

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Noví kandidáti do Dozorčí komise.....	2
Změna makléře u pojištění profesní odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností.....	4
Novela zákona o auditorech.....	5
Centralizace a elektronizace zadávání veřejných zakázek: velké změny na obzoru.....	6

### TÉMA ČÍSLA – AUDITORSKÁ PRAXE

Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2014 (Veronika Kurtanská).....	8
Kvalita auditu v materiálech IFAC (Vladimír Králíček).....	11
Manuál řízení kvality (Vladimír Králíček).....	15
Tři poznámky kontrolora kvality (Daniel Stirský).....	16
Návrhová řízení před kárnou komisí a související lhůty (Milan Cigánek).....	20
Z rozhodovací praxe soudů (Miroslav Kocián).....	24
Využití práce interních auditorů (Jiří Liberda).....	26
Rozhovor s Tomášem Pivoňkou O interním auditu.....	27

### NA POMOC

Ověřování zprávy o vztazích sestavené za rok 2014 (Jiří Pelák).....	30
Stanovisko k formulování „výroku bez výhrad“ ve zprávách auditora o ověření účetní závěrky.....	31

### LIDÉ A FIRMY.....

### e-příloha Auditor 8/2014

- Téma čísla – Auditorská praxe
- Právo a rekodifikace

Toto číslo vyšlo **31. 10. 2014**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **3. 11. 2014**

## Zahájení spolupráce s novou makléřskou společností



Eva Švecová

Jsem ráda, že jsem dostala možnost intermediate prostřednictvím úvodníku o nejvýznamnějších událostech v oblasti činnosti Výboru pro správu profese Komory auditorů, v němž působím od března letošního roku.

Z událostí, které spadaly do kompetence našeho výboru v uplynulém období, považuji za nejvýznamnější regionální setkání s auditory, organizování slavnostního slibu nových auditorů a především ukončení spolupráce s dosavadním makléřem pro pojištění odpovědnosti auditorů za škodu a uzavření smlouvy s novým makléřem.

Již tradičně uspořádal náš výbor regionální setkání auditorů, poslední se konalo v květnu v Ústí nad Labem. Jako obvykle byla velká část setkání věnována dotazům a připomínkám zúčastněných auditorů, podrobnější informace jste si mohli přečíst v šestém čísle časopisu Auditor. Další setkání auditorů je naplánováno na listopad tohoto roku v Brně.

Dále jsem měla možnost podílet se na organizaci slavnostního slibu nových auditorů konaného v červnu tohoto roku. Noví auditori složili slib do rukou prezidenta Komory auditorů a podělili se o své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění se zástupci komory. Komora auditorů si cení jejich osobních názorů a bude je brát v úvahu při organizování další činnosti a tvorbě nových předpisů.

Za nejvýznamnější událost považuji ukončení spolupráce Komory auditorů s makléřskou společností Aon Central and

Eastern Europe, jejímž prostřednictvím měli auditoři a auditorské společnosti uzavřené pojištění odpovědnosti za škodu. Důvodem ukončení byla zejména nespokojenost auditorů s komunikací, vstřícností a servisem ze strany makléřské společnosti. Výbor dospěl k závěru, že je třeba učinit kroky k tomu, aby auditoři nejen nebyli nespokojeni, ale aby také nebyli ohroženi v důsledku špatně fungující rámcové smlouvy. V květnu proto uspořádal výběrové řízení na nového pojišťovacího makléře s cílem zlepšit stávající smluvní podmínky a celkovou spolupráci s makléřskou společností.

Ve výběrovém řízení byla vybrána makléřská společnost Respect, která předložila komplexní nabídku všech služeb souvisejících s pojištěním odpovědnosti auditorů za škodu, splnila požadavky výběrového řízení a nabídla řadu zlepšení. V souvislosti s touto změnou považuji za důležité zdůraznit, že převzetím rámcové pojistné smlouvy do správy nového makléře nedojde k navýšení pojistného pro auditory a auditorské společnosti oproti stávající výši, nedojde k narušení platnosti sjednaného pojištění a bude plně zachována kontinuita pojistného krytí. Více informací o nové pojistné smlouvě a makléři najdete v článku na str. 4.

Závěrem mi dovoluji za celý náš výbor poděkovat za připomínky a otázky související s auditorskou profesí a etikou, které výbor dostává. Jsou pro nás velmi podnětné a posouvají činnost našeho výboru i celé Komory auditorů vpřed.

**Eva Švecová**  
předsedkyně Výboru  
pro správu profese KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 5. a 6. října v Mikulově, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami a činnostmi jednotlivých odborných výborů. Význačným bodem jednání byla příprava a schválení materiálů na XXIII. sněm, který se uskuteční 24. listopadu 2014 v hotelu Olšanka v Praze 3. Část jednání Výkonného výboru byla společná s Kárnou komisí a Dozorčí komisí, během něhož byly projednány aktuální informace z agendy obou komisí, změny související s přijetím nové evropské legislativy v oblasti auditu a aspekty rozpočtu roku 2013, 2014 a 2015.

Výkonný výbor schválil:

- žádost auditorky o dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti na vlastní žádost,
- 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 žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- odpověď Evropské komisi ke konzultaci dopadů užití IFRS,
- program listopadového sněmu,
- návrh na nominaci auditorů do pracovních orgánů sněmu,
- novou interní směrnici B22 – Postupy při vymáhání příspěvků a pokut uložených v kárném řízení,
- odložení konání konference s ICAEW.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil finální verzi zprávy KA ČR za období 11/2012–10/2014 pro jednání sněmu,
- a schválil dokumenty pro jednání sněmu,
- a neschválil návrh na doplnění programu sněmu

a vzal na vědomí:

- informaci o uzavření nové rámcové pojistné smlouvy na po-

jištění odpovědnosti auditorů a auditorských společností,

- zprávu o plnění rozpočtu za leden až srpen roku 2014,
- termíny zasedání Výkonného výboru, prezidia a redakční rady časopisu Auditor v roce 2015,
- informaci z oddělení metodiky o připomínkových řízeních,
- zprávu o legislativním procesu schvalování novely zákona o auditorech,
- zprávu Dozorčí komise za první pololetí 2014,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- zprávy ze zahraničních cest,
- legislativní monitoring,
- informaci o zjištěních z kontroly provedené na úřadu KA ČR,
- přehled o podnětech vyřizovaných Kárnou komisí za období leden–září 2014,
- informace Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Noví kandidáti do Dozorčí komise

Volební komise obdržela do prodlouženého termínu 15. října tři nové návrhy na kandidáty do Dozorčí komise KA ČR. Novými kandidáty jsou Bohuslav Kohoutek, Pavel Slípka a Václav Valeš. Celkový počet kandidátů do DK dosáhl 16 a převýšil tak potřebných 15 osob (11 členů + 4 náhradníci).

Přehled kandidátů do orgánů KA ČR spolu s jejich prezentacemi byl zveřejněn v příloze časopisu Auditor č. 7/2014. Volební komise spolu s redakcí časopisu Auditor oslovily tři nové kandidáty a jejich prezentace jsou na další straně.

**Miroslav Kodada**

předseda Volební komise KA ČR



Číslo opr.	Příjmení a jméno	Rok vyd. opr.	Bydliště kandidáta	Název a sídlo auditora nebo auditorské společnosti
0503	RNDr. KOHOUTEK Bohuslav	1991	Jílové u Prahy	BK AUDIT spol. s r.o., Praha 4 ČBR AUDIT UNION, s.r.o., Praha 1
0471	Ing. SLÍPKA Pavel	1991	Praha 6	OSVČ
0425	Ing. VALEŠ Václav	1991	Praha 8	OSVČ



**RNDr. Bohuslav KOHOUTEK**, č. opr. 0503

**1. Na jaké činnosti by se podle Vás měla Komora auditorů ČR v budoucnu více zaměřit?**

Komora auditorů ČR by se měla v oblasti dozoru nad postupem auditorů zaměřit na:

- stanovení minimální náplně spisu auditora,
- pomoc auditorům (školení apod.) při vypracování jednoduchého úplného spisu auditora,
- vztah auditora a klienta s ohledem na jejich možný konflikt při provádění auditů,
- nutnost členění nedostatků zjištěných DK a objektivních nedostatků ze vztahu s klientem.

**2. Jak hodnotíte dosavadní činnost Dozorčí komise/Kárné komise?**

Vzhledem k tomu, že jsem dosud v Dozorčí komisi nepracoval, mohu činnost této komise hodnotit pouze z hlediska kontrolovaného. Domnívám se, že činnost této komise je pro auditory zásadní, a proto přístup členů této komise k auditorům v podstatě často rozhoduje o vztahu auditora ke Komoře.

**3. Pokud budete zvolen, chtěl byste v činnosti komise něco změnit?**

Činnost Dozorčí komise by měla vycházet ze skutečností uvedených v první a druhé odpovědi s cílem maximální pomoci auditorům.



**Ing. Pavel SLÍPKA**, č. opr. 0471

**1. Na jaké činnosti by se podle Vás měla Komora auditorů ČR v budoucnu více zaměřit?**

Považuji za vhodné, aby se Komora více prosazovala při zpracování návrhů zákonů, které mají dopad jak na její vlastní činnost, tak na kvalitu profesí souvisejících s její činností.

V tomto smyslu by bylo třeba prohloubit komunikaci s příslušným předkladatelem zákonů.

**2. Jak hodnotíte dosavadní činnost Dozorčí komise/Kárné komise?**

Auditorskou praxi provozuji od roku 1992. Komora auditorů si od té doby nepochybně vybudovala postavení, které ji u široké veřejnosti dodává potřebnou vážnost i autoritu.

Činnost Dozorčí komise se podle mého názoru neustále zkvalitňuje, domnívám se, že se podařilo vytvořit systém a metodiku práce, které minimalizují možnost příliš subjektivního posuzování výskytu chyb a nedostatků, a tím i objektivizovat výsledky její práce. Takový trend vývoje její činnosti považuji za správný a pro praxi auditorů přínosný.

**3. Pokud budete zvolen, chtěl byste v činnosti komise něco změnit?**

V případě svého zvolení bych chtěl prosazovat pokračování výše zmíněného trendu. Myslím, že by to bylo užitečné jak pro činnost komise, tak i pro činnost auditorů. Zejména bych chtěl přispět ke zdokonalení současného vzoru spisu auditora v elektronické podobě tak, aby byl pro praxi vhodnější a pro kontrolu jednodušší.



**Ing. Václav VALEŠ**, č. opr. 0425

**1. Na jaké činnosti by se podle Vás měla Komora auditorů ČR v budoucnu více zaměřit?**

Činnost Komory auditorů se v posledních letech značně zlepšila a myslím si, že je to lepším řízením činností komory.

Na tom má zásluhu především výkonný výbor a další orgány komory. Nejvíce je to vidět v oblasti vzdělávání auditorů, kde se zvýšila připravenost a odbornost školitelů. Bohužel nové nepodařené zákony (zejména občanský zákoník, zákon o korporacích aj.) narušily vzdělanost auditorů i tím, že se budou opět zásadně měnit. Proto si myslím, že komoru čeká opět činnost ve vzdělávání auditorů, které je základním předpokladem jejich správné činnosti, a dále z toho vyplývající úprava předpisů pro audit.

**2. Jak hodnotíte dosavadní činnost Dozorčí komise/Kárné komise?**

Dle zpráv o činnosti Dozorčí komise, které jsem si mohl přečíst, si myslím, že činnost dosavadní komise byla hodnocena dobře. O žádných negativních postojích k Dozorčí komisi nevím.

**3. Pokud budete zvolen, chtěl byste v činnosti komise něco změnit?**

Činnost Dozorčí komise by se měla více zaměřit na pomoc auditorům vzhledem k časté změně zákonů a předpisů, a to upozorňováním na nedostatky v jejich činnosti, např. v časopise Auditor, a tím dát i impulz k doplnění vzdělání auditorů. Většina nedostatků vyplývá z neznalosti často nejasných deklarací zákonů a předpisů apod. Dále by se komise ve své činnosti měla zaměřit také na snížení administrativní náročnosti v činnosti auditorů.

## Změna makléře u pojištění profesní odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností

Komora auditorů ČR má od 1. října 2014 nového makléře pro rámcovou pojistnou smlouvu o pojištění odpovědnosti auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamu KA ČR. Tím je společnost RESPECT, a.s., která byla vybrána v řádném výběrovém řízení.

Se změnou makléřské společnosti došlo po dohodě s pojistiteli, tj. s Českou pojišťovnou a.s., s Kooperativou pojišťovnou, a.s. Vienna Insurance Group a s ČSOB Pojišťovnou, a.s., člen holdingu ČSOB, k ukončení původní rámcové pojistné smlouvy k 30. září 2014. **Od 1. října 2014 platí nová pojistná smlouva, která bezprostředně navazuje na předchozí pojistnou smlouvu a zároveň obsahuje klauzuli o retroaktivitě na dobu předchozího nepřetržitého pojištění u kteréhokoliv z dosavadních tří pojistitelů.** Pojistná smlouva je uzavřena na dobu jednoho roku a prodlužuje se o další pojistný rok, nejdéle do 30. září 2018, pokud pojistník nebo pojišťovna smlouvu ve výpovědní lhůtě nevypoví. Rámcová pojistná smlouva je sjednána v souladu s občanským zákoníkem.

Rámcová pojistná smlouva je zveřejněna na webu komory v části pro členy ([www.kacr.cz/pojisteni-a-ochrana-prav-auditoru1](http://www.kacr.cz/pojisteni-a-ochrana-prav-auditoru1)), kde je po zadání přihlašovacích údajů kromě pojistné smlouvy umístěna přihláška k pojištění, formuláře pro hlášení pojistné události a kontakty na makléře.

S auditory a auditorskými společnostmi, kteří měli uzavřenou pojistnou smlouvu prostřednictvím předchozí rámcové pojistné smlouvy, se postupně spojí nový makléř, aby s nimi vyřídil přihlášku k pojištění k nově uzavřené rámcové pojistné smlouvě. Pro návaznost stávajícího krytí auditorů a auditorských společností



je třeba vyplnit přihlášku, vytisknout ji, podepsat a zaslat ve formátu pdf e-mailem nebo originál poštou na adresu makléře. Pojistitelé podle nového občanského zákoníku totiž nemohou zařadit klienta do pojištění na základě nepodepsané přihlášky.

Společnost Respect působí na českém trhu 20 let, především v sektoru pojištění středních a velkých průmyslových a komerčních rizik. Svým obratem, rozsahem a kvalitou poskytovaných služeb se řadí mezi přední makléřské firmy působící v České republice. Českou asociací pojišťovacích makléřů (dále jen ČAPM) je hodnocena jako jedna z prvních pěti nejlepších makléřských společností z její členské základny (ČAPM má 80 členů). Zároveň je členem mezinárodní sítě pojišťovacích makléřů UNIQA a jejím prostřednictvím poskytuje oddělení RESPECT International servis svým klientům na pěti kontinentech.

Nový makléř předložil propracovanou nabídku všech služeb souvisejících s pojištěním odpovědnosti auditorů za škodu, nabídl řadu významných zlepšení, které ve svém důsledku mají přinést auditorům úsporu finančních prostředků. Nabídl také služby, díky nimž se sníží nároky na administrativní pracnost s vedením nové pojistné smlouvy, což povede k přehlednosti uzavřených smluv zejména pro auditory. To vše při nezvýšení ceny pojistného.

Společnost Respect kromě standardních podmínek pojistného krytí profesní odpovědnosti za škodu dojednala pro KA ČR, po předchozím projednání s pojistiteli, další služby, které jsou obsaženy v nové pojistné smlouvě. Jde zejména o:

- územní rozsah Evropa;
- variabilní výši spoluúčasti od 10 % (min. 5 000 Kč) až do maximální výše 50 tis. Kč;
- úpravy vyplývající z revize pojistného programu s ohledem na zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, a zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, účinný od 1. ledna 2014;
- **automatické a bezplatné pojištění všech statutárních auditorů**, kteří poskytují auditorské služby jménem a na účet pojištěného statutárního auditora nebo auditorské společnosti, a to bez nutnosti předkládání seznamu při sjednávání pojištění, čímž lze předpokládat nejen snížení pojistného, ale i administrativních úkonů a eliminaci rizika nepojištění při nenahlášení změny v seznamu auditorů;
- **retroaktivní krytí zdarma** po dobu předchozího nepřetržitého pojištění u kteréhokoliv ze tří stávajících pojistitelů;
- navazující **udržovací pojištění** pro všechny statutární auditory a auditorské společnosti, jež z jakýchkoliv důvodů ukončí svou činnost, **výše pojistného se**



snižuje po dobu 4 let po skončení aktivního poskytování služeb až na paušál 500 Kč ročně;

- vystavení certifikátu o pojištění pro výběrová řízení a kontrolu dohledového orgánu o splnění zákonné podmínky pojištění;
- **pojištění odpovědnosti za škodu z provozu kanceláře je pojištěno automaticky a zdarma;**
- připojištění odpovědnosti za výkon insolvenčního správce a likvidátora, ostatní připojištění zůstávají beze změny;
- **připojištění nemajetkové újmy dle nového občanského zákoníku;**
- **připojištění odpovědnosti za škodu na cizích věcech převzatých a užívaných** (dokumenty předané klienty, kancelářská technika apod.);
- **výběr ze 4 variant** pojistného krytí dle obratu a pojistné částky od 500 tis. Kč až do 50 mil. Kč., od 50 mil. Kč za předchozího souhlasu vedoucího pojistitele.

Společnost RESPECT, a.s. nabízí řadu dalších služeb, jako jsou administrativní a likvidační servis, zajištění znaleckých a expertních posudků, organizace školení pro auditory za oblast pojištění, průběžnou aktualizaci pojistné ochrany klienta, sledování novinek na pojistném trhu, komplexní poradenský a konzultační servis.

RESPECT, a.s.

Pod Krčským lesem 2016/22, 142 00 Praha 4

**Kontaktní osoba: Ing. Jan Zoul**

tel.: (+420) 227 200 173

mobil: (+420) 605 201 594

e-mail: jan.zoul@respect.cz

www.respect.cz

**Libuše Šnajdrová**  
evidence auditorů KA ČR

## Novela zákona o auditorech

V těchto dnech dobíhá legislativní proces schválení novely zákona o auditorech. Nejedná se o rychlou implementaci požadavků evropské legislativy, ale jde jen o dílčí novelizaci, připravenou již v roce 2012. Projednávání novely v parlamentu ukončilo rozpuštění poslanecké sněmovny v roce 2013, novela musela procházet celým parlamentním procesem znovu v letošním roce. Zdá se, že politické krize jdou se zákonem o auditorech vždy ruku v ruce – i parlamentní projednávání současného zákona trvalo v letech 2008 a 2009 dlouho, protože ho odkládaly aktuální politické spory.

