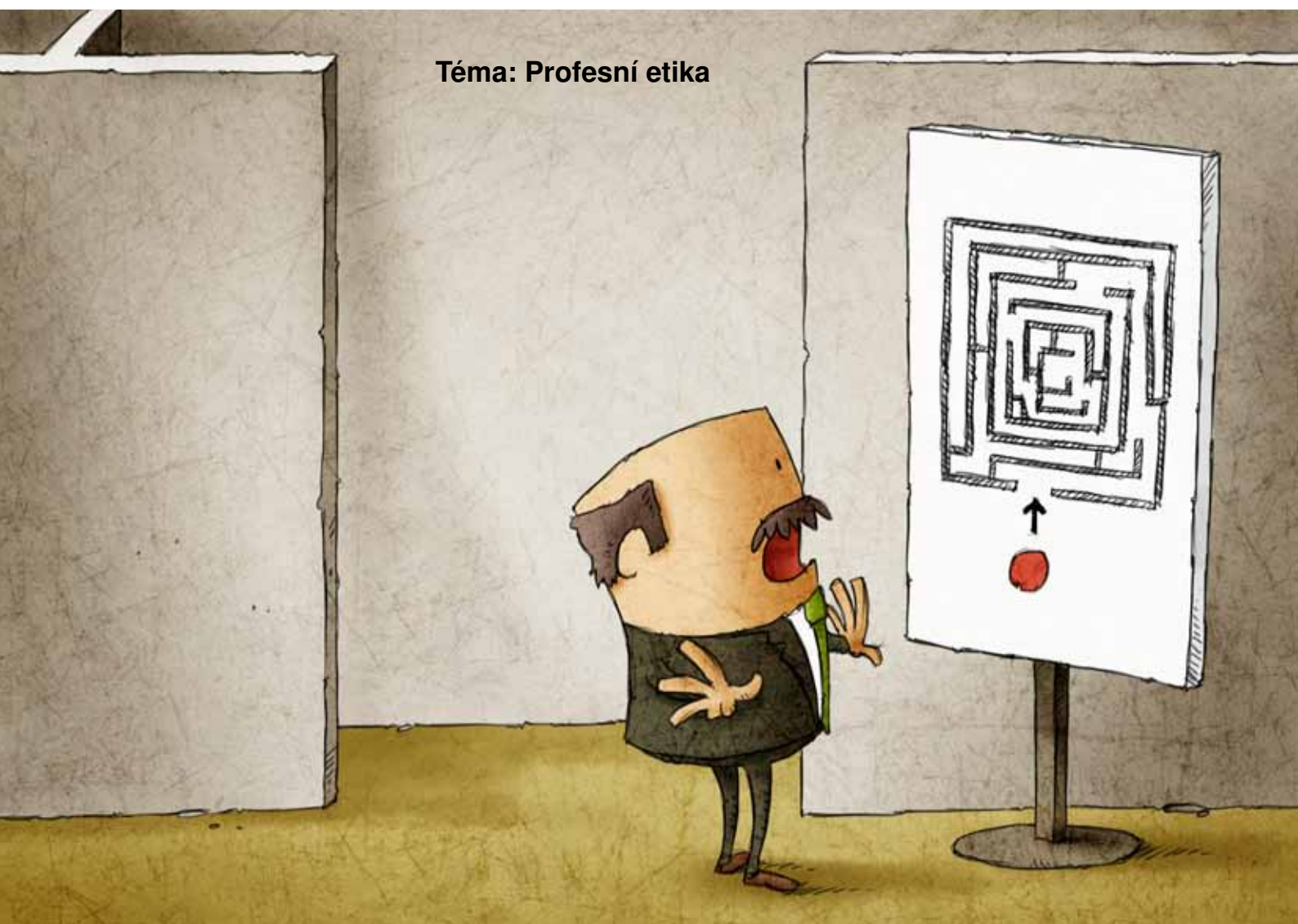


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2017

Téma: Profesní etika



aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Informace z odborných výborů KA ČR.....	2
Nové podmínky pro započtení účasti na vzdělávacích akcích u jiných odborných institucí do KPV auditorů.....	2
Zástupci profesních komor jednali na úřadu vlády o vinklaření.....	3

