, a to i v kontextu mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor (IPSAS), ale soustředí se i na vypovídací schopnost s důrazem na věrné zobrazení skutečností v účetní závěrce a její informační přínos jak pro účetní jednotku, tak pro uživatele.

Součástí knihy je CD, na kterém jsou uvedeny další příklady účetních postupů obsahující, pokud je



to relevantní, i řešení z hlediska Pomocného analytického přehledu a rozpočtové skladby (to platí pro územní samosprávné celky).

Přestože se jedná o velmi objemnou knihu, nepochybuji o tom, že bude velmi vhodnou metodickou pomůckou, která může pomoci nejenom účetním pracovníkům, ale i auditorům poskytujícím své služby tomuto typu účetních jednotek.

Martina Smetanová

*Název: Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované PO
Autoři: Ing. Ivana Schneiderová,
Ing. Zdeněk Nejezchleb
Vydal: nakladatelství Archa obec účtuje s.r.o., Praha 2012
Počet stran: 710
ISBN 978-80-260-2780-5.*