### Co novela přináší?

Změny v zákoně o auditorech především reagují na zkušenosti s uplatňováním dosavadního zákona, reflektují některé nové požadavky regulace a také zajišťují soulad s novým občanským zákoníkem.

Pro postupy auditovaných subjektů je důležité nové ustanovení, které dává přednost zákonu o veřejných zakázkách před zákonem o auditorech. U subjektů, které jsou povinny řídit se zákonem o veřejných zakázkách, nadále nemusí auditora určovat nejvyšší orgán (tedy valná hromada), ale postupuje se podle zákona o veřejných zakázkách s tím, že určení auditora musí být provedeno nezávisle na řídicím orgánu účetní jednotky.

### Nové požadavky na subjekty veřejného zájmu

Společnosti, které jsou klasifikovány jako subjekty veřejného zájmu, se budou muset vyrovnat s novými požadavky na výbor pro audit. Nově nestačí, aby

ve výboru pro audit byl jeden člen, který je nezávislý a má zkušenosti v oblasti účetnictví a auditu, ale takových členů musí být většina. Přejícná ustanovení pak dávají lhůtu 12 měsíců k tomu, aby subjekty veřejného zájmu tento požadavek splnily.

### Větší pravomoci pro veřejný dohled

Většina dalších úprav míří dovnitř auditorské profese, případně upravuje pravomoci dalších regulatorních orgánů. Důležité je vyjasnění v oblasti kontroly kvality. Tato oblast byla zákonem v roce 2009 upravena zcela nově a praxe ukázala, že zpřesnění je zde potřebné. Zároveň zákon přináší větší kompetence Radě pro veřejný dohled nad auditem, a to jak vůči Komoře auditorů ČR, tak přímo vůči auditorům, kde Rada doposud působila jen prostřednictvím komory. Nově má Rada možnost provádět přímo u auditorů vlastní šetření





a organizovat rovněž společné kontroly s dohledovými orgány zemí mimo EU. Především americké dohledové orgány provádějí kontroly u auditorů společností obchodovaných na burzách v USA, a lze očekávat, že budou chtít možnosti společných kontrol využít.

Česká národní banka má nově oprávnění nahlížet do spisu auditora, pokud je to potřebné pro dohled nad finančním trhem. Naopak obecně upravená možnost

nahlížení do spisu pro soudy je nově omezena pouze na občanskoprávní spory týkající se činnosti auditora.

### Zpřísnění pro asistenty auditora

Nová omezení přináší zákon i pro asistenty auditora. Mízí dosavadní volnější úprava, která umožňovala registraci i pro ty spolupracovníky auditora, kteří nemají ambici skládat auditorské zkoušky. Vrací se tak zpět povinnost každého asistenta auditora účastnit se odborné praxe jako přípravy pro získání auditorského oprávnění, a tuto účast doložit.

Další, podstatně výraznější úprava zákona o auditorech nás čeká pravděpodobně v příštím roce v souvislosti s regulací auditu schválenou Evropským parlamentem a Radou letos v červnu. Tyto změny by měly být zapracovány do našeho zákona o auditorech do dvou let. Doufejme, že pravidlo o časovém spojení úprav zákona o auditorech a politické krize tentokrát platit nebude.

**Stanislav Staněk**

předseda Výboru pro regulaci  
a rozvoj profese KA ČR

## Centralizace a elektronizace zadávání veřejných zakázek: velké změny na obzoru

V sídle Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ) proběhl 18. září 2014 druhý ročník konference „Veřejné zakázky – hodnota za peníze“. Letos byla hlavním tématem efektivnost veřejného nakupování a s tím spojené aspekty elektronizace či centralizace postupů zadavatelů veřejných zakázek. Na úvod prezident NKÚ Miloslav Kala připomněl, že veřejné zakázky by měly být vnímány jako příležitost ke zvyšování konkurenceschopnosti České republiky v evropském i světovém měřítku.

V prvním bloku konference vystoupil náměstek ministra financí Lukáš Wagenknecht, který účastníky konference mimo jiné informoval o aktuálním rozdělení působnosti Ministerstva vnitra a Ministerstva financí v oblasti ICT a také o zásadních přípravných krocích Ministerstva financí směrem k centralizovanému zadávání na národní úrovni. Prioritně se jedná o nákupy komodit v oblasti ICT, kde je podle Ministerstva financí značný prostor pro optimalizaci nákladů – účetní informační systémy nevyjímaje.

Za Ministerstvo vnitra vystoupil náměstek Jiří Zmatlík. Podělil se o zkušenosti svého resortu, který je zároveň v roli zadavatele i zprostředkujícího subjektu, s nadstandardními požadavky a přílišnou tvrdostí

našeho zákona o veřejných zakázkách, která jde mnohdy nad požadavky evropského práva. Na konkrétních příkladech pak Jiří Zmatlík ukázal snížené možnosti zadavatele dosahovat hodnoty za peníze. Zmínil rovněž zkušenosti Ministerstva vnitra s Národní infrastrukturou pro elektronické zadávání veřejných zakázek (NIPEZ) a s centrálním nákupem.

Problematice e-tržišť a centralizovaného zadávání byl věnován příspěvek NKÚ. Jeho kontrolorka Vladimíra Kadlčíková zmínila například problémy týkající se jak efektivnosti zadávacích procesů, tak robustnosti a kvality dat, která jsou využívána pro výpočet dosahovaných úspor. Jiří Skuhrovec, expert na analýzy trhů veřejných zakázek, pak představil výsledky výzkumu provedeného u e-aukcí s homogenními komoditami – konkrétně elektřinou a zemním plynem. Mimo jiné doporučil zadavatelům preferovat využívání e-aukcí a nepublikovat předpokládanou hodnotu zakázek, aby se minimalizoval negativní vliv na rozhodování uchazečů a vysoutěženou cenu.

V druhém bloku konference oživil pohled na zakázku z hlediska komplexního elektronického zadávání Olav Kristiansen (DIFI, Norsko). Olav Kristiansen je odpovědný za implementaci elektronické fakturace.

Zmínil klíčové milníky a základní principy norské cesty k elektronické fakturaci při nákupech ze strany veřejné správy. Zajímavostí je, že vypočtená úspora transakčních nákladů vychází podle odhadů DIFI z úspory času na zpracování jedné faktury. Tu DIFI odhaduje na 18 minut. V globálním měřítku tak mohou být úspory transakčních nákladů v post-kontrakční fázi enormní. Vlastimil Fidler z Ministerstva pro místní rozvoj (MMR) se věnoval transpozici nové evropské zadávací směrnice, která bude vedena snahou maximálně zjednodušit činnost zadavatele. Mimo jiné zmínil, že prostor pro výjimky postupu zadavatele bude zachován v rozsahu evropské směrnice, tj. neměly by být národní úpravou více omezovány. MMR rovněž předpokládá, že jednací řízení s uveřejněním by v podlimitním řízení mělo být univerzálním druhem řízení, tak aby zadavatel měl možnost volby. Omezování uchazečů by mělo být možné jen na základě vyšší kvalifikace u jednacího řízení s uveřejněním a soutěžního dialogu, návrat „losování“ je podle Vlastimila Fidera vyloučen.

O projektu NIPEZ, zejména zadávacích modulech e-tržišť a NEN (Národní elektronický nástroj), mluvil Jiří Svoboda z Ministerstva pro místní rozvoj. Účastníky konference informoval o stávajícím postupu jejich využívání. NEN je do konce tohoto roku ve zkušebním provozu, proto požádal přítomné zástupce zadavatelů, aby neváhali využít možnosti vyzkoušet NEN ve svých organizacích a v případě potřeby se obrátili přímo na jeho odbor.

Dva roky provozu největšího elektronického tržiště Tendermarket shrnul obchodní ředitel společnosti

Tender systems Zbyněk Miklík. Představil klíčové údaje a parametry dokumentující činnost zadavatelů a dodavatelů na e-tržišťích. V podstatě každý den probíhá na e-tržišti alespoň jedna e-aukce (včetně způsobu hodnocení nabídek e-aukcí). Přetrvávajícím problémem je nízký počet registrovaných dodavatelů na e-tržišťích, nicméně náběhová fáze v případě registrací nových dodavatelů si vždy vyžádá delší časové období.

Účastníci rovněž získali informace o novinkách ve veřejném nakupování na Slovensku. Zadavatelé mají na Slovensku od června 2014 k dispozici elektronické tržiště a zajímavou novinkou je rovněž připravovaný elektronický porovnávací seznam, který bude obsahovat aktualizované údaje o vybraných položkách komodit, které jsou běžně dostupné na trhu. U podlimitních zakázek by měl být umožněn specifický postup výběru dodavatele, a to právě na základě výběru založeného na porovnání cen s předmětným seznamem.

V případě zájmu o podrobnější informace doporučuji čtenářům navštívit webové stránky NKÚ ([www.nku.cz](http://www.nku.cz)), kde lze nalézt jak prezentace, tak audio záznamy jednotlivých vystoupení či výsledky elektronického hlasování publika o otázkách vztahujících se k jednotlivým prezentacím.

**Štefan Kabátek**

vedoucí oddělení metodiky  
a realizace auditu výkonnosti  
Nejvyššího kontrolního úřadu



# Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2014

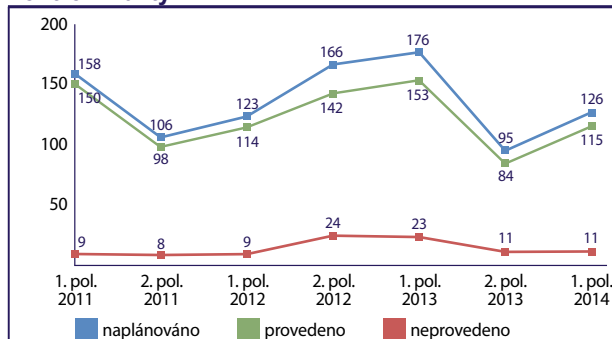
Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise KA ČR za první pololetí roku 2014 byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu vždy za každé kalendářní pololetí a předkládá ji Výkonnému výboru KA ČR a Radě pro veřejný dohled nad auditem.

## Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise (DK) v uvedeném období zasedala každý měsíc a na programu měla vždy následující body:

- kontrola zápisu z předchozího jednání a kontrola úkolů,
- projednání výsledků a závěrů z kontrol kvality,
- informace k uskutečněným a zatím rozpracovaným kontrolám kvality,
- mimořádné kontroly a podněty, monitoring tisku,
- informace z průběhu zasedání Kárné komise,
- informace z RVDA,
- projednání rámcového plánu kontrol kvality.

**Graf 1: Počty naplánovaných a provedených kontrol kvality**



Pozn.: Pouze z absolutní hodnoty počtu provedených kontrol nelze usuzovat na výkonnost OKK, z důvodu rozdílné pracovní jednotlivých kontrol.

Dozorčí komise měla na uvedené období naplánováno 126 kontrol kvality, přičemž provedeno bylo 115 kontrol kvality, viz graf 1.

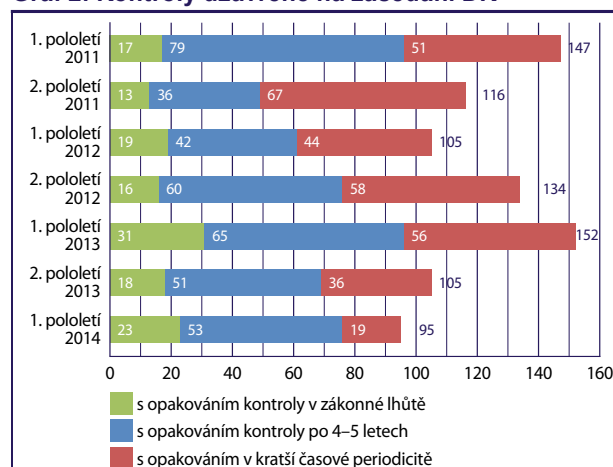
Naplánovaných, avšak neuskutečněných 10 kontrol kvality neproběhlo z důvodu dlouhodobé nemoci či hospitalizace auditora a jedna kontrola neproběhla z důvodu nesoučinnosti auditora.

Součástí počtu 115 provedených kontrol byly i čtyři mimořádné kontroly, z nichž dvě se uskutečnily v dubnu a dvě v červnu. Dvou kontrol se zúčastnili zástupci RVDA, a vzhledem k časové i odborné náročnosti doba účasti kontrolorů a členů DK u auditovaného subjektu přesahovala standardní délku. Přijaté zprávy

z těchto kontrol byly v druhém pololetí roku 2014 členy DK schváleny.

Kontroly kvality byly vykonávány ve většině případů ve dvoučlenném týmu sestávajícího z jednoho kontrolora kvality, tj. zaměstnance z oddělení kontroly kvality auditorské činnosti (OKK), a jednoho člena Dozorčí komise, u větších firem se pak kontrolní skupina skládala v průměru ze tří až pěti kontrolorů (členů OKK a DK).

**Graf 2: Kontroly uzavřené na zasedání DK**



Na základě kontrolovanými subjekty podepsaných a na KA ČR zpětně doručených zpráv z kontroly kvality, s jejichž obsahem tak byli auditoři seznámeni, bylo na zasedáních DK (v období leden až červen 2014) v souladu s § 13 odst. 8 Dozorčího řádu uzavřeno celkem 95 kontrol kvality, viz graf 2.

Z tohoto celkového počtu se u 23 zkontrolovaných subjektů předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě, tj. za 6 let, příp. za 3 roky (u šesti auditorských společností, které auditují subjekty veřejného zájmu).

U 53 zkontrolovaných subjektů je provedení následné kontroly, pro nezávažné nedostatky, plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4–5 letech (z toho dvě auditorské společnosti auditují subjekty veřejného zájmu).

Pro 19 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, naplánováno v kratší časové periodicitě (z toho jeden audituje subjekt veřejného zájmu).

## Subjekty veřejného zájmu

K 30. červenci 2014 bylo v evidenci oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR evidováno 13 auditorů OSVČ a 36 auditorských společností, které auditovaly subjekty veřejného zájmu a které



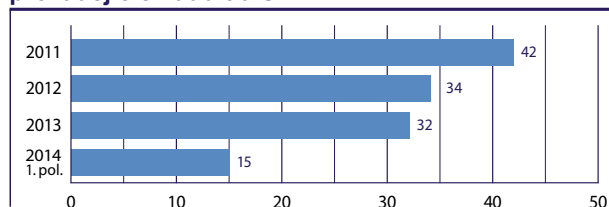
podléhají tříleté periodicitě kontroly podle § 24 odst. 7 zákona o auditorech (ZoA).

V červenci 2014 vypracovalo oddělení kontroly kvality aktualizovanou databázi subjektů veřejného zájmu (SVZ). Vzhledem k tomu, že v rámci vyúčtování příspěvků na daný rok poskytuje auditor nebo auditor-ská společnost informaci jen o tom, zda v předchozím roce provedli audit SVZ (ano/ne), a neuvádí konkrétní výčet ani počet, musely být při tvorbě aktuálního seznamu SVZ využity informace z veřejně dostupných zdrojů. Pro účely zjištění počtu těchto účetních jednotek byly na internetu vyhledány a posléze i zpracovány údaje ze zpráv o průhlednosti (které mají auditori povinnost zveřejnit dle § 43 ZoA, a to způsobem umožňující dálkový přístup) z výročních zpráv auditovaných subjektů uložených v obchodním rejstříku, popř. z dalších veřejně dostupných dokumentů. Protože ZoA v § 43 odst. 1 písm. f) uvádí, že zpráva o průhlednosti obsahuje seznam SVZ, u kterých auditor zahájil, provádí nebo již ukončil provádění auditu, a protože se liší hospodářské roky jednotlivých auditorů a auditovaných subjektů, jsou některé SVZ uvedeny ve zprávách o průhlednosti dvou různých auditorů. Jako závěrečný krok museli pracovníci OKK těmto konkrétním SVZ dohledat a přiřadit posledního známého auditora. Výsledkem je aktuální seznam všech subjektů veřejného zájmu, jejichž počet je 321 (s přihlédnutím k výše uvedeným omezením).

Pro zdůraznění uvádíme, že množina auditorů, kteří provádějí audity u subjektů veřejného zájmu, je proměnlivá a KA ČR má evidenci o nich založenou výhradně na jejich dobrovolném hlášení, které má roční periodicitu (součást tiskopisu hlášení o úrovni členských příspěvků), a na veřejně dostupných zdrojích.

Počet provedených kontrol u auditorů a auditor-ských společností, kteří provedli audit subjektů veřejného zájmu v prvním pololetí roku 2014 bylo 15.

**Graf 3: Počet provedených kontrol u auditorů provádějících audit u SVZ**



### Nedostatky zjištěné při kontrole kvality

Přehled obvyklých nedostatků vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol ve sledovaném období.

V této souvislosti je potřebné uvést, že Dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s cílem zajistit komplexní zvýšení kvality práce všech auditor-ských subjektů. To je také hlavním důvodem

dřívějšího opakování kontrol kvality. K opakované kontrole je přistupováno tehdy, pokud je shledána nekvalita či zjištěna významná chyba, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etického kodexu a ISQC 1).

### Externí confirmace (ISA 505)

Pokud auditor využívá externí confirmace k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků, je povinen si podržet kontrolu nad externími confirmačními žádostmi. Pokud nejsou využity externí confirmace k jejich ověření, musí být ve spisu auditora dostatečně doloženy alternativní postupy.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů, a pokud takové riziko identifikuje, je povinen, v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, navázat přímý kontakt s externím právním poradcem. Nejvhodnější formou je právě využití externí confirmační žádosti.

Častým nedostatkem je nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případě, že auditor nevyužije externí confirmace. Nebo pokud externí confirmace využívá, tak si nad nimi nepodrží kontrolu. V případě soudních sporů, pokud auditor identifikuje riziko soudních sporů, je povinen si vyžádat externí confirmační dopis od právního zástupce, včetně očekávaného (odhadovaného) výsledku soudního sporu a vyčíslení finančních dopadů.

### Důkazní informace (ISA 501)

Auditoři často nedostatečně dokumentují účast při fyzické inventuře zásob (majetku), která je jediným způsobem, jak si může účetní jednotka ověřit existenci a skutečný stav zásob a majetku. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob právě prostřednictvím účasti při fyzické inventuře (pokud jsou zásoby materiálně významné, pokud nejsou významné, není účast na fyzických inventurách zásob nezbytná).