TÉMA ČÍSLA – PROFESNÍ ETIKA

Editorial (<i>Petr Šobotník</i>).....	4
Etický kodex je pro auditory závaznou normou (<i>Petr Šobotník</i>).....	5
Vybrané aspekty etiky z pohledu praxe obchodní společnosti (<i>Pavel Císař</i>).....	6
Zajištění odborné způsobilosti a řádné péče v podmínkách středně velké auditorské společnosti (<i>Ivan Brož</i>).....	10
Poskytování neauditorských služeb auditory (<i>Jiří Liberda</i>).....	13
Etický kodex v podmínkách velké auditorské společnosti (<i>Tomáš Bašta</i>).....	17
Postavení etiky a etických kodexů v kontextu regulace finančního trhu (<i>Věra Mazánková</i>) ...	20
<i>Rozhovor s Tonym Bromellem</i>	
Úloha etiky v účetní a auditorské profesi.....	23

NA POMOC AUDITORŮM

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu.....	26
Disciplinární výbor RVDA – vize sankční politiky a právní rámec činnosti – část II (<i>Milan Cigánek</i>).....	26

ZE ZAHRANIČÍ

Allianz SE má nového auditora.....	31
------------------------------------	----

e-příloha Auditor 4/2017

- Aktuality – Tisková zpráva Úřadu vlády ČR k vinklaření
- Téma čísla – *Rozhovor s Tonym Bromellem* Úloha etiky v účetní a auditorské profesi (v angličtině)
- Z koordinačního výboru pro daně
- Daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo 10. 5. 2017

Horké téma regulace profese



Stanislav Staněk

Výbor pro regulaci a rozvoj profese spolupracuje s oddělením metodiky Komory auditorů při zodpovídání dotazů týkajících se problematiky zákona o auditorech. Dotazy, které přicházejí nejen od auditorů, ale i od veřejnosti, jsou dobrým indikátorem toho, která témata jsou aktuální a kde panují nejasnosti. V tuto dobu, kdy máme více než půl roku účinnou novelu zákona o auditorech, bychom mohli čekat dotazy především na novinky této novely. Nejvíce dotazů, které v posledních měsících přišly od auditorů i vně profese, se však překvapivě týkalo smluvních vztahů auditora s účetní jednotkou, především pak smluv na dobu neurčitou.

Předpisy uzavírání smluv na dobu neurčitou nebrání, taková smlouva s sebou nicméně nese určitá rizika. Pro obě strany je důležité, aby smlouva o provedení povinného auditu navazovala na určení auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky. V situaci, kdy je auditor určen na definované období, třeba na jeden rok, lze těžko zdůvodnit, že statutární orgán účetní jednotky je oprávněn podepsat smlouvu na dobu jinou, neurčitou. Smlouva na dobu neurčitou by pak mohla být neplatnou od samého počátku se všemi neblahými důsledky pro účetní jednotku i auditora.

Komplikovaná situace nastává také při ukončení smluvního vztahu na dobu neurčitou. Zákonem je totiž ukončení smluvního vztahu na povinný audit regulováno s cílem zamezit případům, pro něž má angličtina krásné slovní spojení „opinion shopping” a které volně přeložím jako „výměna auditora v průběhu auditu s cílem zajistit si

příznivější výrok”. Možnost ukončit smluvní vztah s auditorem tak účetní jednotka má jen ve vymezených případech, kterými ale nejsou zcela běžné situace výměny auditora po změně vlastníka či po férovém výběru. Většina auditorů v takovém případě nejspíše nebude bránit dohodě o ukončení smluvního vztahu, mohou se však vyskytnout případy, kdy se auditorovi nebude chtít klienta opustit, a v takovém případě tu přímá a legální cesta rozvázání smluvního vztahu na dobu neurčitou není.

Pro auditora tu jsou skryta různá úskalí. Není sice omezen stejně jako účetní jednotka, nicméně opuštění klienta, s nímž má auditor dlouhodobou smlouvu, může přinést otázky z oblasti etiky, na které je obtížné nalézt odpověď. Smlouva na dobu neurčitou navíc přináší rizika tím, že fixuje parametry prováděného auditu (obvykle cenu a termíny), ale nemůže zafixovat hospodářskou realitu, která mění jeho rizika a rozsah prováděných prací. Změní-li se činnost klienta, může být auditor v situaci, kdy cena nepostačí na pokrytí jeho nákladů a termíny najednou nedávají prostor na provedení potřebných procedur.

Řada otázek nemá jednotná řešení, praktické odpovědi je nutno hledat pro každou jednotlivou situaci a konkrétní podmínky. Osobně bych radil smlouvě na dobu neurčitou se raději vyhnout a využívat obnovování smlouvy či dlouhodobých smluv navazujících na dlouhodobé určení auditora valnou hromadou. U dlouhodobé smlouvy by mělo být samozřejmostí ujednání, za jakých podmínek se otvírá jednání o parametrech smlouvy.

Stanislav Staněk

předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 10. dubna, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu jednání byla diskuze k možnostem externí a interní komunikace KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- návrh programu oslav k 25. výročí založení KA ČR, které se uskuteční 19. listopadu 2018 v Národním domě na Vinohradech,
- konání výjezdního zasedání Dozorčí komise,
- navržený postup pro doplnění žádosti o zproštění mlčenlivosti.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil postup pro uznávání školení vzdělávacích agentur pro účely KPV na rok 2017,
- a schválil postup pro vypořádání připomínek ve věci nepřímé

novely zákona o auditorech, která vyplývá z novely daňového řádu,

- a schválil postup přípravy návrhu pro uložení povinné účasti auditora na školení,
- a schválil další postup aktualizace dokumentu „Strategie KA ČR“ v části externí a interní komunikace,
- a schválil postup ve věci předvolání zástupce Komory auditorů Městským soudem v Praze,
- a schválil navržený postup přípravy společného semináře na téma Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky s NKÚ a ČIIA, který se uskuteční 5. října 2017,
- návrh dalšího postupu u žádosti o spolupráci s Iráckou komorou auditorů

a vzal na vědomí:

- informaci o výsledcích hlasování per rollam ve věci složení odvolací zkušební komise,

- pololetní zprávu Dozorčí komise za druhé pololetí roku 2016,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–prosinec 2016,
- zápis ze zahraniční služební cesty prezidentky KA ČR Ireny Liškařové na jednání Accountancy Europe,
- informaci o plnění rozpočtu za leden – únor 2017,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- zprávu o činnosti kárné komise,
- statistiku uložených kárných opatření,
- informaci o jednání zástupců RVDA, KA ČR a Ministerstva financí ČR.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Informace z odborných výborů KA ČR

Výbor pro metodiku auditu

6. března 2017

Na březnovém jednání výboru se diskutovalo o návrzích odpovědí na dotazy týkající se metodiky auditu. Pokračovala diskuze ohledně úpravy příkladů uvedených v příloze auditorského standardu KA ČR č. 52. Rovněž byl diskutován dopad požadavku pro subjekty veřejného zájmu na zveřejňování nefinančních informací za rok 2016.

Výbor pro účetní výkaznictví

21. března 2017

Na březnovém jednání bylo odsouhlaseno stanovisko ke zveřejnění ohledně povinnosti auditu u mikro účetní jednotky.

Nové podmínky pro započtení účasti na vzdělávacích akcích u jiných odborných institucí do KPV auditorů

Zněním § 2, odst. 4 Vnitřního předpisu pro kontinuální vzdělávání auditorů (dále jen „Směrnice pro KPV“) byla nově zavedena **podmínka pro započtení účasti auditora na KPV** v případě, že absolvovaná vzdělávací akce – podle písm. b) a f) § 2, odst. 4 – byla **pořádána nebo organizována jinou odbornou institucí. Pro započtení do KPV musí být tato instituce od roku 2017 odsouhlasena Výkonným výborem KA ČR.**

Pro realizaci novelizovaného ustanovení Směrnice pro KPV v oblasti započtení účasti auditorů do KPV na vzdělávacích akcích u jiných odborných agentur odsouhlasil Výkonný výbor na návrh Výboru pro KPV na svém zasedání 10. dubna rok 2017 jako přechodné období.