Při kontrolách kvality auditorské činnosti je častým zjištěním, že auditor se fyzických inventur zásob zúčastnil, ale průběh inventur již není zdokumentován, a není proto možné ověřit, zda auditor postupoval v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Auditor musí zhodnotit pokyny a postupy vedení, sledovat jejich provádění, provést inspekci a přepočít zásob. Toto vše musí být vhodně zdokumentováno.

### Podvody (ISA 240)

Není dokumentováno posuzování rizik podvodů a související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením v této oblasti, pokud jsou tyto procedury vůbec provedeny. Nejsou tak naplánovány a provedeny auditorské postupy, které na tato rizika reagují. Tento nedostatek se objevuje téměř při všech kontrolách.

### Výběr vzorků (ISA 530)

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor musí však zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Frekvencovaným nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a provázanost na riziko (čím vyšší je výběrové riziko, tím větší vzorek musí auditor ověřit). Dále také často chybí vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

### Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)

V dokumentaci není uvedeno, jaké auditor navrhl a provedl auditorské postupy v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti) nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení kontrolního prostředí, kvalita a kvantita důkazních informací atd. Vhodným dokumentačním prostředkem je zpracování kvalitní strategie auditu a plánu auditu, které však často bývají vyplněny pouze formálně.

### Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a z kontrolovaných spisů není patrná její provázanost na vyhodnocená rizika, na výběr vzorku, na vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení nesprávností. Často bývá opomenuto stanovení prováděcí významnosti.

### Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nejsou posouzeny z hlediska možného vlivu na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností je učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu. V některých případech chybí celkové vyhodnocení nesprávností a závěry auditora.

### Dokumentace auditu (ISA 230)

Nejsou nebo jsou nedostatečně dokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila kontrolorovi kvality, resp. jinému auditorovi posoudit, jaký cíl test sledoval, jak byla oblast testována a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní. Těž nebývá doložen výběr vzorků.

### Podmínky auditních zakázek (ISA 210)

Smlouvy o provedení auditu neobsahovaly veškeré náležitosti stanovené mezinárodními auditorskými standardy. Např. odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, odpovědnost vedení za sestavení účetní

závěrky, za vnitřní kontrolní systém atd. Audit v souladu se standardy ISA je založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti.

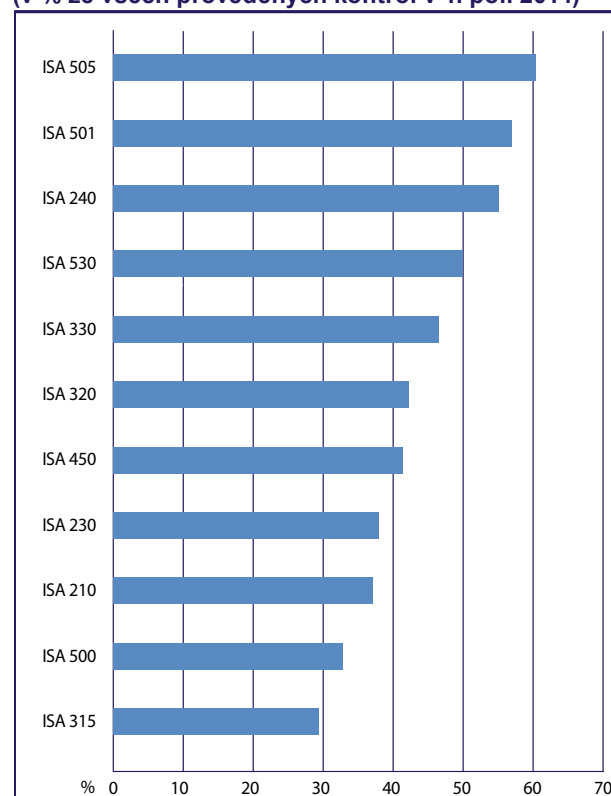
### Důkazní informace (ISA 500)

Dokumentace provedených postupů neobsahuje vysvětlivky a popis toho, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Použité programy procedur na druhou stranu neodkazují na dokumentaci provedených procedur a chybí tak provázanost plánu a vlastní dokumentace provedených procedur. Těž často chybí doložení práce se stanovenou hladinou významnosti.

### Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)

Posouzení vnitřního kontrolního systému, získání znalostí o účetní jednotce atd. nejsou dostatečně zdokumentovány nebo jsou zdokumentovány pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. Zcela opomíjeno bývá dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit, a z toho vyplývajícího rizika (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

**Graf 4: Zjištěná nedodržení ISA při kontrolách kvality (v % ze všech provedených kontrol v 1. pol. 2014)\***



\* V grafu jsou zahrnuta pouze nedodržení ISA, jejichž četnost dosáhla více než 25 %.

**Veronika Kurtanská**

oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KA ČR

## Kvalita auditu v materiálech IFAC



Vladimír  
Králíček

### Výchozí situace

Je všeobecně známo, že cílem Mezinárodní federace účetních (IFAC) je sloužit veřejnému zájmu v oblasti účetnictví a auditu, a to především prostřednictvím vydávání vysoce kvalitních standardů a aktivní účasti při jejich implementaci. Účetní a auditorská profese jsou organizací IFAC zastupovány ve všech otázkách, kdy je zapotřebí propagovat hodnoty související s etickým chováním jak uvnitř profese tak obecně.

Základními materiály IFAC, které se otázkám kvality věnují, jsou především:

- Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky,
- Etický kodex,
- ISA 220 – Řízení kvality auditu účetní závěrky,
- ISQC 1 – Řízení kvality auditu u společností provádějící auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby.

S těmito materiály se mají auditoři i ostatní osoby zapojené do procesu ověřování (asistenti auditora, zaměstnanci auditorských společností atd.) možnost seznámit jak v originálním znění ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)), tak i v českém překladu ([www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)). V minulosti se problematikou kvality auditu zabývala i řada školení organizovaných KA ČR, ve kterých byly použity nejen výše uvedené předpisy, ale i publikace Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe. Tato implementační příručka byla vydána IFAC<sup>1</sup> (druhé vydání z roku 2010) a přeložena Komorou auditorů ČR ve snaze názorně přiblížit způsob uplatňování požadavků ISQC 1. Třetí vydání této publikace vyšlo již o rok později, v červenci 2011. Výbor pro metodiku auditu KA ČR posoudil rozdíly v obou vydáních, shledal, že pro práci auditorů nejsou natolik zásadní, že by bylo nezbytné publikaci překládat, a případné zájemce odkázal na originální text. Otázkám kvality se IFAC věnuje průběžně, a tak v lednu 2011 byl vydán materiál určený k prvotnímu zamyšlení s názvem Kvalita auditu z pohledu IAASB. Na něj pak navázal v lednu 2013 materiál určený k diskusi v rámci profese i mimo ni s názvem Rámec pro kvalitu auditu (A Framework for Audit Quality) a následně, v prosinci 2013, došlo na zasedání IAASB ke schválení konečné verze. Ke zveřejnění pak došlo v únoru 2014. Vzhledem k tomu, že materiál je poměrně rozsáhlý (cca 60 stránek), výbor pro metodiku auditu KA ČR se opět přiklonil k tomu, aby auditorská obec byla prostřednictvím tohoto příspěvku seznámena

s tímto materiálem, který je v plném znění k dispozici na [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

Základní myšlenkou publikace je popsat problematiku kvality auditu<sup>2</sup> jakožto systém, v němž jsou základními prvky:

- vstupní faktory,
- proces a jeho základní faktory,
- výstupní faktory.

V souladu s pojetím systému jakožto souhrnu prvků a vazeb mezi nimi jsou v publikaci popsány i vazby mezi jednotlivými prvky. Nad těmito prvky se ještě pohybuje oblast tzv. kontextových faktorů (contextual factors).

Při analýze a popisu jednotlivých prvků jsou autoři publikace přesvědčeni o tom, že je navíc zapotřebí vnímat tyto prvky spíše jako subsystémy a rozdělit je tak podle toho, na jaké úrovni se nacházíme. Jednotlivé úrovně jsou pak systematicky dodržovány u všech subsystémů (vstup, proces, výstup) a jsou definovány následovně:

- úroveň zakázky,
- úroveň firmy (auditorské společnosti),
- národní úroveň (sestavující z tvůrců národních standardů, regulátorů a profesních organizací).

S ohledem na cílovou skupinu čtenářů, tedy auditory, se dále v článku zabývám pouze prvními dvěma úrovněmi, tedy úrovní zakázky a úrovní firmy.



<sup>1</sup> Příručka byla zpracována Kanadskou asociací autorizovaných účetních (CICA), následně byla revidována pracovníky Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB).

<sup>2</sup> Pojem kvalita auditu je sice velmi široce diskutován uživateli účetních informací, regulátory, institucemi vydávajícím standardy, auditory a odbornou veřejností, ale jedná se o natolik komplexní problém, že v podstatě není možné nalézt jednoznačnou a univerzálně platnou definici.

### Analýza publikace Rámcem pro kvalitu auditu

Jak již bylo uvedeno, publikace se zaměřuje na tři prvky, či možná lépe řečeno subsystemy kvality, a to vstup, proces, výstup, propojené vzájemnými vazbami a zasazené do kontextu prostředí, ve kterém se audit uskutečňuje (viz obrázek).

### Vstupní faktory

Podmínkami kvalitně provedeného auditu jsou především:

- dodržování základních etických hodnot a postojů,
- dostatečné znalosti, dovednosti, zkušenost a dostatek času na provedení auditní zakázky.

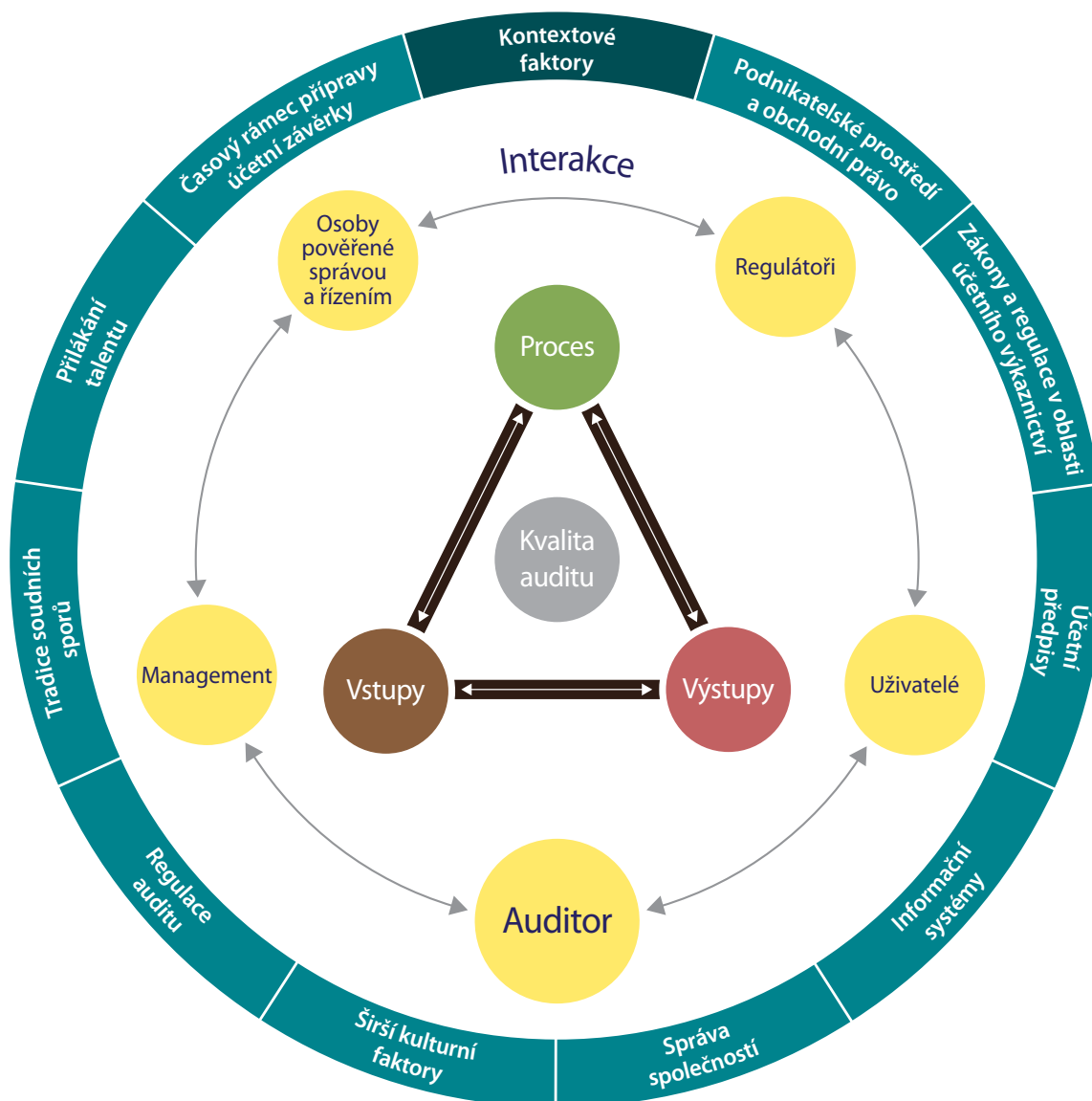
### Dodržování základních etických hodnot a postojů

Na úrovni zakázky je za dodržování základních etických hodnot odpovědný auditor, který musí zajistit,

aby nejen on, ale především celý auditní tým si byl vědom toho, že:

- audit je prováděn ve veřejném zájmu a vždy v souladu s požadavky profesní etiky,
- členové auditního týmu jsou objektivní, s dostatečnou mírou integrity a nezávislosti,
- auditní tým má odpovídající schopnosti a postupuje s řádnou péčí,
- členové auditního týmu si jsou vědomi principu profesního skepticismu a při své práci jej dodržují.

Na úrovni auditorické firmy se princip dodržování etických hodnot a postojů projevuje tehdy, když k němu kultura v rámci firmy pozitivně přispívá. Základním problémem je rozpor mezi skutečností, že audit existuje proto, aby prospíval veřejnému zájmu, zatímco auditorická firma existuje proto, aby byla ekonomicky úspěšná, je podnikatelskou entitou.





Vyřešení tohoto rozporu je často velmi obtížné, ale prioritou má být vždy služba veřejnému zájmu.<sup>3</sup> Zásadní faktory, které přispívají k vhodné podnikové kultuře, jsou:

- systém řízení auditorské firmy, který umožní nastavit atmosféru přenosu pozitivních hodnot „shora dolů“ (tone at the top),
- nezbytné osobní charakteristiky jsou podporovány prostřednictvím hodnotícího a motivačního systému,
- finanční parametry by neměly vést k takovým krokům, které negativně ovlivní kvalitu auditu,
- jsou podporovány veškeré vzdělávací aktivity jak na úrovni partnerů, tak i ostatních zaměstnanců firmy (kontinuální profesní vzdělávání je podporováno a dostatečně kontrolováno),
- v případě složitých profesních otázek je podporován systém konzultací (není hloupý ten, kdo se ptá, když neví, ale hloupý je ten, kdo si myslí, že všechno ví),
- existuje spolehlivě fungující systém pro rozhodování o přijetí nové zakázky a o pokračování v zakázkách stávajících.

#### **Dostatečné znalosti, dovednosti, zkušenost a dostatek času na provedení auditní zakázky**

Na úrovni zakázky je rozhodující sestavení takového auditního týmu, o kterém bude odpovědný auditor přesvědčen, že má dostatečné znalosti a dovednosti na provedení konkrétní zakázky. Ve fázi plánování auditu (a dále pochopitelně i v jeho vlastním průběhu) musí být vymezen dostatečný čas na provedení auditu. Zásadní faktory v této oblasti jsou:

- Auditor i členové auditního týmu znají oblast podnikání účetní jednotky, jejíž účetní závěrku ověřují.
- Auditor i členové auditního týmu jsou schopni činit odpovídající rozhodnutí (nejen o výroku auditora, ale především o jednotlivých dílčích tvrzeních, která obdrží v průběhu auditu od účetní jednotky, a dále pak o zjištěních, která jsou výsledkem jejich vlastního testování (testů kontrol a testů věcné správnosti).
- Auditor je osobně aktivně účasten v hodnocení rizik, plánování, dohlížení a kontrole práce celého auditního týmu.
- Členové auditního týmu, kteří provádějí dílčí postupy ověřování „přímo na místě“ mají dostatek zkušeností, jejich práce je vhodným způsobem řízena, je na ní dohlíženo a je kontrolována; existuje dostatečná úroveň kontinuity ve složení auditního týmu při opakujících se zakázkách.
- Auditor a ti členové auditního týmu, kteří mají

dostatek zkušeností (nejčastěji manažer zakázky a asistenti na pozici senior), mají přístup k managementu účetní jednotky i k osobám, které jsou pověřeny správou a řízením.

Na úrovni auditorské firmy lze rozeznat níže uvedené klíčové faktory, které přispívají ke kvalitě auditu:

- Auditor i členové auditního týmu musí mít dostatek času na vyřešení těch zásadních otázek a problémů, které se objeví v průběhu auditu (to v praxi zpravidla znamená, že při sestavení časového harmonogramu navazujících zakázek by měla být ponechána určitá časová rezerva; tento úkol může být realizován například tak, že plán je vytvořen na základní fond pracovní doby, přesčasová práce pak tvoří právě onu kapacitní časovou rezervu, kterou materiál IFAC doporučuje).
- Auditor a ti členové auditního týmu, kteří mají dostatek zkušeností (nejčastěji manažer zakázky a asistenti na pozici senior), mají dostatek času na poskytnutí rad svým méně zkušeným kolegům, tedy asistentům na pozicích junior (jedná se vlastně o školení přímo při provádění zakázky).
- Auditóři a členové auditního týmu musí být dostatečně proškoleni v nejnovějších trendech jak auditu, tak i účetnictví a tam, kde je to žádoucí i v specifických odvětvových záležitostech (finanční sektor, municipalita atp.).

#### **Proces a jeho základní faktory**

Požadavek kvality auditu vyžaduje, aby auditóři usku-tečňovali jak vlastní audit, tak i jeho kontrolu velmi pečlivě a v souladu s obecně závaznými právními předpisy a standardy. Auditóři a auditorské společnosti jsou povinni veškeré auditní zakázky provádět v souladu s Mezinárodními standardy pro audit<sup>4</sup>. Pro zajištění kvality ověřovacích zakázek jsou pak auditorské firmy povinny postupovat v souladu s ustanoveními standardu ISQC 1. Některé auditorské firmy si vytvářejí své vlastní postupy a vnitřní předpisy, pomocí kterých ještě podrobněji upravují takové oblasti, jakými jsou především způsoby dokumentace auditu, poskytování interních i externích konzultací (specificky pak v případě, že auditorská firma je součástí mezinárodní sítě) atp. Tyto firemní postupy a pravidla nemohou být samozřejmě méně přísné, než pravidla a postupy uvedené v Mezinárodních standardech pro audit.

Dalšími klíčovými faktory zajištění kvality z pohledu jednotlivé zakázky jsou:

- Auditní tým odpovídajícím způsobem využívá informační technologie (veškeré CAAT<sup>5</sup>, které jsou v rámci firmy dostupné).

<sup>3</sup> Rozpor existuje de facto pouze v krátkodobém časovém horizontu. Z dlouhodobého hlediska je zřejmé, že nedostatečné vnímání veřejného zájmu jakožto priority vede k fatálním ekonomickým problémům, v krajním případě až k zániku auditorské společnosti (viz Arthur Andersen).

<sup>4</sup> International Standards on Auditing jsou vydávány IAASB (International Audit and Assurance Standards Board) a jsou přijaty většinou států, jejichž profesní účetní a auditorské organizace (komory, asociace) jsou členy IFAC.

<sup>5</sup> K objasnění, jak co nejlépe využít CAAT (Computer Assisted Auditing Techniques) například kapitola 12 učebnice Müllerová L., Králíček V. a kol., Auditing, Praha 2014, ISBN 978-80-245-2018-6.



- Je dostatečně zajištěna interakce se všemi, kteří jsou zúčastněni na příslušné zakázce (jak v rámci firmy, tak i ve vztahu k účetní jednotce, jejíž účetní závěrka je auditována, ve vztahu s vlastníky a popřípadě i s dalšími uživateli účetní závěrky a zprávy auditora).

Jak již bylo naznačeno, pravidla, postupy a metodologie na úrovni firmy výrazně přispívají k zajištění kvality auditu. Za zásadní faktory jsou v tomto případě považovány:

- Auditní metodologie firmy je detailním rozpracováním standardů, využívá i zpětně vazební informace z předešlých interních i externích kontrol kvality.
- Auditní metodologie firmy je vypracována tak, aby podporovala členy auditního týmu k vhodné aplikaci zásady profesního skepticismu a uplatnění odpovídajícího profesního úsudku.
- Metodologie vyžaduje efektivní dohled a kontrolu auditorské práce včetně její dokumentace.
- Firemní pravidla a postupy vedou k pečlivým procedurám souvisejícím s kontrolou kvality a monitorováním.
- Tam, kde je to vhodné, je uskutečňována kontrola kvality na zakázce (viz ustanovení ISQC 1 odst. 35 a násl.).

### Výstupní faktory

Rozdílní uživatelé účetních informací získávají rozdílné výstupy z uskutečněného auditu. Tyto výstupy je třeba hodnotit z hlediska jejich užitečnosti a včasnosti pro jednotlivé uživatele. Je tedy možné na ně hledět jako na rozdílné aspekty kvality auditu.

Někteří uživatelé účetních informací, především pak management, členové orgánů správy a řízení společností (corporate governance) a regulátoři mají mnohem větší možnosti, jak hodnotit kvalitu auditu, než ostatní uživatelé. Ti se k hodnocení kvality mohou dostat spíše zprostředkovaně, nejčastěji pak prostřednictvím zprávy, kterou uvádí výbor pro audit (popřípadě dozorčí rada) ve výroční zprávě.

Na úrovni zakázky lze stručně uvést zdroje informací, z nichž lze odvodit kvalitu auditu.

- **Auditovaná účetní závěrka** (o nekalitě může svědčit například existence aritmetických chyb, nekonzistence v uváděných informacích, informace, kterým nelze snadno porozumět, na první pohled chybějící informace atp.)<sup>6</sup>
- **Zpráva auditora určená uživatelům účetních závěrek** (omezujícím faktorem je určitá standardizace auditorské zprávy, která neumožňuje informovat o průběhu auditu, a to ani v případě, kdy se jedná o zprávu s modifikovaným výrokem)<sup>7</sup>
- **Zpráva auditora osobám, které jsou pověřeny správou a řízením společnosti** (postupuje se podle ISA 260 – Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky)
- **Zpráva auditora managementu** (v podstatě informování o všech skutečnostech, které jsou podstatné pro průběh auditu, včetně zjištěných nesprávností; kvalitu auditu zde management posuzuje z hlediska věcnosti uváděných zjištění a vhodnosti načasování; nedostatky uváděné až v závěrečném „dopisu vedení“ jsou logicky hodnoceny negativně na rozdíl od těch, které jsou uvedeny bezprostředně po jejich zjištění)
- **Zpráva auditora určená regulátorům** (jedná se o specifický způsob komunikace běžný zejména ve finančním sektoru; pro příjemce zprávy jsou zjištění auditora, popřípadě jejich vyjádření k průběžnému reportingu účetních jednotek mnohdy důležitější než závěrečná zpráva auditora o ověření účetní závěrky)
- **Zpráva od osob pověřených správou a řízením společnosti, včetně výboru pro audit** (jedná se o informaci, kterou předávají zmíněné prvky corporate governance ostatním uživatelům účetních informací; pokud je součástí výroční zprávy, podléhá tato informace rovněž ověření auditorem, což za určitých okolností může výrazně snižovat její důvěryhodnost, stručně řečeno, obě strany vyjádří spokojenost s kvalitou auditu, přestože tak tomu ve skutečnosti není)

<sup>6</sup> Jako příklad může posloužit článek připravený do Českého účetního a finančního časopisu (viz <http://cfuc.vse.cz>), ve kterém autoři analyzují vybrané účetní závěrky z pohledu dodržování pravidel pro zveřejnění tzv. třetích stran, tedy spřízněných osob (Nováková L., Polák M., Zveřejňování informací podle standardu IAS 24 – Related Party Disclosure).

<sup>7</sup> Nová pravidla pro audit v rámci EU toto omezení do značné míry odstraní.

Z uvedených, byť v porovnání s původním textem značně zestručněných informací o kvalitě auditu je patrné, že různé skupiny uživatelů mají odlišné názory na to, co je a co není kvalitní audit. S ohledem na již několikrát zmíněnou zásadu, že audit je prováděn ve veřejném zájmu, je esencí kvality taková účetní závěrka, která věrně a poctivě zobrazuje realitu, a tato skutečnost byla podpořena výrokem auditora. To však neznamená, že by ostatní aspekty kvality auditu byly nepodstatné, je však třeba je považovat za odvozené, druhotné.

Výstupem, který vypovídá o kvalitě auditu na úrovni auditorské společnosti, je její výroční zpráva nebo ještě lépe zpráva o průhlednosti. Především zpráva o průhlednosti<sup>8</sup> informuje o řadě kroků, které auditorská firma v minulém období uskutečnila na podporu kvality (struktura řízení, vnitřní systém řízení kvality, externí kontroly, průběžné vzdělávání). Na webových stránkách auditorských společností v České republice je vidět poměrně odlišný přístup jednotlivých společností k této informační povinnosti. Na jedné straně velmi formální zprávy, jejichž cílem je pouze naplnit požadavek zákona, na druhé straně pak zprávy, které svojí informační hodnotou poskytují dostatek informací o činnosti auditorské firmy, a to včetně jejího zaměření na kvalitu auditu.

### Závěr

Cílem tohoto článku bylo poukázat na setrvalý, kontinuální důraz na kvalitu auditu ze strany Mezinárodní federace účetních (IFAC). Pokusil jsem se zdůraznit

a v některých případech i okomentovat především ty faktory kvality auditu, které souvisí s úrovní každé jednotlivé zakázky a s úrovní auditorské firmy. Věřím, že byť materiál IFAC je poměrně obecný a nepřináší žádné zcela nové poznatky, může být pro auditory a auditorské společnosti inspirativní ve snaze úspěšně se vypořádat s kvalitou. Tu část podkladového materiálu, která se zabývá úrovní profesní organizace (tedy v našem případě KA ČR) a úrovní národní, jsem záměrně vynechal. Důvodem byla jednak snaha koncentrovat se na auditory a auditorské společnosti a dále pak i určité omezení rozsahu předkládaného článku.

**Vladimír Králíček**

*Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je absolventem VŠE v Praze, s kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forenzních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007, byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.*

## Manuál řízení kvality

V e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor vychází manuál řízení kvality pro samostatně činného auditora bez zaměstnanců. Manuál byl vypracován na základě poptávky ze strany těch auditorů, kteří vykonávají svoji činnost zcela samostatně, tedy bez profesních kolegů (auditorů) i bez asistentů auditora. Manuál vychází z původního textu s názvem Manuál řízení kvality – samostatně činný auditor / účetní znalec bez zaměstnanců s odbornou kvalifikací, který byl publikován jako příloha v Příručce k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe (IFAC, druhé vydání 2010). Text byl výrazně zestručněn, a to z původních 26 stran na pouhou polovinu. Byly vynechány veškeré kroky, které musí auditor činit ve vztahu ke svým

zaměstnancům provádějícím „technické úkoly související se zakázkou jako podporu samostatně činného auditora“ (v našem pojetí tedy asistenti auditora), a dále byl text zestručněn a upraven tam, kde překlad z anglického originálu byl spíše zavádějící než dostatečně vysvětlující. Manuál v této velmi redukované podobě by již mohl být dostatečně vhodným nástrojem pro zajištění kvality u těch auditorů, kteří se, ať již z jakéhokoli důvodu, rozhodli svoji praxi vykonávat zcela samostatně. Výbor pro metodiku auditu KA ČR, který inicioval a zajistil zpracování manuálu, uvítá jakoukoli připomínku, popřípadě dotaz související s aplikací.

**Vladimír Králíček**

<sup>8</sup> Zprávu o průhlednosti však povinně sestavují pouze ty auditorské firmy, v jejichž portfoliu klientů je alespoň jedna účetní jednotka zařazená do kategorie „subjekt veřejného zájmu“ (viz zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech, § 2 odst. m, § 43).

## Tři poznámky kontrolora kvality



Daniel Stirský

Zadáme-li si do vyhledávače text „číslo tři“, vševědoucí Wikipedie nás odkáže na knížky *Tři mušketýři*, *Tři kamarádi* a *Tři muži ve člunu*. A tak mne napadlo doplnit tento triptych třemi poznámkami kontrolora kvality. Aniž bych samozřejmě jakkoli aspiroval na literární kvality pánů, kteří se jmenovali Alexandre Dumas, Erich Maria Remarque a Jerome Klapka Jerome.

### Poznámka první: Zpráva o výsledku kontrolní činnosti a jak správně napsat námitky k ní

Po provedené kontrole kvality obdrží auditor zprávu o výsledku kontrolní činnosti, která má tři části. V části A kontroloři uvádějí nedostatky, které zjistili při kontrole spisů vedených ke konkrétním zakázkám. Část B je věnována případným nedostatkům při plnění obecných povinností auditora, jako je pojištění, placení příspěvků, systém řízení kvality aj. Část C je sumarizací zjištěných nedostatků.

A nyní k námitkám: To, že auditor má právo ke zjištěním popsaným ve zprávě podat námitky, vyplývá z § 11 odst. 1 písm. d) Dozorčího řádu KA ČR. Kontroloři na toto právo auditory při ukončení kontroly vždy upozorní a je rovněž zmíněno v závěru kontrolní zprávy. Jak námitky formulovat, se pak dočteme v § 13 odst. 5 DŘ: *Podávané námitky musí být adresné a ve stručné formě musí obsahovat zejména:*

*a) označení, že se jedná o námitky, b) údaje o tom, proti které části zprávy a proti jakému kontrolnímu zjištění směřují, c) v jakém rozsahu a proč jsou zjištění uvedena ve zprávě napadána, d) v čem je spatřován rozpor s konkrétním právním či jiným předpisem, e) označení důkazů k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v námitkách. Za námitky se nepovažují vysvětlující, nadbytečné, neúčelné, s kontrolní činností nesouvisející či zavádějící informace, nemající charakter relevantních důkazů.*

A proč o tomto všem, co se zdá být samozřejmé, píšete? Poměrně často se totiž setkáváme s tím, že někteří auditoři zašlou k naší zprávě obsáhlá pojednání, která sice označí jako námitky, avšak členové dozorčí komise, jimž jsou adresována, se v nich dozvídají o finanční krizi v USA a nekvalitní práci tamních auditorů, o nedobré zdravotní stavu auditora, o složitosti standardů ISA, o krachu české společnosti (s jemnou podotázkou: a co na to její auditor?) apod. Jistě se mnou budete souhlasit, že tato sdělení do fundovaných námitek nepatří. Vždy mne takový elaborát překvapí. Vždyť přece většina z nás, auditorů, má velmi dobré znalosti z daňového práva a mnozí dokonce působíme jako daňoví poradci nebo jsme pracovali ve státní správě. A tak musíme vědět, jak

správně sestavit pro klienta odvolání proti platebnímu výměru finančního úřadu. U doměrku DPH nebudeme argumentovat tím, že naše daňové zákony jsou složité (byť je to pravda) nebo že účetní je po operaci žlučníku (i to se může stát). Místo toho si vyhledáme v daňovém řádu paragrafy o opravných prostředcích a sepíšeme pro klienta kvalitní odvolání. Zvláště v něm uvedeme konkrétní důvody, v nichž shledáváme nesprávnost či nezákonnost rozhodnutí, a ke svým tvrzením připojíme relevantní a pádné důkazy.

Auditorovy námitky proti obsahu kontrolní zprávy jsou rovněž opravným prostředkem. Proto při jejich formulaci postupujeme stejně, jako když sepisujeme odvolání proti rozhodnutí libovolného orgánu státní správy. Je-li např. v kontrolní zprávě uvedeno, že u zakázky *audit účetní závěrky Alfa s.r.o.* nebylo ve spisu založeno prohlášení vedení dle ISA 580, stačí do námitek uvést, že jsme dodatečně zjistili, že prohlášení bylo založeno v jiném pořadači, že jeho kopii přikládáme a zároveň navrhuje, aby zjištění týkající se prohlášení bylo ze zprávy vypuštěno. A ještě drobná noticka: Kontrolní zprávu je třeba vždy podepsat. Neznamená to však, že s ní musíme bezpodmínečně souhlasit. Podpisem jen stvrzujeme, že jsme si ji přečetli.

### Poznámka druhá: K dopisu vedení, kterému také říkáme management letter

Předávání nejruznějších informací mezi auditorem a účetní jednotkou nám upravují dva standardy, a to ISA 260 – Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a ISA 265 – Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení. V nové Příručce pro provádění auditu je pak zařazen formulář 206 – Komunikace, který přehledně shrnuje, co bychom měli osobám v účetní jednotce jako auditoři sdělit. Často nám k tomu slouží dopis vedení (management letter, ML), který v praxi předáváme většinou spolu se zprávou auditora např. jednatelům, představenstvu, správní radě účetní jednotky, hlavní účetní, starostovi, zahraničnímu společníkovi a kopii pak někdy i konsolidačnímu auditorovi.

Protože žádný ze standardů ISA nám neříká, jak přesně má dopis vedení vypadat a protože standardy ISA 260 a 265 příliš záživné nejsou, pojďme se zamyslet nad tím, co bychom v dopise vedení měli, resp. mohli uvést:

- méně významné chyby v účetnictví a účetních postupech, které neovlivní náš výrok;
- zjištěné nedostatky týkající se vnitřních kontrol, opět bez vlivu na náš výrok;



- bližší vysvětlení důvodů, které nás vedly k vydání modifikovaného výroku;
- návrh (doporučení) účetních či kontrolních postupů, jejichž zavedení by klient mohl zvážit;
- upozornění na nové právní normy a na připravované novely zákonů;
- případné významné obtíže, se kterými jsme se při auditu setkali;
- finanční analýzu výkazů účetní závěrky s relevantním a srozumitelným komentářem.

A co bychom do dopisu vedení uvádět neměli? Tak třeba to, že jsme zkontrolovali veškeré účetní doklady a zápisy a že mají náležitosti předepsané zákony. To je přece rizikové a mnohdy i nepravdivé. Opravdu jsme viděli každý paragon, každý výpis z banky, každou vydanou fakturu, každý řádek hlavní knihy? A co když za dva roky přijde finanční úřad na kontrolu a zjistí, že některé přijaté faktury nesplňují náležitosti daňového dokladu? Klient pak může vzít náš dopis vedení a říci: *Ale auditori mně napsali, že všechny mé účetní doklady jsou v souladu se zákony.*

Dále jsem již v několika ML nalezl přibližně tuto větu: *Ověřili jsme naplnění předpokladu neomezeného trvání společnosti AB a potvrzujeme, že společnost bude i nadále trvat.* Tak by to nemělo vypadat nikdy. Za prvé: going concern princip je spolu s akruálním principem základním východiskem pro sestavení účetní závěrky a není třeba jej klientovi připomínat dopisem. Stačí si přečíst § 7 odst. 3 zákona o účetnictví: *Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabráňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.* Je však nanejvýš vhodné, aby náš klient tuto zásadu zmínil v úvodu přílohy účetní závěrky, neboť jde o důležitou informaci pro uživatele. Za druhé: Občas se může stát, že předpoklad neomezeného trvání naplněn není (např. společnost je předlužená nebo víme, že během příštího roku se plánuje likvidace). Pak je třeba si důkladně přečíst ISA 560 – Události po datu účetní závěrky a ISA 570 – Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, a adekvátně reagovat přímo v auditorské zprávě (zdůrazněním skutečnosti, výrokem s výhradou).