V návaznosti na četné dotazy auditorů zpracoval Výbor pro KPV k novým pravidlům upřesňující informace, které jsou zveřejněny na webu Komory v části **Pro členy / Plnění KPV.**

-Jul-

Zástupci profesních komor jednali na úřadu vlády o vinklaření

Dne 23. března se v budově Úřadu vlády ČR konalo setkání zástupců profesních komor zřízených zákonem s předsedou vlády Bohuslavem Sobotkou, ministrem Janem Chvojkou a dalšími členy vlády. Hlavním bodem jednání byla problematika neoprávněného výkonu činnosti, tzv. vinklaření, a pozměňovací návrh k zákonu o advokacii a notářskému a exekučnímu řádu, který by měl přispět ke změně regulace v postihování neoprávněného výkonu činnosti coby správního deliktu. Toto jednání navázalo na pravidelná setkání zástupců profesních komor s předsedou vlády a ministrem pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu, která se konají od roku 2015.

Na jednání tentokrát nebyl přizván zástupce Komory auditorů ČR. Jak uvedl úřad vlády v tiskové zprávě, k jednacímu stolu byli přizváni zástupci komor, které se s tzv. vinklařením potýkají nejvíce. Úplné znění tiskové zprávy je v e-příloze toho čísla.

Profesní komory se na toto téma setkaly také 1. prosince 2016 a vydaly společné prohlášení, v němž varovaly před množícími se případy neoprávněného výkonu činnosti osobami, které se vydávají za odborníky, a vyzvaly vládu a příslušné orgány k činnosti. „Profesní samosprávy dbají na řádnou kvalifikaci svých členů a dohlíží na kvalitu jimi poskytovaných služeb. Proto se znepokojením sledují případy, kdy orgány státní moci nepostupují důsledně proti osobám, které vykonávají neoprávněně

činnosti vyhrazené pouze kvalifikovaným odborníkům, anebo matou veřejnost neetickou a klamavou reklamou,“ uvádí se v loňském prohlášení zástupců všech dvanácti zákonem zřízených komor. Jsou jimi Česká advokátní komora, Česká komora architektů, Komora auditorů ČR, Komora daňových poradců ČR, Česká komora autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, Česká komora patentových zástupců ČR, Česká lékárnická komora, Česká stomatologická komora, Exekutorská komora ČR, Komora veterinárních lékařů ČR, Notářská komora ČR a Česká lékařská komora.

V roce 2016 se na úřadu vlády uskutečnila dvě setkání s profesními komorami zřízenými zákonem, které byly o rok dříve zařazeny mezi připomínková místa v rámci mezirezortního připomínkového řízení. Jedním z bodů na programu setkání koncem loňského května bylo právě vinklaření, které se negativním způsobem týká drtivé většiny komor. Tohoto jednání se za Komoru auditorů ČR zúčastnila tehdejší 1. viceprezidentka Libuše Müllerová. Na srpnové schůzce, již se za KA ČR zúčastnil člen výkonného výboru Jiří Vrba, bylo hlavním bodem jednání připomínkové řízení k novému zákonu o znalcích.

K problému vinklaření si můžete více přečíst také v přetisku článku v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

-av-

Výbor pro veřejný sektor

13. března 2017

Na březnovém jednání byly diskutovány možnosti rozšíření auditorských služeb v oblasti veřejného sektoru. Na září 2017 jsou naplánovány klubové večery zaměřené na přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků. Bylo odsouhlaseno znění článku informujícího o tom, že dopady nepřímé novelly zákona o přezkoumání hospodaření č. 420/2004 Sb. jsou dle stanoviska MF ČR účinné až pro přezkoumání hospodaření za rok 2017.

-pse-

Výbor pro správu profese

Výbor, do jehož činnosti spadá její agendy, při jejichž vyřizování se postupuje podle správního řádu, vyřizuje případy průběžně tak, jak jsou doručovány na komoru.

V období od poloviny března 2017 do začátku dubna 2017 se výbor zabýval svou běžnou agendou. Další činností, kterou se výbor zabýval, byla oznámení auditorských společností o tom, že jejich zaměstnanci, kteří jsou nebo byli zapsáni v rejstříku auditorů, jenž obsahuje asistenty auditora, ukončili pracovní poměr. S takovými osobami bylo zahájeno správní řízení a v této souvislosti jsou prováděny příslušné úkony.