A co finanční analýza? Určitě do dopisu vedení nepatří mnohastránkové rozbory ukazatelů získané po zadání dat do programu pro finanční poradce. Musíme si uvědomit, že ukazatele finanční analýzy povětšinou nelze, a to zvláště v malých a středních účetních jednotkách, interpretovat automaticky. Já osobně jsem tak trochu skeptický k různým doporučeným hodnotám. Vždy je třeba vycházet z konkrétní situace v dané účetní jednotce, z dokonalého porozumění jejím činnostem, ze způsobu jejího financování apod. Jinak řečeno: ISA 315. Uvedu příklad:

*Po mnoho let jsme ověřovali závěrku výrobní korporace, kterou plně vlastnila její mateřská společnost v Německu. Dodávala jí materiál a stroje a zároveň odebírala veškerou produkci. Každý rok česká dcerka vykazovala ztrátu. Přesto tato společnost hradila své závazky (nájem, mzdy a pojištění, ba dokonce i naše faktury za audit) vždy řádně a včas. Proč? Inu proto, že když došly peníze, německá matka uhradila několik nejstarších faktur, které na ni česká dcera vystavila, a bylo po starosti. Pokud jde o going concern, zajímali jsme se vždy hlavně o to, zda se s výrobou počítá i v následujícím roce. Kdybych ovšem automaticky, bez rozmyslu, použil modul finanční analýzy např. z programu Pohoda, vyšlo by, že společnost je před bankrotem. Pro pořádek dodávám, že jsme samozřejmě zkoumali ceny obvyklé, ale to už je jiná historie. Takže finanční analýzu klidně ano, ale vždy s rozmyslem a s adekvátní interpretací ukazatelů.*

Do ML je rovněž zbytečné uvádět čísla dokladů, které jsme zkontrolovali (výjimkou mohou být zakázky typu přezkoumání hospodaření). Rovněž informace, že dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou a zásoby výrobků vlastními náklady, vedení většinou má. A hlavně: mají být uvedeny v příloze účetní závěrky. Stejně tak mnohastránkové popisy toho, co všechno a jak jsme ověřili, považují za zbytečné. Lidé, kterým je dopis vedení určen, bývají zahlceni množstvím informací a zajímají je pouze podstatné záležitosti. A pak: Není tak trochu neuvážené seznamovat účetní jednotku podrobně s našimi auditorskými postupy?

A jak by tedy měl náš ML vypadat? Renomované auditorské společnosti postupují tak, že každý bod dopisu vedení má jasně strukturované odstavce – *Zjištění: Při naší účasti na inventuře zásob zboží ve skladu Rudná jsme zjistili, že se zde nachází nepoužitelné zboží s prošlou záruční lhůtou za 251 tis. Kč v pořizovacích cenách. Opravná položka vytvořena nebyla. Protože částka 251 tis. Kč je pod naší hranicí*



*Kolegové, náš tým se v celostátní soutěži kontroly kvality umístil na skvělém druhém místě!*

*Kresba: Ivan Svoboda*

významnosti, nemá tato skutečnost vliv na výrok auditora. Rizika: Hodnota zásob zboží na ř. x rozvahy je nadhodnocena o 251 tis. Kč, o stejnou částku je podhodnocena tvorba opravných položek na ř. y výsledovky a o tutéž částku by se snížil vykázaný zisk. Doporučení: Při inventarizacích zásob zboží v průběhu roku se zabývat rovněž zbožím s pomalou obrátkou a s prošlou záruční lhůtou. K datu účetní závěrky vytvářet a účtovat opravné položky k zásobám bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost. Někteří auditoři zařazují ještě bod vyjádření společnosti (tj. požádají klienta, aby se k jejich zjištěním vyjádřil, popř. sdělil, jaká hodlá přijmout opatření, aby se nesprávnost v příštím roce neopakovala).

Někdy jsem se při kontrole setkal s tím, že auditor vypracoval pro klienta kvalitní dopis vedení. Ten obsahoval řadu velmi závažných zjištění týkajících se jak vnitřních kontrol tak účetnictví. Tyto chyby lze samozřejmě v dopisu vedení uvést, avšak pokud je klient neopraví a my je vyhodnotíme jako významné, musíme podle ISA 705 modifikovat svůj výrok. Nelze argumentovat tím, že vedení jsme o chybách informovali v ML a že to stačí, neboť společnost má, jak mně tvrdil jeden auditor, pouze jediného vlastníka, který o tom všem stejně ví. Pěkně to vysvětluje např. odstavec 53 auditorského standardu č. 52 věnovaný přezkoumání hospodaření: *Auditor může vydat tzv. dopis vedení, který bude obsahovat souhrn doporučení auditora v návaznosti na provedené přezkoumání hospodaření. Tento dopis vedení nesmí nahrazovat povinné náležitosti zprávy o výsledku hospodaření stanovené tímto standardem a zákonem o přezkoumání. Chyby a nedostatky podle § 10 odst. 3 písm. b) a c) zákona o přezkoumání popíše auditor vždy ve zprávě o výsledku přezkoumání, popřípadě v příloze ke zprávě, která pak bude nedílnou součástí této zprávy.*

### Poznámka třetí: Jedno důležité ustanovení ISA 330

ISA 330.24. *Auditor je povinen provést auditorské postupy, jejichž cílem je posoudit, zda celková prezentace účetní závěrky včetně zveřejnění údajů je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (viz odstavec A59).*

A59. *Při vyhodnocování celkové prezentace účetní závěrky, včetně zveřejněných údajů, auditor posoudí, zda jsou jednotlivé účetní výkazy prezentovány způsobem, který odráží správnou klasifikaci a popis finančních informací a formu, uspořádání a obsah účetních výkazů a přílohy. To zahrnuje mimo jiné např. používanou terminologii, míru detailnosti, klasifikaci položek účetních výkazů a východiska prezentovaných částek.*

Podle mých zkušeností právě na tento auditorský postup mnohdy zapomínáme a neuvědomujeme si, že neověřujeme obratovou předvahu či inventurní

soupis, ale účetní závěrku, jejíž struktura a náplň jsou dány jednak zákonem, ale zvláště pak konkrétní účetní prováděcí vyhláškou pro ten který typ účetní jednotky. A tak jsem se při kontrolách kvality setkal s nejrůznějšími nedostatky v závěrkách, které, ač by byly snadno zjistitelné a odstranitelné, auditor nebral v úvahu a s klidným svědomím vydal zprávu s výrokem bez výhrad. Neopravené nesprávnosti v závěrkách, které jsem při kontrolách kvality nacházel, se týkaly např. následujících oblastí.

### Okamžik sestavení účetní závěrky

Protože podle § 18 odst. 1 ZoÚ je účetní závěrka nedílný celek, není možné, aby bylo jiné datum na rozvaze, jiné na výsledovce a jiné na příloze.

### Vazby mezi položkami výkazů

Každá prováděcí účetní vyhláška vyjmenovává dvě základní vazby, které musí platit pro závěrku libovolné účetní jednotky:

- Položka aktiva celkem se musí rovnat položce pasiva celkem (opravdu jsem viděl výkazy, dokonce orazítované auditorem, kde tomu tak nebylo a nešlo jen o zaokrouhlovací rozdíl ve výši jedna).
- Hospodářský výsledek uvedený ve výsledovce, a to jak za běžný, tak i za minulý rok, musí být totožný s výsledkem vykázaným v rozvaze. V této souvislosti bych však připomenul, že tato vazba nemusí být přímo patrná ve výkazech sestavených dle IFRS, neboť v rozvaze je zisk za běžné období často vykázan v rámci nerozděleného zisku.
- Další vazby již povinné nejsou, leč zkušený auditor vycvičený v pŕtkách s bývalými generálními ředitelstvími a statistikou (kde i rozdíl ve výši jedna byl problém) si zkontroluje také vazby, jako jsou např. změna stavu odložené daně z rozvahy na odloženou daň ve výsledovce nebo rozvahovou změnu stavu zásob vlastní výroby na příslušnou výsledkovou položku.

### Přehled o peněžních tocích

Můj názor je, že výkaz sestavený za použití kombinace nepřímé a přímé metody (nejčastější případ) má problematickou vypovídací schopnost a často v něm bývají chyby. Účetní program jej většinou automaticky správně sestavit nemůže, a to právě proto, že některé položky (např. úroky, daň, oblast investiční) se vykazují přímou metodou. Proto je tomuto výkazu potřeba věnovat zvýšenou pozornost.

### Vykazování v tis. Kč, popř. mil. Kč

Nedávno jsem viděl výkazy poměrně známé a velké společnosti, kde auditorovi nevadilo, že byť na výkazech bylo výslovně uvedeno, že peněžní údaje jsou v tis. Kč, jednotlivá políčka obsahovala částky v celých Kč. A tak byl obrat společnosti vyšší než u ČEZ a.s.

## Povinnost vykázat ve výsledovce údaje za minulé období

Platí to nejen pro běžné podnikatele, ale také pro banky, pojišťovny či účetní jednotky veřejného sektoru. Jedinou výjimkou jsou privátní neziskové subjekty (spolky, nadace, církve apod.), kde výsledovka stále upřednostňuje daňový přístup (členění nákladů a výnosů na hlavní a hospodářskou činnost) nad potřebami uživatelů.

## Příloha účetní závěrky

Obsahuje-li příloha významnou nesprávnost (včetně toho, že nějaký významný údaj v ní chybí), auditor je povinen modifikovat svůj výrok. A na co si dát u přílohy zvláště pozor? Článků již bylo publikováno dost, takže zde jen to nejdůležitější:

- Příloha je nedílnou součástí každé závěrky, tedy i závěrky malé nadace, příspěvkové organizace či spolku. Již několikrát jsem se setkal s tím, a to zvláště u neziskových subjektů, že auditor ve výroku sice uvedl, že ověřil přiloženou účetní závěrku, avšak ta obsahovala jen výkazy a přílohu nikoli.
- Každá příloha se skládá ze tří základních částí, a to: 1. Základní údaje o účetní jednotce (u popisu předmětu podnikání/činnosti účetní jednotky informaci typu *výroba a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona* za dostatečnou nepovažují). 2. Popis základních účetních metod a způsobu oceňování jednotlivých závěrkových položek. Není na škodu v úvodu přílohy poznamenat, že základem pro oceňování jsou historické ceny, že účetní závěrka je sestavena na akruální bázi a při respektování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti. (Někdy však předpoklad platit nemusí.) 3. Vysvětlení veškerých významných položek rozvahy a výsledovky.
- Peněžní údaje v příloze by měly být rovněž v tis. Kč. Jsou-li v tis. Kč sestaveny výkazy, není důvod, proč by částky v příloze měly být v celých korunách (a někdy dokonce i v haléřích).
- Byť to českými vyhláškami předepsáno není, je vhodné si vzít příklad ze standardů mezinárodních a kvůli lepší orientaci uvádět v příloze odkaz na konkrétní řádek rozvahy/výsledovky. Peněžní částky v příloze pak musí samozřejmě navazovat na částky v políčkách výkazů.
- Účetní metody a způsoby oceňování je třeba popisovat srozumitelně, tj. tak, aby jim uživatel (který nemusí být odborníkem na účetnictví) porozuměl. Je zbytečné popisovat, že dlouhodobý majetek se odepisuje po dobu uvedenou v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů. Odkaz na daňové odepisování navíc může znamenat, že účetní jednotka řádně neprovedla odhad životnosti dlouhodobého aktiva, a auditor by se měl na tuto oblast zaměřit. Pro uživatele je přínosnější tabulka, ve které jsou uvedeny odhadované doby životnosti, tj. např. stroje se odepisují

15 let, osobní vozy 4 roky a výpočetní technika 3 roky. Ovšem to, že některá účetní či oceňovací metoda je komplikovaná, a bude proto srozumitelná jen odborníkům (typické pro banky a pojišťovny), není důvod pro její nepopsání v příloze.

- Kvalitní vzor přílohy, který můžeme našim klientům doporučit, je na webových stránkách KA ČR pod záložkou Předpisy a metodika – Metodická podpora.

A jaký je závěr této třetí poznámky? Měli bychom si stále připomínat, že závěrka, kterou ověřujeme, je určena především externím uživatelům či rozptýleným vlastníkům. Pro ty je (spolu s výroční zprávou) základním zdrojem informací o dané účetní jednotce. Kvalitně sestavená závěrka je i vizitkou nás, auditorů. Nikdy přece nemůžeme vědět, zda se mezi potenciálními uživateli nevyskytne nějaký poučený štoural, a dáte mně snad za pravdu, že ti bývají nejhroší. Je to podobné, jako s domácími úkoly našich dětí. Také je nechceme podepsat, jsou-li v nich chyby, škrtání a mastné skvrny, neboť si řekneme: *Co by si o mě ve škole pomysleli, když ti toto podepíšu*. A není také důvod, proč bychom nemohli rozšířit nabídku svých služeb o to, že závěrku klientům sestavíme. Ověřovat ji samozřejmě nebudeme, ale přiznejme si: Víme vůbec, že existuje standard ISRS 4410 – Zakázky spočívající v sestavení finančních informací?

Daniel Stirský

*Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1989 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOÚ ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1989 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality Komory auditorů ČR.*





## Návrhová řízení před kárnou komisí a související lhůty

Aktuální problém v činnosti Kárné komise KA ČR (dále Komise) představuje zákonné vymezení lhůt, které je nezbytné dodržet tak, aby byly splněny veškeré předpokládané podmínky pro včasné podání návrhu na zahájení kárného řízení. Spolu s tím se v tomto článku zaměřím i na související pravidla plynutí času u řízení zahajovaných z moci úřední, tedy ex officio.

### Zákonné vymezení lhůt

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění (dále také „ZoA“) v § 25 odst. 5 uvádí, že *kárné řízení lze zahájit ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy se příslušný orgán dozvěděl o existenci důvodu pro zahájení kárného řízení, nejpozději však do tří let ode dne, kdy k porušení povinnosti auditorem došlo.*

Uvedené ustanovení nečiní zpravidla žádné interpretační obtíže v případě řízení vedených kárnou komisí z moci úřední, neboť je z povahy věci zřejmé, že právě (a pouze) ona sama je orgánem, který musí konat ve výše uvedených lhůtách. Při obdržení externí stížnosti či vlastním zjištění o pochybení auditora proto Komise prioritně zkoumá zejména skutečnost, zda od skutkového jednání neuplynula tříletá lhůta. Dodržení druhého požadavku na zahájení kárného řízení ve lhůtě jednoho roku od napadení stížnosti pak bude zpravidla bez obtíží splněno, neboť šetření před zahájením kárného řízení dle § 15 Kárného řádu Komory trvá v řádu týdnů či několika měsíců, nikoli však tak dlouho, aby ohrožovalo zákonem stanovený požadavek na včasné zahájení správního řízení.

Spolu s uvedeným pak nutno vzít v potaz i tu skutečnost, že řízení vedená z moci úřední jsou zahájena dle § 46 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, v platném znění (dále jen „správní řád“) *dnem doručení oznámení o zahájení kárného řízení jeho účastníku a je-li jich více, pak již doručením prvním z nich.* Uvedené by mělo být zohledněno zejména s ohledem na případné průtahy v doručování, neboť pouhé odevzdání oznámení o zahájení řízení k poštovní přepravě ke splnění jednorozhodné lhůty nepostačuje. Vždy je totiž nutné, aby v této lhůtě bylo účastníku řízení též doručeno.

Celá věc je nicméně složitější. Z § 26 odst. 1 ZoA totiž vyplývá, že o uložení kárného opatření rozhoduje kárná komise nejen z moci úřední, ale i na návrh

ministra financí, Dozorčí komise KA ČR, člena Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem, orgánu státního dozoru nebo České národní banky. Návrhový způsob zahájení řízení nicméně přináší podstatně jiný (a komplikovanější) právní režim, než je tomu při postupu z moci úřední. Tyto změny se týkají jednak samotného vedení řízení (navrhovatel je na rozdíl od stěžovatele jeho účastníkem a má veškerá procesní práva), tak interpretace lhůt předepsaných zákonem k včasnému zahájení řízení. Právě poslední popsaná oblast bude při zachování mlčenlivosti předmětem tohoto článku, a to s ohledem na dosavadní zkušenosti Komise i dostupnou rozhodovací praxi.

### K pojmu „příslušného orgánu k zahájení kárného řízení“

Zásadní otázku při výkladu již citovaného § 25 odst. 5 ZoA představuje pojem „*příslušného orgánu, který se dozvěděl o existenci důvodu pro zahájení kárného řízení*“. Kárná komise zastává z dále podrobně rozebraných důvodů právní názor, že příslušným orgánem se vedle ní samé rozumí taktéž navrhovatel dle § 26 odst. 1 ZoA, uvedený závěr však není přijímán bezvýhradně. Zejména v případě podání opožděných návrhů na zahájení kárného řízení jsou hledány takové podoby výkladu, který umožňuje pojem „příslušného orgánu“ omezit jen na vlastní kárnou komisí.

V této souvislosti se proto Komise setkala v podaném odvolání s názorem, že pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit lhůtu pro podání návrhu osobám podle § 26 odst. 1 ZoA, učinil by tak výslovně, jako je tomu v případě jiných právních předpisů, a toto výslovné ustanovení zařadil do zákona o auditorech v partii upravující podání návrhu na zahájení kárného řízení příslušnými osobami. Odvolatel tedy tvrdí, že lhůty podle § 25 odst. 5 ZoA, neplatí pro navrhovatele, ale výlučně pro orgán příslušný k vedení kárného řízení. Na podporu tohoto závěru pak argumentuje např. § 9d odst. 3 zákona č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu<sup>1</sup>, § 192 odst. 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu<sup>2</sup>, nebo § 26 odst. 9 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Odpovědnost za správní delikt zaniká a přestupek fyzické osoby nelze projednat, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 5 let ode dne, kdy byl spáchán.

<sup>2</sup> Odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká a přestupek fyzické osoby nelze projednat, jestliže Česká národní banka o něm nezahájila řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděla, nejpozději však do 5 let ode dne, kdy byl spáchán.

<sup>3</sup> (...pokutu lze uložit do jednoho roku od zjištění nedostatku, nejpozději však do deseti let ode dne, v němž nedostatek vznikl).



Uvedená argumentace nicméně dle mého názoru obsahuje zásadní zjednodušení a odráží nepochopení podstaty věci samé. Uvedené příklady z legislativy se předně dotýkají výlučně řízení zahajovaných z moci úřední, tedy nikoli na základě podané žádosti či návrhu. Tyto dva právní režimy však nelze směřovat, neboť pravidla s nimi spojená nemohou být v žádném případě *vzájemně zaměňována*. Dle ustanovení § 44 správního řádu je řízení o návrhu zahájeno dnem, kdy žádost nebo jiný návrh, kterým se zahajuje řízení, došel věcně a místně příslušnému správnímu orgánu. Řízení ve věci samé proto není zahajováno až vyrozuměním kárně obviněného o podaném návrhu, ale již doručením návrhu samého kárné komisi. Tímto okamžikem řízení běží, a to včetně procesních lhůt. Okamžik zahájení návrhového řízení je proto zásadně v dispozici navrhovatele, neboť právě na jeho úvaze záleží, zda vůbec a případně kdy svůj návrh správnímu orgánu podá. Jiný výklad by postrádal jakékoli smysluplné ratio a přenášel by na správní orgán odpovědnost za skutečnosti, o kterých tento do doby podání návrhu fakticky ani neví a nemá na ně žádný vliv. Nejedná se o řízení zahajované ex officio, které je od počátku plně ovládáno úkony správního orgánu příslušného k rozhodování o meritu věci samé (viz v podrobnostech předchozí text).

Z jiného úhlu pohledu lze na uvedené nahlížet také tak, že navrhovatel – vědom si pochybení auditora – má postupovat tak, aby nedocházelo k nadměrnému prodloužení mezi zjištěním nedostatků a podáním návrhu. Proto zákonodárce i pro něj vytváří systém lhůt, což nepochybně přispívá k tomu, aby správní orgán následně rozhodl o případné sankci nejen proporcionálně k závažnosti spáchaného skutku, ale také včas, tj. v ještě přijatelném časovém odstupu od chvíle, kdy byl skutek spáchán. Dle ustálené judikatury ve věcech správního trestání totiž preventivní úloha postihu nespočívá jen v účinku vůči žalobci. Postih musí mít sílu odradit od nezákonného postupu i jiné nositele stejných zákonných povinností; tento účinek pak může vyvolat jen postih odpovídající významu chráněného zájmu, včas a věcně správně vyvozen<sup>4</sup>.

Lze nicméně souhlasit, že současná právní úprava není na první pohled zcela srozumitelná a větší přehlednost by byla na místě. Příkladmo lze v těchto souvislostech uvést např. § 68 odst. 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích (dále jen „přestupkový zákon“), který u tzv. návrhových přestupků uvádí následující výslovnou lhůtu k podání návrhu: *U přestupku, který lze projednat jen na návrh, lze návrh podat příslušnému správnímu orgánu nejpozději do tří měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o přestupku nebo o postoupení věci orgánem činným v trestním řízení*. Takto formulovanou právní úpravu lze považovat za dostatečně jasnou a její obsah nebude třeba obtížně dovozovat systematickým

výkladem souvisejících právních norem. Volba způsobu úpravy lhůt je nicméně úkolem pro zákonodárce, nikoli pro orgán aplikace práva.

Byť je tedy Komise přesvědčena, že ustanovení § 25 odst. 5 může vyvolávat některé výkladové diskrépance, je si zároveň stejně tak jistá, že citované normě není žádoucí přisuzovat jiný (významně užší) význam, než jak tomu činí Komise samotná. V takovém případě by totiž došlo k jejímu omezení jen na řízení zahajovaná kárnou komisí ex officio, což však nelze považovat za žádoucí. To platí tím spíše, že by se při takovém přístupu vytvářel fakticky dvojitý právní režim (časového) posuzování skutkového jednání, a to jen a pouze na základě skutečnosti, zda se o protiprávním jednání auditora Komise dozvěděla na základě externí stížnosti (§ 25 odst. 5 ZoA by se aplikoval, „příslušným orgánem“ by byla kárná komise) nebo podaného návrhu (§ 25 odst. 5 by se neaplikoval, neboť „příslušný orgán“ nelze dovodit – kárná komise jím být nemůže, neboť řízení zahajuje navrhovatel). Taková diferenciací je však naprosto nelogická a absurdní.

#### Povaha lhůt dle § 25 odst. 5 ZoA a související otázky

Právní předpisy upravující správní trestání zpravidla omezují prekluzivními lhůtami pravomoc správních orgánů *projednat* správní delikt a udělit za jeho spáchání sankci nebo oprávněně *zahájit* řízení o správním deliktu. Zákon o auditorech v tomto směru upravuje pouze druhou variantu, když v § 25 odst. 5 stanoví lhůtu pro zahájení kárného řízení. To představuje poměrně zásadní rozdíl např. oproti úpravě obsažené v přestupkovém zákonu, kde se v § 20 odst. 1 uvádí striktní prekluzivní lhůta, po jejímž uplynutí už není přestupek ani možné dále projednávat: *Přestupek*



*Statečná bledá tvář. I u mučednického kůlu dokázala zachovat mlčení.  
Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>4</sup> Rozsudek Městského soudu v Praze, sp. zn. 10 Ca 250/2003-48 ze dne 16. 11. 2004.

nelze projednat, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok; nelze jej též projednat, popřípadě uloženou sankci nebo její zbytek vykonat, vztahuje-li se na přestupek amnestie.

Prekluzivní lhůty mohou být stanoveny různým způsobem, zpravidla se však jedná o kombinaci lhůty subjektivní (pro počátek běhu lhůty je rozhodné, kdy se o správním deliktu dozvěděl navrhovatel nebo správní orgán) a lhůty objektivní (počíná běžet dnem spáchání správního deliktu). V takovém případě platí, že konkrétní řízení musí být vždy zahájeno ve lhůtě subjektivní, avšak zásadně nelze překročit objektivní lhůtu. Dozví-li se tedy navrhovatel či správní orgán o skutku např. tři měsíce před vypršením objektivní prekluzivní lhůty, musí v této době podat návrh či zahájit řízení z moci úřední, neboť subjektivní lhůta vždy skončí nejpozději společně s lhůtou objektivní.

Vzeme-li v úvahu uvedené, současná právní úprava v zákoně o auditorech nastavuje v porovnání s přestupkovým zákonem relativně liberální režim, jak z hlediska lhůt pro zahájení kárného řízení, tak z hlediska samotného projednání správního deliktu. Platí totiž pravidlo, že je-li kárné řízení zahájeno včas, není stanovena žádná výslovná prekluzivní lhůta, po jejímž uplynutí by nebylo možné věc dále projednávat. Tento závěr nicméně nelze brát absolutně a musí být zásadně korigován v několika směrech:

- (a) Dle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý mj. právo na to, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. Ústavní soud k tomu uvedl, že „ústavní garanci práva každého, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů (resp. v přiměřené lhůtě), odporuje, dochází-li v konkrétním případě u správního úřadu k neodůvodněným průtahům v řízení. (...) Skutečnost, že správní orgán po dobu více než dvou let neučinil v řízení žádný úkon, nutno považovat za do té míry extrémní, že je tímto založeno porušení základního práva na vyřízení věci bez zbytečných průtahů dle čl. 38 odst. 2 Listiny.“<sup>5</sup>
- (b) V § 6 odst. 1 správního řádu se jako základní zásada činnosti správního orgánu (tj. Komise) uvádí vyřizování věcí bez zbytečných průtahů. Nečiní-li správní orgán úkony v zákonem stanovené lhůtě nebo ve lhůtě přiměřené, není-li zákonná lhůta stanovena, použije se ke zjednání nápravy ustanovení o ochraně před nečinností.
- (c) V § 71 správního řádu jsou stanoveny lhůty pro vydání rozhodnutí, byť nikoli propadného charakteru. V případě, že rozhodnutí ve správním řízení není možné vydat bezodkladně, musí ho správní orgán vydat do třiceti dnů od zahájení řízení. K tomu lze připočítat dalších třicet dnů, je-li třeba nařídit ústní jednání, provést šetření na místě či jde-li o zvláště složitý případ. K obecné třicetidenní

lhůtě pro vydání rozhodnutí je možné připočítat rovněž dobu nutnou k provedení dožádání, zpracování znaleckého posudku nebo doručení písemnosti do ciziny. Ani tato nutná doba však nemůže být neomezená, neboť i zde lze uplatnit ze strany nadřízeného správního orgánu (Rady pro veřejný dohled nad auditem) některé právní prostředky ochrany proti nečinnosti, a to jak z moci úřední, tak na základě žádosti účastníka řízení (např. pokud by se neúměrným způsobem protahovalo vypracování znaleckého posudku).<sup>6</sup>

- (d) Nutno též zdůraznit, že dle § 13 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, odpovídá stát i za škodu způsobenou porušením povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě. Nestanoví-li zákon pro provedení úkonu nebo vydání rozhodnutí žádnou lhůtu, považuje se za nesprávný úřední postup rovněž porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v přiměřené lhůtě.

### Počátek běhu subjektivní lhůty

Další podstatná otázka související s během lhůt se týká způsobu určení okamžiku, k němuž se v souladu s § 25 odst. 5 ZoA „příslušný orgán“ dozvěděl o existenci důvodu pro zahájení řízení. Od tohoto dne se poté počítá jednorozhodná lhůta k zahájení kárného řízení, ať již podáním návrhu nebo z moci úřední. Vodítko v této věci může poskytnout ustálená správní judikatura, podle níž „dozvědět se o porušení povinnosti“ (o skutečnostech rozhodných pro počítání začátku lhůty, v níž je třeba zahájit kárné řízení) neznamena, že již v tom okamžiku musí být najisto postaveno, že k porušení povinnosti nesporně došlo, nýbrž postačí, že vzniklo důvodné podezření, že se tak stalo. Prokázání porušení povinnosti a toho, kdo je za ně odpovědný, je předmětem řízení. Proto zahájení řízení musí předcházet určitá skutečnost, z níž důvodnost podezření plyne. Den, kdy je tato skutečnost správnímu orgánu oznámena nebo zjištěna při plnění jeho pracovních úkolů nebo v souvislosti s nimi jeho pracovníky, je den, kdy se správní orgán o porušení povinnosti dozvěděl, tj. seznal, že došlo k jednání, jež zákon při splnění dalších podmínek definuje jako správní delikt. Jde o vědomost o skutkových okolnostech v takovém rozsahu, který umožní i jejich předběžné právní posouzení. Byť jde o subjektivní lhůtu, je nutno „vědomí“ státního orgánu založit (možná paradoxně) na objektivní skutečnosti, tj. datu, kdy došlo oznámení určitého a věrohodného obsahu, datu kontroly apod., nikoli na subjektivním postoji pracovníků k těmto zjištěním. Zákon nepředpokládá, že by muselo jít o informaci zvláště kvalifikovanou nebo

<sup>5</sup> Nález Ústavního soudu, sp. zn. III. ÚS 696/02 z 13. 11. 2003.

<sup>6</sup> V podrobnostech viz § 80 správního řádu.

přicházející z určitého zdroje, musí však mít nezbytnou míru věrohodnosti a určitosti, aby na druhé straně nedošlo k zahájení řízení naprosto nedůvodného.<sup>7</sup> Uvedené skutečnosti pak obdobně platí i pro navrhovatele uvedené v § 26 odst. 1 ZoA – vždy by tedy mělo jít z jeho strany o takovou vědomost, která zakládá důvodné podezření na porušení povinností auditora, a dosahuje té míry jistoty, že případné správní řízení nebude vedeno bezúčelně. Ve chvíli, kdy jsou tyto povinnosti splněny, běží subjektivní lhůta k podání návrhu na zahájení kárného řízení.

Zvláště pro případ řízení zahajovaných Komisí z moci úřední považují za významnou i následující část argumentace, kde soud odmítl tvrzení správního orgánu, že je nutno dozvědět se o všech rozhodných skutečnostech, a teprve od tohoto okamžiku začíná běžet zákonem stanovená lhůta pro uložení pokuty (v našem případě lhůta k zahájení kárného řízení). Tento způsob interpretace označil soud za neudržitelný, a to již proto, že ve svých faktických důsledcích popírá smysl správního řízení, jehož účelem je právě spolehlivé zjištění přesného a úplného skutečného stavu věci (§ 32 odst. 1 správního řádu) za respektování práv účastníků řízení a za jejich součinnosti. Pokud by platilo, že správní orgán nejprve zjistí všechny rozhodné okolnosti pro uložení sankce, a teprve poté bude zahájeno správní řízení, mohla by tato praxe vést k porušování práv účastníků řízení, kteří by tak do značné míry byli vyřazeni z aktivního vystupování v něm v době, kdy si správní orgán teprve vytváří úsudek o řešení konkrétní věci a kdy je tedy ještě možné tento rozhodovací proces reálně ovlivnit, a mohli by se do něj zapojit de facto až v okamžiku, kdy správní orgán již dospěl do fáze rozhodnutí.<sup>8</sup>

Uvedená judikatura tedy významným způsobem upřesňuje nejen podmínky běhu lhůt pro zahájení kárného řízení, ale také rozsah využitelnosti institutů uvedených v § 15 Kárného řádu Komory, který upravuje postup Komise při provádění tzv. „šetření před zahájením kárného řízení“. V případě, že kárná komise obdrží externí podnět (stížnost) na činnost auditora, resp. auditorské společnosti, je oprávněna vyzvat napadený subjekt, aby se k věci do pěti pracovních dnů vyjádřil a předložil písemné nebo jiné dokumenty na svoji obhajobu. Samotné dotazování auditora ve fázi před zahájením řízení nicméně nesmí nahrazovat vlastní správní řízení a vést ke shromažďování podkladů v rozsahu, který již umožňuje přijetí rozhodnutí ve věci samé. V takovém případě by došlo k nezákonnému zásahu do práv účastníka řízení a narušení práva na spravedlivý proces.

Z hlediska běhu jednorocní lhůty k zahájení kárného řízení z moci úřední lze usuzovat, že její počítání bude závislé zejména na množství podrobností sdělených v podnětu samotném. Nelze proto apriori usuzovat, že již doručením stížnosti běží lhůta jednoho roku

k zahájení řízení. Vždy bude záležet na tom, kdy se kárná komise relevantně dozvěděla o existenci důvodu pro zahájení kárného řízení v rozsahu, který předpokládá již citovaná judikatura. Může se tak stát již doručením stížnosti, případně až poté, kdy jsou využity postupy podle § 15 Kárného řádu. Lze tedy uzavřít, že posuzování počátku běhu lhůty je nutné zvažovat případ od případu, vždy však vzhledem k obecným vodítkům vyplývajícím z ustálené soudní praxe v těchto otázkách.

### Procesní postupy související se zmeškáním lhůty k zahájení řízení

Kárná komise se v souvislosti se zmeškáním lhůty navrhovatelem setkala mimo jiné i s argumentací, že pokud navrhovatel podle § 26 odst. 1 ZoA podal svůj návrh opožděně, vzniká povinnost Komise projednat návrh alespoň jako podnět a případně zahájit kárné řízení z moci úřední. Uvedený závěr byl opřen o *princip officiality*, podle kterého správní orgán má povinnost zahájit řízení, jakmile nastane skutečnost předvídaná zákonem (bez ohledu na to, jak ji zjistí) a *princip legality*, dle něhož je příslušný orgán povinen stíhat všechny delikty, o nichž se dozví.

S uvedenými závěry zásadně nelze souhlasit, neboť zcela opomíjí principy práva na spravedlivý proces i systematiku stávající úpravy zákona o auditorech: Zákon pro navrhovatele stanoví určité časové omezení pro podání návrhu. Opožděné podání návrhu vede k zastavení řízení, neboť věc nelze dále projednávat právě pro prekluzi lhůty k podání návrhu. Zahájení nového řízení o téže věci z moci úřední by tak bylo nepochybným obcházením zákona, nehledě na skutečnost, že by se v takovém případě lhůta stanovená pro navrhovatele stala fakticky právně irelevantní. Příslušná právní ustanovení je však vždy nutno vykládat tak, aby byla důsledně uplatňována, nikoli obcházena. Z logického i jazykového výkladu ustanovení § 25 odst. 5 ZoA nepochybně vyplývá, že kárné řízení nelze zahájit po uplynutí lhůty jednoho roku ode dne, kdy se kterýkoli z „příslušných orgánů“ dozvěděl o existenci důvodů pro zahájení kárného řízení. Pokud tedy navrhovatel kárné řízení nezahájil v předepsané lhůtě, žádný další „příslušný orgán“ již nemůže a nesmí být oprávněn kárné řízení z totožných důvodů zahájit.



<sup>7</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 A 1/2001-56, rozhodnutí Vrchního soudu v Praze 7 A 167/94.

<sup>8</sup> Tamtéž.

Jedinou možnou reakcí na opožděné podání návrhu je proto vydání usnesení o zastavení kárného řízení dle § 66 odst. 1 písm. b) správního řádu, a to pro zjevnou právní nepřipustnost návrhu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že „zjevná právní nepřipustnost“ představuje neurčitý právní pojem, který je však nutno vykládat restriktivním způsobem. Podle ustanovení § 45 odst. 3 správního řádu totiž takový návrh správní orgán neprojednává a řízení zastaví. Z důvodu ochrany práv účastníků řízení je proto možno k tomuto způsobu rozhodnutí přikročit jen tehdy, jestliže je skutečně již na první pohled zřejmé, že návrhu nelze vyhovět. To znamená, že tato nepřipustnost musí být patrna již ze samotného návrhu, nikoliv teprve z výsledků dalšího dokazování či zjišťování. Smyslem tohoto ustanovení je to, aby se takovým návrhem, u kterého je zcela zjevné, že mu nemůže být vyhověno, nemusel správní orgán po věcné stránce zabývat, neboť by to bylo zjevně bezpředmětné a výsledek řízení by byl naprosto stejný. Návrh může být kvalifikován jako zjevně nepřipustný, pokud při jeho posuzování nebude správní orgán muset uplatňovat správní uvážení, resp. vykládat neurčité právní pojmy. V takovém případě by podle ustanovení § 45 odst. 3

správního řádu postupovat nešlo a správní orgán by musel návrh posuzovat meritorně, a teprve na základě proběhlého správního řízení jej případně zamítnout rozhodnutím podle § 67 odst. 1 správního řádu.<sup>9</sup>

### Závěr

Výše popsaná problematika se dotýká jednoho z aspektů zákonnosti správního řízení. Včasné podání návrhu, resp. včasné využití pravomoci k zahájení kárného řízení z moci úřední je nezbytnou podmínkou, jež musí být splněna (a posouzena jako předběžná otázka) před tím, než budou provedeny další navazující procesněprávní kroky (zejména pak dokazování). Vychází se přitom z předpokladu, že i správní delikvent má legitimní právo na to, aby řízení bylo zahájeno v ještě akceptovatelných lhůtách a nepodléhalo zcela libovůli navrhovatele (kárného žalobce) nebo Komise samé. Jedná se o součást práva na spravedlivý proces.

**JUDr. Milan Cigánek**

tajemník kárné komise KA ČR

<sup>9</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 As 74/2007-55 ze dne 07. 05. 2008.

## Z rozhodovací praxe soudů ve věcech žalob podaných auditory k rozhodnutím Rady pro veřejný dohled nad auditem jako odvolacího orgánu k prvoinstančním rozhodnutím Komory auditorů ČR o vydání kárných opatření

Z ustanovení § 38 odstavce 2 písmena d) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, vyplývá působnost Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada) rozhodovat o odvoláních, podaných auditory k prvoinstančním rozhodnutím Komory auditorů ČR (dále jen Komora) ve věcech kárných opatření, neuznání kvalifikace apod.

V řadě případů, u nichž Rada potvrdila správnost rozhodnutí Komory, podali auditoři, dotčení těmito rozhodnutími, žaloby, jimiž se domáhali jejich zrušení.