Zpracovávala se došlá vyúčtování a evidence plateb pohyblivých příspěvků. Zároveň byly namátkově kontrolovány údaje v rejstříku auditorů. Další důležitou činností výboru je vyřizování žádostí o zproštění mlčenlivosti. V tomto období je projednávána žádost o zproštění mlčenlivosti jedné auditorské společnosti. V březnu se zástupci výboru zúčastnili pravidelného setkání rezortních koordinátorů, kteří spolupracují s Centrem pro uznávání odborných kvalifikací při MŠMT. Pro profesi „auditor“ nedochází prozatím k žádným změnám.

-SnL-



Editorial

V letošním prvním čísle se časopis Auditor zaměřil na konkrétní problematiku uplatnění nových auditorských standardů, na ně pak navázala konkrétní daňová problematika dokonce rozložená do dvou čísel. Po těchto velmi konkrétních tématech se toto číslo zaměřuje na něco, co je méně měřitelné a kontrolovatelné – na problematiku etiky ve všech jejích souvislostech.

V uváděných příspěvcích jsme chtěli dát prostor většímu počtu hráčů na trhu, a proto jsme oslovili nejen střední a velké auditorské firmy, ale podívali jsme se na oblast etiky i pohledem regulátora finančního trhu a pohledem obchodní korporace.

Úvodní příspěvek je určitou rekapitulací postupu, který v oblasti etiky zvolila Komora auditorů, když se rozhodla řídit se celosvětově uznávanou etickou normou. Pavel Císař se zamýšlí nad postavením etiky v rámci správy a řízení obchodní korporace. Tento článek kromě hlubšího úvodu do problematiky názorně ukazuje, že etické chování

a etické souvislosti nejsou výsadou pouze auditorské profese, ale jsou komplexní oblastí, kterou se se stejnou intenzitou zabývají i klienti, jimž auditoři poskytují své služby.

Příspěvky zástupců středních auditorských firem se zaměřují na vybrané aspekty etického kodexu. V případě příspěvku kolegy Ivana Brože je to problematika odborných znalostí a řádné péče, kolega Jiří Liberda se pak velmi detailně věnuje nezávislosti při poskytování neauditorských služeb auditním klientům, což je téma, o jehož aktuálnosti nelze pochybovat. Kolega Tomáš Bašta se pak ze své pozice partnera zaměřuje na postavení a význam etiky v hierarchii hodnot uplatňovaných velkou auditorskou firmou.

Korporátní a auditorský pohled je doplněn článkem z pohledu regulátora finančních trhů. Věra Mazánková se ve svém příspěvku věnuje roli etiky v rámci dohledu finančních trhů a jejímu úzkému propojení s auditorskou komunitou nejen na národní, ale i na evropské úrovni.

Náš exkurz do etických témat je zakončen příspěvkem z anglosaského světa. V rozhovoru s Tony Bromellem, zástupcem Institutu autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW), jsme se pokusili celé téma shrnout z pohledu profesní organizace, která se etickými dilematy zabývá od svého vzniku. Mne osobně zejména zaujala myšlenka, že etické chování a vystupování je něco, co odlišuje členy profesní organizace od jejích konkurentů. Nezbyvá mi, než si povzdechnout, kéž by tomu bylo tak i v našich podmínkách.

Chtěl bych Vám popřát, vážení kolegové, aby Vás články zaujaly, a pokud se jen na chvíli zamyslíte nad etickými souvislostmi, které se dotýkají naší každodenní práce, dílčí stanovený cíl bude splněn. Etické chování a uplatňování etických principů je však nikdy nekončícím během na dlouhou trať – možná okamžitě nevíťezíme, ale vzdát to nesmíme.

Petr Šobotník
editor tohoto čísla



Etický kodex je pro auditory závaznou normou



Petr Šobotník

Komora auditorů ČR již v roce 2000 rozhodla, že se bude řídit etickým kodexem IFAC, a po určitých nesnázích, které provázely jeho schválení, se etický kodex stal normou závaznou pro všechny auditory. Komora auditorů se tímto přístupem výrazně odlišuje od ostatních podobných profesních organizací, jako jsou Svaz účetních a Komora daňových poradců, které normou obdobného obsahu a charakteru dosud nedisponují a spoléhají na vlastní a velmi stručné pokyny. Podle mého názoru je přijetí etického kodexu i určitým odrazem vlastní podstaty auditorské činnosti, která se neřídí pouze přesnými pravidly a postupy, jako tomu je často v oblasti účetnictví a daní, ale je ve své činnosti usměrňována mezinárodními auditorskými standardy. Správná aplikace těchto standardů vyžaduje vysokou míru etického chování, proto i základní principy etického kodexu jsou přímo provázány s auditorskými standardy (např. ISA 200), případně s mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1.