Takto byla např. auditorem uplatněna u Městského správního soudu v Praze žaloba, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Rady, potvrzující prvoinstanční rozhodnutí Komory o uložení kárného opatření auditorovi – pokuty ve výši 10 000 Kč. Tato pokuta, po předchozím provedení kontroly kvality práce u auditora, vyhodnocení zjištění a po provedení kárného řízení, byla udělena za to, že auditor nevedl u kontrolovaných auditů dostatečný spis auditora, nepostupoval v souladu s mezinárodními standardy ISA a auditorskými standardy a směrnicemi Komory ve věcech nepovinného auditu účetních závěrek za roky 2010

a 2011 s tím, že kontrolované spisy nespĺňovaly požadavky ISA 230 na vypracování dokumentace k auditu a neobsahovaly dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko pro zprávu auditora.

Auditor v žalobě uváděl, že obě rozhodnutí (Rady i Komory) byla vydána na základě chybného vyhodnocení skutkového stavu, v rozporu s právními předpisy a že obě rozhodnutí byla vydána orgány, které nebyly příslušné k vydání těchto rozhodnutí. Žalující auditor vycházel z toho, že jím prováděné nepovinné audity účetních závěrek nespĺňají pod auditorskou činnost podle § 2 písm. b) zákona o auditorech, neboť primárně má platit Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES, která upravuje postupy při provádění povinných auditů, přičemž zákon o auditorech nesmí být v rozporu s touto Směrnicí, a dovedil z toho, že národní právní předpis nemůže regulovat ověřování jiných auditorských činností – tedy nepovinné audity účetních závěrek. Z tohoto svého výkladu auditor dále dovedl, že Kárná komise Komory nebyla oprávněna vést kárné řízení a dále že jak Komora, tak i Rada neměly pravomoc k vydání svých rozhodnutí.



Žalovaná Rada ve svém stanovisku k žalobě uvedla, že neshledává žalobu za důvodnou, zejména z důvodu nepřipustně zužujícího výkladu zákona žalobcem. Rada potvrdila, že shledala všechny kroky Komory v průběhu kárného řízení za důvodné k vyvození příslušného a přiměřeného postihu auditora a nezbývalo jí, než správnost prvoinstančního rozhodnutí Komory potvrdit jako správné.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a konstatoval, že se neztotožňuje s právní argumentací žalobce v tom, že český zákon o auditorech upravuje pouze oblast provádění povinných auditů, a že tudíž nemůže regulovat nepovinné ověřování účetních závěrek. Potvrdil, že podle ustanovení § 18 zákona o auditorech jsou auditoři povinni při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a s auditorskými standardy vydanými Komorou, které upravují postupy auditora při provádění auditorské činnosti neupravené mezinárodními auditorskými standardy. Potvrdil dále, že podle ustanovení § 24 zákona o auditorech auditoři podléhají systému kontroly kvality s tím, že za zjištěné zaviněné porušení povinností auditora je příslušný orgán Komory oprávněn vydat rozhodnutí se stanovením kárného opatření.

Soud plně shledal žalobu za nedůvodnou ve všech bodech, potvrdil, že Rada se v potřebné a dostatečné míře v odvolacím řízení vypořádala se všemi argumenty odvolatele, a potvrdil, že nezjistil žádné právní vady v odvolacím řízení, které by způsobily nezákonnost nebo věcnou nesprávnost rozhodnutí Rady. Soud proto žalobu auditora na Radu jako nedůvodnou svým rozsudkem č. 11 Ad 18/2013-32 dne 4. června 2014 zamítl.

V jiném případě podal Městskému soudu v Praze žalobu na Radu auditor, jemuž bylo uloženo kárné opatření – trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti za neumožnění výkonu kontroly kvality. V této záležitosti byly pro konečné rozhodnutí soudu podstatné procesní náležitosti předchozího odvolacího řízení vedeného Radou.

Auditor, jemuž Kárná komise Komory uložila kárné opatření, a to trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti za znemožnění výkonu předem nahlášené kontroly kvality, a to podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona o auditorech ve spojení s ustanovením § 21 odst. 1 písm. a), § 24 odst. 8 zákona a § 110 odst. 2 písm. a) Dozorčího řádu Komory, uplatnil sice odvolání proti uložení kárného opatření Komorou, avšak odvolání, přes řádné poučení obsažené v rozhodnutí, podal v rozporu s ustanovením § 86 odst. 1 správního řádu, které stanoví, že odvolání se podává u správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, toto odvolání přímo Radě. Rada obdržela toto podání dne 19. 4. 2011 a Usnesením ze dne 28. 4. 2011 jej postoupila Komoře k dalšímu řízení ve smyslu správního řádu. Komora pak odvolání s příslušným stanoviskem k obsahu odvolání toto předala Radě k jejímu rozhodnutí dne 28. 7. 2011.

S ohledem na skutečnost, že prvoinstanční rozhodnutí obdržel žalující auditor dne 7. 4. 2011, přičemž odvolání nesprávně podal nepřislušnému orgánu dne 19. 4. 2011, tedy dvanáctý den po převzetí, kdy k vypršení běhu na doručení odvolání zbývaly již jen 3 dny, pak s ohledem na nutnost postoupení odvolání orgánu stanovenému správním řádem, o čemž byl odvolatel Radou současně s postoupením dne 28. 4. 2011 vyrozuměn, je zřejmé, že časová lhůta správného doručení odvolání již nemůže být dodržena.

Po obdržení odvolání spolu se stanoviskem prvoinstančního orgánu byla Rada nucena konstatovat, že se jedná o odvolání podané po lhůtě, a odvolání z tohoto důvodu zamítl. Auditor podal k tomuto rozhodnutí Rady žalobu Městskému správnímu soudu v Praze. V žalobě uvedl, že odvolání přes uvedené poučení o tom, že odvolání je nutno ve smyslu správního řádu podat u orgánu, který rozhodl prvoinstančně, podal přímo Radě s odůvodněním, že při kárném řízení nebyla Komorou dodržena zásada mlčenlivosti. Dále uvedl, že pokud Rada odvolání obdržela, pak jej formálně nadbytečně postoupila Komoře jako prvoinstančnímu orgánu, který ve věci rozhodoval.

Soud vyhodnotil skutkový stav tak, že žalobce pochybil, a to vědomě s tím, že mu muselo být zřejmé, že odvolání doručuje až u konce běhu odvolací lhůty a v rozporu se zákonem orgánu, který není příslušný k jeho obdržení. Dále soud konstatoval, že i možné výjimky ze správního řádu, kdy by bylo možno podat odvolání přímo orgánu vyššího stupně, nebyly v daném případě splněny pro přiznání dodržení lhůty doručení, neboť žalobce žádné takové důvody neměl a ani neprokázal. Soud proto žalobu auditora na Radu jako nedůvodnou svým rozsudkem č. 3A 225/2011-34 ze dne 11. 6. 2014 zamítl.

**JUDr. Miroslav Kocián**

právník Rady pro veřejný dohled nad auditem



## Využití práce interních auditorů



Jiří Liberda

Otázku, jak je vnímaná spolupráce interního a externího auditora, jsem mimo jiné položil při rozhovoru s prezidentem Českého institutu interních auditorů (ČIIA) Tomášem Pivoňkou, který následuje za tímto článkem. Kategorizace spolupráce do tří úrovní (pasivní komunikace, aktivní komunikace a přímá spolupráce) asi dobře

vystihuje současný stav interakce mezi interním a externím auditorem. Samozřejmě za předpokladu, že má účetní jednotka vlastní oddělení interního auditu, což je typické pro firmy nadnárodního charakteru a ve finančním sektoru.

Ve svém článku se chci zaměřit na tu část auditorů a auditorských společností, jichž se využití práce interních auditorů týká, a upozornit na některé skutečnosti, které by měl auditor rozhodně vzít v úvahu při přijetí, plánování a realizaci auditní zakázky.

Revidovaný Mezinárodní standard pro audit ISA 610 „Využití práce interních auditorů“ je účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 a po tomto datu. Již nyní můžete nalézt na internetových stránkách Komory auditorů revizi tohoto revidovaného znění s označením „Revidované znění 2013“. Toto znění účinné pro audit účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2014 a po tomto datu, obsahuje další ustanovení upravující **přímou výpomoc od interních auditorů**.

Na úvod bych chtěl předeslat, že se nejedná o žádné zásadní změny, ale spíše o upřesnění a doplnění standardu v oblasti přímé výpomoci od interních auditorů, která nebyla v rámci ISA 610 v minulosti dostatečně řešena. Co to vlastně přímá výpomoc je? Jednoduše se dá říct, že si najímáme interního auditora pro provádění auditorských postupů, za které samozřejmě neseme plnou odpovědnost v oblasti řízení a kontroly a auditních postupů, a musí být proto naplněny podmínky pro to, aby externí auditor mohl práci interního auditora využít. Hned na úvod bych chtěl dodat, že míra využití práce interního auditora je plně na rozhodnutí externího auditora, vyplývá z celkové strategie auditu, a externí auditor nese výhradní zodpovědnost za výrok auditora. Tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že jsme při realizaci auditní zakázky využili práci provedenou interním auditem či přímou výpomocí od interních auditorů.

Důvody, proč v rámci auditní strategie zvážit zapojení interního auditora, jsou v podstatě dva:

1. Efektivita – může být efektivnější využívat práci, popř. přímou výpomoc interního auditora, než používat vlastní zaměstnance. Rovněž na straně klienta dochází ke snížení časové náročnosti

na přípravu podkladů pro audit a snížení nároků na klíčové pracovníky finančního oddělení.

2. Poznatky a zkušenosti – interní auditor je součástí vnitřního kontrolního systému a struktury správy a řízení. Jako takový má poznatky „zevnitř“ o fungování společnosti, a tím může přispět k identifikaci rizik, které by externí auditor nemusel nutně identifikovat.

Benefit ze zapojení práce interního auditora je samozřejmě podmíněn plněním požadavků, které definuje ISA 610 ve svých odstavcích 15–37, a o „nepřenositelnosti“ odpovědnosti za výrok auditora jsem se již zmínil.

### Požadavky

Požadavky kladené ISA 610 se neomezují jen na pouhé „převzetí dokumentace“ od interního auditora, ale i na postavení interního auditora v rámci vnitřní struktury, jeho postupy, vybavenost lidskými zdroji včetně odpovídajících odborných znalostí. Rovněž je velký důraz kladen na dokumentaci a možnost opakovaně otestovat tytéž položky, které již jednou interní auditor prověřil. Specifickou oblast tvoří požadavky kladené na externího auditora v případě využití přímé výpomoci. Zde jsou požadavky ještě striktnější, zejména co se týká dostatečné odborné způsobilosti, objektivity a dále transakcí s vyšší mírou významné nesprávnosti, postupů s významnou mírou úsudku při provádění auditu a těch prací, na nichž se interní auditori podíleli. V takových případech standardy výpomoc přímo zakazují.

### Posouzení objektivity, odborné způsobilosti

Objektivitu a odbornou způsobilost si lze jednoduše připodobnit nárokům kladeným na externího auditora, které začínají personálním obsazením, náborem nových zaměstnanců, účastí na školeních, členstvím v profesních organizacích, jasnou metodologií, atp. Rád bych zdůraznil i význam samotného postavení interního auditora v rámci společnosti. To znamená, zda je podřízen vedení a zda mají interní auditori přístup k těmto osobám. Jinými slovy odborná způsobilost musí jít ruku v ruce se silným postavením interního auditu. Porušení výše uvedených zásad znamená zákaz využití práce interního auditora.

### Určení práce, kterou lze využít

Asi nikoho nepřekvapí, že pro práci, kterou lze alokovat na interního auditora, a mírou odborného úsudku platí nepřímá úměra. Čím větší míru odborného úsudku je nutné uplatnit při provádění auditorských postupů, tím méně práce lze alokovat na interního auditora a tím více práce musí provést sám externí auditor. To je důkaz výhradní odpovědnosti externího auditora

za výrok k účetní závěrce. Na druhou stranu pod příklady práce, kterou lze využít, si můžeme představit nejen testování jednotlivých položek, ale i testování provozní účinnosti kontrol, pozorování průběhu fyzické inventury, testy průběhu transakcí a další.

### Koordinace a posouzení adekvátnosti

Stejně tak jako každý člen týmu zapojený do auditu i interní auditor potřebuje znát termín, charakter a rozsah prací, které budou využity. V rámci koordinační schůzky je nezbytné definovat materialitu, metody výběru vzorků, velikost testované populace, kontrolní činnost prováděnou externím auditorem. Externí auditor musí jednoduše demonstrovat, že i tu část zakázky, kterou pro něj provádí interní auditor, má pod kontrolou, aby mohl posoudit její adekvátnost pro účely auditu. Součástí je rovněž i **opakované provedení** některých postupů interního auditu.

Závěrem bych chtěl zdůraznit, že záleží jen na odborném úsudku auditora, zda využije práci interního

auditora, či nikoliv. Využití práce interního auditora je pouze možnost, která je na druhé straně spojena s plněním požadavků ISA 610 ohledně posouzení kvality interního auditu a pořízení dostatečné auditní dokumentace k oblastem uvedeným v článku. Na základě takto získaných informací musí být auditor následně schopen zformulovat a obhájit svůj vlastní názor na účetní závěrku. Tuto odpovědnost nijak neomezuje fakt, že při realizaci auditní zakázky využil externí auditor práci provedenou interním auditorem.

**Jiří Liberda**

*Ing. Jiří Liberda je partnerem odpovědným za řízení pražské kanceláře společnosti Moore Stephens. Vystudoval VŠE v Praze, Fakultu financí a účetnictví. V letech 1995–2010 pracoval v KPMG v oddělení auditních služeb. Od roku 2007 pracuje ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR, je členem Redakční rady pro překlady KA ČR a dále členem Svazu účetních.*

## Rozhovor s Tomášem Pivoňkou, prezidentem Českého institutu interních auditorů

### O interním auditu

#### Co zajímavého se v současnosti děje ve vašem institutu?

Nejvíce teď asi žijeme naší každoroční konferencí a přípravou oslav 20 let Českého institutu interních auditorů (ČIIA), které začnou v prosinci tohoto roku. V rámci oslav připravujeme řadu akcí a oslavy si chceme s našimi členy a příznivci užít. Oslavy vyvrcholí v listopadu 2015 v Praze mezinárodní konferencí, na kterou přijede i prezident Mezinárodního institutu interních auditorů. Tato nadnárodní globální organizace sdružuje více než 180 tisíc interních auditorů po celém světě. Plánujeme i účast významných osobností z byznysu, svojí účast nám třeba přislíbil Jack Stack, předseda dozorčí rady České spořitelny.

#### S jakými plány jste nastoupil na pozici prezidenta ČIIA?

Nastoupil jsem do funkce v organizaci, která je stabilní a standardně funguje 20 let, což je zásluhou práce a nasazení předchozích prezidentů a dalších členů institutu. Na druhou stranu si myslím, že interní audit jako profese a institut samotný potřebuje v současné době nové impulsy, a já osobně věci rád posouvám dál. Pro své dvouleté funkční období proto mám tři cíle. Za prvé chci napomoci ke změně pohledu stakeholderů (partnerů) interního auditu na interní audit.



*Tomáš Pivoňka je od dubna 2014 prezidentem Českého institutu interních auditorů (ČIIA). Je členem rady ČIIA od roku 2004. Od roku 2013 působil na pozici viceprezidenta rady ČIIA. Pracuje jako senior manažer ve společnosti EY v oddělení podnikového poradenství a řízení rizik.*

Mezi stakeholdery počítám zejména zákazníky interního auditu (exekutivní management a vlastníci firem), externí auditory a regulátory. Ve své praxi se velmi často setkávám s tím, že exekutivní management vnímá interní audit jako nutné zlo, případně jako pouhou nákladovou položku hodnoty. Toto vnímání bych rád změnil, protože si myslím, že pokud se profesionálně vykonávaný interní audit potká s kompetentním manažerem, může fungovat jako velmi efektivní nástroj s výraznou přidanou hodnotou pro celou firmu.

Za druhé bych chtěl nastartovat širší debatu o roli a fungování interního auditu mezi členy našeho institutu. Hlavním důvodem je to, že od finanční krize v roce 2008 se ve světě byznysu odehrály výrazné změny

tak rychle, že naše profese má obecně problém tyto změny vstřebat a reagovat na ně. V některých odvětvích nebo firmách se začíná prosazovat byznysové pojetí interního auditu, v jiných odvětvích, zejména ve finančním sektoru, dramaticky vzrůstají požadavky regulátorů a vlastníků na práci interního auditu.

Mým třetím cílem je náš institut otevřít trochu více navenek. Jednou z velmi silných stránek naší profese je soudržnost a stavovská čest. Na druhou stranu tato semknutost vytváří trochu uzavřenou komunitu, kterou bych chtěl otevřít našim stakeholderům a příbuzným profesím, jako je compliance, řízení rizik, projektový a procesní management. Také bych chtěl naši profesi více otevřít mladé generaci. V současné době nastupuje generace Y, která dle mých zkušeností nevnímá interní audit jako „sexy“ povolání. A to bych rád změnil. Jednou z cest k naplnění této vize by mohlo podle mne být otevření studijního předmětu Interní audit na Vysoké škole ekonomické v Praze.

### **Zaujalo nás, jak jste hovořil o tom byznysovém pojetí interního auditu.**

To je téma, které se objevuje zejména po finanční krizi v roce 2008, kdy je zřetelný tlak na to, aby interní audit dokazoval svoji hodnotu. Ve finančním sektoru požadují regulátoři a vlastníci vysokou úroveň ujištění. Jde o zcela přirozenou reakci. V roce 2008 jsme viděli padnout ikonu investičního bankovníctví, následně řada velkých bankovních skupin musela využít vládních záchranných programů, protože jejich celé segmenty nebo zahraniční pobočky v podstatě krachovaly. Řada z těchto problémů byla způsobena nedostatečnými kontrolními systémy a nefunkčním corporate governance. Takže potom, co se vlastníci a regulátoři vzpamatovali ze šoku, se zcela pochopitelně začali ptát: „A kde byl interní audit? Proč nás na to neupozornil?“

Druhým výrazným efektem finanční krize je velký důraz na efektivitu a kontrolu nákladů ve firmách doprovázený redukcí počtu zaměstnanců. Manažerům skokově narůstá agenda, velmi rychle se mění tržní podmínky a regulace. Generální ředitelé musí v jedné chvíli řídit současný byznys a zároveň tvořit ten nový. A s tím přichází, opět zcela logicky, silná poptávka po komplexním ujištění a profesionálních konzultačních službách. To je právě parketa interního auditu. Komplexní ujištění znamená, že společnost má pod kontrolou veškerá významná rizika a řídicí a kontrolní systém jako celek funguje. Profesionální služba je rada, která je užitečná, rychlá a v daném okamžiku potřebná. V těchto podmínkách se interní audit dostává do rolí, kde nikde předtím nebyl. Například přebírá oblast compliance či koordinuje systém řízení rizik. Ve výrobních firmách si k tomu přibírá oblast ISO, ochranu životního prostředí a poskytuje tak komplexní ujištění. V jiných případech jde mimo klasické pole interního auditu a pomáhá s designem a implementací potřebné změny. Podotýkám, že tato řešení nejsou

aplikovatelná ve všech sektorech, např. ve finančním sektoru, kde řízení rizik a compliance plní zcela specifickou byznysovou roli v řízení a rozhodování a není tak možné je zařadit pod interní audit. Ve veřejném sektoru to zase není aplikovatelné kvůli regulaci. Ale i v těchto odvětvích je možné pozorovat snahu vedoucích interního auditu zvýšit hodnotu svojí práce, na pořad dne přichází výrazně byznysovější a strategická témata v hledáčku interního auditu.