Komora auditorů zajišťuje průběžně překlad přijatých změn na úrovni IFAC s tím, že tyto postupy jsou závazné, pokud nejsou v přímém rozporu s naší platnou legislativou. Úplný text etického kodexu byl naposledy schválen sněmem auditorů v roce 2010 a platí od roku 2011. Od té doby bylo přijato několik úprav, které jsou vždy schvalovány sněmem. Neplatí tedy automatické přejímání přijatých změn, ale auditorská obec má vždy možnost se s navrhovanými změnami seznámit a hlasováním pak vyjádřit svůj souhlas s jejich aplikací ve své každodenní práci.

V roce 2015 tak sněm auditorů schválil změny, které se podrobněji zabývají řešením konfliktů zájmů. Sněm auditorů v roce 2016 pak schválil s okamžitou účinností změny týkající se poskytování neauditorských služeb auditním klientům, dále pak s účinností od 15. července 2017 změnu, která řeší postupy auditora, pokud zjistí nedodržování právních předpisů auditním klientem a toto nedodržování má významný dopad na údaje vykazované v účetní závěrce.

Etický kodex ve svých úvodních ustanoveních uvádí, že auditor je povinen dodržovat pět základních etických principů, jimiž jsou integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Etický kodex dále stanoví koncepční rámec, který musí auditor při své práci dodržovat. V souladu s koncepčním rámcem auditor nejprve identifikuje hrozby ohrožující dodržování základních principů, vyhodnocuje významnost těchto hrozeb a přijímá zabezpečovací prvky nezbytné k eliminaci hrozeb nebo k jejich snížení na přijatelnou úroveň. Důležité je, aby auditor při aplikaci koncepčního rámce používal svůj odborný úsudek.

K pěti základním principům etického chování se přidává požadavek na zajištění nezávislosti auditora, a to jak v jeho chování (*independence in mind*), tak v jeho vystupování (*independence in appearance*). Společně pak těchto pět principů doplněných o nezávislost tvoří kostru etického kodexu, od níž se odvozuje, jak postupovat v konkrétních situacích, které mohou při výkonu auditorské činnosti nastat.

Jestliže je etický kodex relativně stálou normou, k níž jsou v poslední dekádě přijímány pouze dílčí změny, to samé se nedá říci o legislativě týkající se auditu na úrovni Evropské unie, od níž se odvozuje i úprava zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. Pokud se však zaměříme na oblast etiky, zjistíme, že legislativní změny nejsou nijak zásadní, spíše do právních předpisů převádějí některá již dlouho platná ustanovení etického kodexu. To platí i pro poslední novelu zákona o auditorech, v níž je velmi výrazně rozšířena pasáž týkající se problematiky nezávislosti auditora. Při podrobném seznámení však čtenář zjistí, že v zákoně o auditorech se nově uváděná ustanovení téměř neliší od toho, jak k otázce nezávislosti přistupuje etický kodex. Pochopitelně je zde řada změn, které souvisejí s prohloubenou regulací profese a omezeními, kterým jsou nyní vystaveni auditoři, jejichž klienti jsou subjekty veřejného zájmu.

Komora auditorů podrobně sleduje aktivity IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), zejména pak navrhované úpravy globálně platného etického kodexu, a to jak věcné, tak formulační. IESBA v posledních letech vydala několik návrhů, tzv. Exposure drafts, v rámci svého globálního projektu, jehož cílem je restrukturalizace etického kodexu, která by měla reagovat na probíhající změny ekonomického prostředí a zároveň zpřesnit formulace používané v etickém kodexu tak, aby byly více srozumitelné a jednoznačné. Jakmile budou v této oblasti přijaty závazné postupy a úpravy etického kodexu budou na globální úpravy schváleny, předloží orgány komory tyto změny ke schválení nejbližšímu sněmu obdobně, jak to činí již více než 15 let.