### **Prolíná se tady otázka nezávislosti s otázkou objektivity. Nedochozí tady ke konfliktu?**

Jde o dobrou otázku, o které se nyní velmi živě diskutuje. Spíše než o nezávislost jde o princip objektivity. Pokud útvar interního auditu odpovídá za compliance, nemůže již poté posuzovat funkčnost této funkce, protože by auditoval svoji vlastní práci. V diskuzích jde zejména o to, co má pro firmu nebo organizaci v daném okamžiku větší hodnotu. Zda je to plná objektivita interního auditu a ověřování funkčnosti ostatních kontrolních funkcí ze strany auditu, nebo zda to jsou synergie plynoucí ze spojení těchto funkcí do jednoho útvaru (úspora nákladů, jednotný přístup, eliminace zatížení byznysových útvarů atd.). Z povahy věci je zřejmé, že neexistuje univerzálně „dobré“ řešení. To se liší v čase a společnosti od společnosti. Tím, kdo nakonec rozhoduje o řešení, je ten „kdo to celé platí“, což je exekutivní management a vlastníci.

### **Jak vnímáte spolupráci mezi interními a externími auditory?**

Já vnímám spolupráci interní auditor – externí auditor ve třech rovinách. První rovinou je pasivní komunikace. Interní auditor a externí auditor žijí „vedle sebe“, vymění si plán auditu a management letter, potkají se na výboru pro audit. Tím to více méně končí. Druhou rovinou je aktivní komunikace. Externí auditor a vedoucí interního auditu se průběžně během roku potkávají a vzájemně si vyměňují informace. Interní auditor může například aktivně posílat své relevantní zprávy externímu auditorovi. A třetí rovina je aktivní spolupráce, kdy interní a externí auditor dělají společnou práci. Například interní auditor poskytuje podporu externímu auditorovi při testování vybraných transakcí a kontrolních systémů.

### **Jak byste kvantifikoval dosavadní rozdělení této spolupráce? V jaké rovině se to nejvíce vyskytuje? A kde byste to nejraději viděl?**

Obávám se, že nejčastěji interní auditor a externí auditor pasivně žijí „vedle sebe“. Více spolupráce pozorují v nadnárodních firmách a ve finančním sektoru. U nadnárodních společností je častá aktivní spolupráce, například u využití interního auditu pro testování kontrol pro účely SOX. A ve finančním sektoru po finanční krizi pozorují výrazně zvýšenou komunikaci. Ta je způsobena jednak přirozenou potřebou interního



a externího auditora při omezených zdrojích více spolupracovat. Druhým citelným důvodem je poptávka po vyšším ujištění ze strany regulátora, dozorčích orgánů a vlastníků.

### **Mohla by Komora auditorů nějakým způsobem podpořit vzájemnou spolupráci?**

V rámci oslav 20 let chceme uspořádat kulaté stoly s našimi partnery (stakeholdery), mezi které externí auditory určitě počítám. Rádi bychom například ve spolupráci s VŠE v Praze uspořádali kulatý stůl za účasti KA ČR, NKÚ a ČIIA. Tématem by právě byla spolupráce a vzájemné vztahy interních a externích auditorů.

### **Pro externí auditory existuje standard ISA 610 o využití práce interního auditora. Je nějaký obdobný standard jak spolupracovat, jak spoléhat na výstupy externích dodavatelů pro vás, interní auditory?**

V rámci našich standardů existuje jeden, který říká, že vedoucí interního auditu by měl aktivně koordinovat svoji práci s ostatními interními ujišťovacími službami a s externím auditorem. V praxi je častější, že práce interního auditora je využívána pro práci externího auditora. To z pohledu firmy dává smysl, firma může šetřit na odměně za práci externího auditora.

### **Co si máme přestavit pod dostatečnou autoritou?**

Rozhodující je, jakému stupni řízení je podřízený a jak. V praxi jde o to, kdo jmenuje a odvolává vedoucího auditu, kdo mu schvaluje plat, kdo mu schvaluje plán práce a na koho se může obrátit v případě eskalace. Pro dostatečně silné postavení interního auditu je dobré, když klíčoví hráči, tj. představenstvo, výbor pro audit nebo dozorčí rada činí tyto kroky ve vzájemné shodě. Pro využití práce interního auditu je užitečné zohlednit výsledky externího hodnocení útvaru interního auditu, které má dle mezinárodních standardů pro interní audit proběhnout nejméně jednou za pět let. Toto hodnocení právě na otázky spojené s autoritou, znalostmi a profesionalitou interního auditu odpovídá.

### **Kdo provádí toto nezávislé vyhodnocení útvaru interního auditu? Může to být externí auditor?**

Standards a doporučení mezinárodního institutu stanovují seznam požadavků, které musí externí hodnotitel splňovat. Jde především o potřebné znalosti, zkušenosti a nezávislost.

### **Takže třeba auditorská firma, která dělá externí audit?**

Podle mého názoru to možné je, ale setkal jsem se i s názory, že to není možné s ohledem na střet zájmů externího auditora. V praxi budou u velkých

společností rozhodovat interní pravidla (independence rules), která stanoví, jaké služby externího auditu jsou povolené, jaké jsou zakázané, případně které jsou povolené s předchozím souhlasem výboru pro audit.

### **My externí auditoři teď máme necelé dva roky na to, abychom implementovali požadavky evropské směrnice. Čeká vás něco podobného?**

V samotné evropské direktivě žádná zásadní změna pro interní audit není. Otázkou je, jakým způsobem ministerstvo financí přistoupí k novele zákona o auditorech. My bychom tam rádi viděli upřesnění role výboru pro audit v tom smyslu, že by výbor měl aktivně posuzovat funkčnost interního auditu a adekvátnost jeho zdrojů pro pokrytí klíčových rizik firmy. V tomto duchu se i snažíme v dobrém slova smyslu lobbovat přes naše partnerské organizace.

### **Je něco, na co jste pyšný, něco co se v poslední době ČIIA povedlo?**

Myslím, že se nám daří organizovat kvalitní konference. V polovině října organizujeme konferenci ve Špindlerově mlýně a už nyní máme nahlášeno téměř 200 lidí. Mám také radost ze změn v komunikaci dovnitř Institutu i navenek. Hodně se vylepšil náš časopis Interní auditor, máme připravenou novou podobu webových stránek, o interním auditu se na veřejnosti více mluví a píše.

### **Co byste do budoucna přál ČIIA?**

Co přát 20letému mladíkovi? Hodně nápadníků, tj. nových mladých členů. Pevné zdraví, tj. stabilní finanční základnu. A dalších 20 úspěšných let!

*Rozhovor vedli Jarmila Štiková a Jiří Liberda*



## Ověřování zprávy o vztazích sestavené za rok 2014

*Tento článek je praktickým shrnutím již dříve publikovaného článku (v časopise Auditor č. 2/2014) na téma ověřování zprávy o vztazích, ve kterém lze nalézt i podrobnější zdůvodnění.*

Obchodní společnosti sestavují zprávu o vztazích za rok 2014 dle ustanovení § 82 a násl. zákona o obchodních korporacích (ZOK). Ustanovení obchodního zákoníku se na sestavování a obsah zprávy již nadále nevztahují, a to dle ustanovení § 775 ZOK (ZOK se vztahuje na povinnosti vzniklé po 1. lednu 2014).

Povinnost ověření zprávy o vztazích auditorem bude záležet na tom, zda se obchodní společnost podřídila zákonu o obchodních korporacích jako celku dle ustanovení § 777 odst. 5 ZOK (tzv. opt-in). Toto podřízení je dobrovolné a nelze ho zaměňovat s povinností upravit stanovy obchodní společnosti tak, aby byly v souladu s kogentními ustanoveními ZOK dle ustanovení § 777 odst. 2. Pokud k podřízení zákonu o obchodních korporacích jako celku došlo, lze tuto informaci nalézt ve výpisu z obchodního rejstříku v části „ostatní skutečnosti“.

Obchodní společnosti, které provedly „opt-in“, se řídí výhradně zákonem o obchodních korporacích, a proto zpráva o vztazích nebude podléhat povinnému ověření auditorem (ZOK toto ověření nevyžaduje). Pokud však obchodní společnost „opt-in“ neprovedla, bude nadále podléhat povinnosti ověření zprávy o vztazích auditorem dle obchodního zákoníku (obsah zprávy se však bude řídit výhradně zákonem o obchodních korporacích). Vysvětlení tohoto postupu bylo uvedeno v článku, na který se odkazuje v úvodu.

### Ověření u společností, které provedly „opt-in“

U účetních jednotek, které provedly „opt-in“ a zároveň nepožádaly auditora o nepovinné ověření zprávy o vztazích, auditoři nebudou poskytovat (ani uzavírat smlouvy na) „trojitě“ zakázky spočívající v ověření účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích. Tato kumulovaná zakázka může být pouze „dvojitá“, tj. spočívající v ověření účetní závěrky a výroční zprávy.

To však neznamená, že auditor se již nebude zabývat zprávou o vztazích. Klíčovým ustanovením je § 84 odst. 2 ZOK, ve kterém se uvádí, že zpráva o vztazích se (stejně jako v minulosti) připojuje k výroční zprávě. Tím pádem musí auditor v rámci zakázky spočívající v ověření výroční zprávy v souladu s ISA 720 a související aplikační doložkou informace ve zprávě o vztazích podrobit stejnému ověření jako „jádro“ výroční zprávy, čili posouzení souladu zprávy o vztazích

s účetní závěrkou (a posouzení případných významných zkreslení skutečnosti). Vzory zpráv obsažené v aplikační doložce k ISA 720 lze v zásadě i nadále použít, pouze s tím rozdílem, že v případě vydávání kombinované zprávy se namísto „trojitě“ vydá pouze zpráva „dvojitá“ (tj. bez auditorské zprávy o prověrce zprávy o vztazích).

### Ověření u společností, které neprovedly „opt-in“

Pokud obchodní společnost neprovede „opt-in“, nebo ho provede, ale přesto o ověření zprávy o vztazích požádá (např. již byla uzavřena smlouva, ve které se auditor k ověření zprávy o vztazích zavázal), bude auditor při prověrce zprávy o vztazích postupovat shodně jako v předchozích letech, tj. za použití auditorského standardu AS 56, který se vztahuje jak na povinné tak na nepovinné ověření zprávy o vztazích. Ověření výroční zprávy a případné vydání kombinované zprávy se bude řídit opět ISA 720 a související aplikační doložkou s tím rozdílem, že v tomto případě bude možné vydat „trojitou“ kombinovanou zprávu dle vzoru uvedeném v aplikační doložce k ISA 720.

**Jiří Pelák**  
oddělení metodiky KA ČR



# Stanovisko k formulování „výroku bez výhrad“ ve zprávách auditora o ověření účetní závěrky

## Okolnosti

Někteří příjemci zpráv auditora se domnívají, že výrok „bez výhrad“ uvedený ve zprávě auditora musí v nadpisu výroku či ve výroku samotném obsahovat slovní spojení „bez výhrad“.

Ve stanovisku vypracovaném Výborem pro metodiku auditu KA ČR (VMA) se uvádí, že tato domněnka je mylná, a vysvětluje se, jak lze rozpoznat výrok auditora „bez výhrad“.

## Stanovisko VMA

Charakter výroku auditora „bez výhrad“ je zásadně dán jeho věcným obsahem, nikoli tím, zda je v jeho vyjádření formálně použito slovní spojení „bez výhrad“.

Výrokem bez výhrad se rozumí takové stanovisko auditora, ve kterém se vyjádří, že účetní závěrka je podle jeho názoru sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Konkrétní znění může být např. toto: *Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření [příp. peněžních toků] za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s českými účetními předpisy.*

Výrokem „bez výhrad“ se tedy rozumí, že auditor neshledal žádných výjimek (výhrad) ze svého tvrzení o tom, že podle jeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Pokud je tedy z textu výroku auditora zřejmé, že ke svému tvrzení žádné výhrady nepřipojil (případně, že by dokonce nesouhlasil s celou účetní závěrkou nebo se odmítl vyjádřit), jde o výrok „bez výhrad“.

## Zdůvodnění

Ustanovení § 20 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech uvádí, že „výrok auditora ... musí jasně vyjádřit stanovisko auditora, zda účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s použitými právními předpisy a účetními standardy; výrok auditora je buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo je vyjádření výroku odmítnuto, jestliže auditor není schopný výrok auditora vyjádřit“. Z tohoto ustanovení je patrný rozsah stanoviska, které se po auditorovi požaduje, a dále, že auditor toto své stanovisko může pojmout bez výhrad, s výhradami, že může být záporné nebo být odmítnuto.

Jak má příslušný výrok přesně znít není upraveno výše uvedeným ustanovením zákona, nýbrž

auditorskými standardy vydanými KA ČR na základě ustanovení § 18 zákona o auditorech, které uvádí, že „auditoři jsou povinni při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s ... auditorskými standardy vydanými Komorou, které upravují postupy auditora při provádění auditorské činnosti... Seznam ... auditorských standardů vydávaných Komorou a jejich aktuální znění Komora zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.“ Znění výroku „bez výhrad“ je konkrétně upraveno ve standardu ISA 700, znění ostatních výroků je upraveno standardem ISA 705.

Mezinárodní standardy pro audit (ISA) výrok „bez výhrad“ nazývají nemodifikovaným výrokem. Termín „modifikovaný výrok“ je pak používán společně pro výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku (viz ISA 705 odst. 5 písm. b). Podle ISA 700 odst. 7 písm. c) je nemodifikovaný výrok výrokem, který je auditorem vyjádřen v případě, že auditor usoudí, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

K dikci výroku „bez výhrad“, resp. „nemodifikovanému výroku“ ISA 700 uvádí v odst. 34 a 35 dále toto:

34. *Zpráva auditora musí obsahovat část s nadpisem „Výrok auditora“:*

35. *Při vyjádření nemodifikovaného výroku k účetní závěrce sestavené v souladu s rámcem věrného zobrazení je auditor povinen použít, pokud není právními předpisy stanoveno jinak, jedno z následujících spojení, která se považují za rovnocenná:*

- (a) *účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje, ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví], nebo*
- (b) *účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz ... v souladu s [příslušným rámcem účetního výkaznictví].*

Jak je patrné z uvedených předpisů, výrokem „bez výhrad“ se rozumí, že auditor ke svému výroku (stanovisku) neuvádí žádné výhrady. Auditorské standardy nejenom že nevyžadují, aby výrok „bez výhrad“ byl takto explicitně označen, ale v zásadě to ani neumožňují, neboť ve zprávě auditora, jako vysoce standardizovaném dokumentu, se má uvádět jen to, co je právními a profesními předpisy stanoveno.

Uvedený závěr platí jak pro povinné tak pro dobrovolné ověření účetní závěrky auditorem.



## Olga Řehořková ředitelkou oddělení auditorských služeb



Olga Řehořková byla s platností od října 2014 jmenována ředitelkou v oddělení auditorských služeb společnosti PwC Česká republika. Věnovat se bude zejména klientům ze sektoru nemovitostí a energetiky.

Olga Řehořková v PwC pracuje od roku 2000 a během té doby se věnovala především klientům z oblasti energetiky a zábavního a mediálního průmyslu. Absolvovala také stáž v kanceláři PwC v americkém Seattlu.

-SK-

## Co najdete v e-příloze č. 8/2014

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: [sikorova@kacr.cz](mailto:sikorova@kacr.cz). Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

### Téma čísla – Auditorská praxe Manuál řízení kvality – samostatně činný auditor bez zaměstnanců

Tento vzorový manuál, kterému se dostalo přezdívky manuál pro vlka samotáře, je určen pro samostatně činné auditory, kteří při své práci nevyužívají zaměstnance ani jiné osoby s výjimkou administrativních pracovníků. Jeho cílem je pomoci samostatně činným auditorům se zřízením a zavedením systému řízení kvality v souladu s ISQC 1. Obsah tohoto manuálu by měl být přezkoumán

a doplňován tak, aby vystihoval konkrétní okolnosti každého samostatně činného auditora bez zaměstnanců.

### Právo a rekodifikace

#### Elektronická fakturace při zadávání veřejných zakázek

V rámci celoevropského trendu digitalizovat proces zadávání veřejných zakázek byla na začátku května tohoto roku v Úředním věstníku EU uveřejněna Směrnice Evropského Parlamentu a Rady o elektronické fakturaci při zadávání veřejných zakázek. V přetisku článku si můžete přečíst, co je účelem směrnice a co směrnice upravuje.

#### Otevírání obálek – pojem „ihned“ v rozhodovací praxi

Velkou novelou zákona o veřejných zakázkách účinnou od 1. 4. 2012 byla do zákona vložena povinnost zahájit otevírání obálek ihned po uplynutí lhůty pro podání nabídek. I po uplynutí více než dvou let od této

změny není termín „ihned“ zcela jednoznačně definován. Je tedy otázkou, jakým způsobem pojem „ihned“ interpretovat. Více k tomu najdete v e-příloze v článku publikovaném na [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz).

#### Jednatelé jako kolektivní orgán

Dne 1. 1. 2014 nabyl účinnosti zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, který zcela nově umožňuje, aby jednatelé společnosti s ručením omezeným tvořili kolektivní orgán. Vzhledem k tomu, že zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který byl účinný do 31. 12. 2013, nic podobného neumožňoval, je cílem tohoto článku stručně shrnout rysy nové právní úpravy jednatelů jako kolektivního orgánu a upozornit na možné problémy při aplikaci nové právní úpravy, zejména co se týče odpovědnosti jednatelů za škodu. Celý přetisk článku najdete v e-příloze.

-VeL-