Petr Šobotník

Ing. Petr Šobotník se auditorské činnosti věnuje naplno od svého nástupu do auditorské firmy Coopers & Lybrand v srpnu 1991. V roce 1995 byl jmenován prvním českým auditorským partnerem ve firmě Coopers & Lybrand, po sloučení firem Coopers & Lybrand a Price Waterhouse působil ve vedoucích funkcích PricewaterhouseCoopers až do roku 2010. V letech 2007–2014 byl po dobu dvou volebních období prezidentem Komory auditorů ČR. Dlouhodobě se podílí na aktivitách KA ČR v oblasti etiky, zastupuje Komoru auditorů ČR v pracovní skupině Accountancy Europe (dříve FEE) pro oblast etiky. V současné době se kromě auditorské činnosti věnuje i problematice auditních výborů, je předsedou výboru pro audit ve společnostech ČSOB, a.s., Český Aeroholding, a.s. a ČEPRO, a.s.

Vybrané aspekty etiky z pohledu praxe obchodní společnosti



Pavel Cisar

Úvod – některá specifika obchodní společnosti ovlivňující aplikaci etiky v jejích procesech

Nelze pochybovat o tom, že jedním ze základních atributů úspěchu fungování obchodní společnosti je dosažení maximálního hospodářského výsledku. Pokud však chce být obchodní společnost dlouhodobě úspěšná v současné době, kdy ji enormně zasahují požadavky legislativní regulace a z ní vyplývající různé rizikové faktory, je potřebné ji systematicky rozvíjet i jiným způsobem než výhradně z hlediska ekonomických cílů. To konkrétně znamená, že je žádoucí zavést do procesů obchodní společnosti zásady a pravidla jednání, resp. chování jejích zaměstnanců včetně členů orgánů jak směrem dovnitř tak i vně společnosti a dále zároveň s tímto implementovat instrumenty a opatření, která budou na tyto nastavené zásady a pravidla aktivně působit, budou je regulovat a kontrolovat¹. I třeba v tomto naznačeném rozměru lze vnímat etiku v podmínkách obchodní společnosti, která v konečném důsledku, a to v případě jejího správného uchopení, bude podpůrným zdrojem pro ekonomický růst či efektivní prevencí finančních ztrát v obchodní společnosti.

Není jednoduché vybudovat v praxi obchodní společnosti takový rámec etiky, který osloví, resp. se kterým se ztotožní zaměstnanci napříč celou její personální strukturou a nebude se jednat jen o formální přístup bez odpovídající faktické proaktivity. V této souvislosti může být z hlediska optimálního nastavení a prosazování etiky velmi specifická a v mnoha ohledech i komplikovaná obchodní společnost podnikající v oblasti průmyslu, která je v rámci předmětu svého podnikání multifunkčně zaměřena, tj. zabývá se provozními i obchodními aktivitami, s čímž souvisí značná profilová různorodost personální struktury zaměstnanců (věk, dosažené vzdělání, míra loajality ke společnosti atd.).² Tento aspekt pak může ještě více zvýraznit rozptýlenost míst, z nichž obchodní společnost realizuje své podnikatelské aktivity. V praxi se konkrétně jedná o situaci, kdy je management a např. obchodní část společnosti situována v její centrále (typicky Praha), provozní část – pobočky společnosti jsou pak rozmístěny v regionech po celé České republice. Právě tato nastíněná diference vnitřní organizační struktury a s ní spojená různost zájmů,

priorit, hodnot a motivací na straně zaměstnanců mohou logicky negativně ovlivňovat podnikatelské zájmy a cíle obchodní společnosti. Právě za tohoto stavu může být vhodně nastavená a správně rozvíjená oblast etiky v obchodní společnosti sjednocujícím prvkem naznačené diference zaměstnanecké struktury a v tomto kontextu může být zároveň významnou strategickou součástí řízení obchodní společnosti.

Důvody zavedení etiky do praxe obchodní společnosti

Z hlediska zájmů obchodní společnosti lze vnímat a identifikovat v zásadě tyto důvody, na jejichž základě se jeví jako potřebné zavést etiku, a to jako standardní součást řízení, do jejích interních procesů.

Jako první lze označit důvod legislativní. V této souvislosti je nutné opětovně připomenout, že v současné době neustále narůstá legislativní regulace dopadající do oblasti podnikatelských aktivit obchodní společnosti, a to jak v oblasti veřejného práva (např. trestní odpovědnost právnických osob, regulace hospodářské soutěže, oblast ochrany spotřebitele), tak i v oblasti soukromého práva (např. jednání za společnost, pracovní právní regulace), ale i práva Evropské unie (např. aktuálně regulace ochrany osobních údajů). V tomto kontextu se legislativa (právní předpisy) v praxi obchodní společnosti zcela jistě propojuje s procesy etiky, neboť zaměstnanec či člen orgánu, který nejedná v souladu se zákonem, nejedná zpravidla ani eticky. Legislativní důvod zavedení etiky do praxe obchodní společnosti má pak nepochybně pragmatický rozměr, neboť z pohledu tohoto důvodu sleduje společnost především své zájmy, a to v rámci preventivní pokrytí strategických, operačních i finančních rizik.

Dalším hlediskem, které se týká nutnosti zavedení etiky do procesů obchodní společnosti, můžeme označit jako důvod personální. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že správně nastavená oblast etiky v praxi obchodní společnosti působí jako prvek nepochybně ovlivňující odborný i osobnostní růst a rozvoj jejích zaměstnanců. Tento uvedený aspekt nelze spatřovat pouze v tom, že etika ovlivňuje chování či jednání zaměstnance, které bude realizováno striktně v souladu s právními předpisy tak, jak je naznačeno v rámci legislativního důvodu výše. V tomto případě se jedná o daleko širší etický rozměr regulace profesní

¹ Těmito instrumenty se myslí nástroje etického řízení ve společnosti, o kterých bude pojednáno dále v tomto článku.

² Autor tohoto článku působí v obchodní společnosti, která jednak plní strategické úkoly státu v oblasti ropné bezpečnosti, poskytuje logistické služby při nakládání s minerálními oleji a zároveň drží pozici jednoho z hlavních hráčů v oblasti zcela liberalizovaného velkoobchodního a maloobchodního trhu s pohonnými látkami.

sionálního chování zaměstnance (včetně člena orgánu společnosti) jak směrem dovnitř (tj. udržování patřičné úrovně etických vztahů na pracovišti), ale i navenek (k obchodním partnerům, dodavatelům, orgánům státní správy). Je třeba konstatovat, že právě naznačené personální hledisko má zásadní význam pro budování firemní kultury v obchodní společnosti, která se neorientuje pouze na pragmatické striktní dodržování právních předpisů, ale rozvíjí své zaměstnance i z hlediska „nadstavbových“ modelů chování, které nemusí explicitně vyplývat z legislativy.

Svůj nepochybně relevantní význam má i důvod zavedení etiky do procesů obchodní společnosti, který lze označit za reputační, neboť může preventivně pokrývat reputační rizika. V této souvislosti lze poukázat na to, že v praxi správně nastavený „marketing“ etiky, který přesvědčivě prezentuje postoje a reálné aktivity obchodní společnosti v této oblasti, je způsobilý zásadně ovlivnit pozitivní vnímání obchodní společnosti na trhu, a to z pohledu jejích obchodních partnerů, zákazníků, ale i široké veřejnosti.

Interní organizační infrastruktura (prostředí) pro naplnění strategie etiky v obchodní společnosti

Etiku nelze vzhledem k širokému rozměru, který již byl naznačen v předchozím textu, úspěšně budovat a rozvíjet bez jejího systematického zařazení v organizační struktuře obchodní společnosti.

V první řadě je třeba konstatovat, že nelze vytvořit funkční systém etiky v obchodní společnosti bez metodického řízení, které spadá do kompetence top managementu, tj. představenstva společnosti, které nesmí principiálně etické procesy vnímat jako „brzdu byznysu“. V tomto kontextu musí být představenstvo v podmínkách obchodní společnosti hlavním aktivním nositelem principů a hodnot etiky a zároveň by mělo fakticky svými řídicími kroky, a to nikoliv pouze formálně, vytvářet podmínky a odpovídající prostředí pro rozvoj etiky ve společnosti. Svoji roli v oblasti etiky pak vedle statutárního orgánu může sehrát i dozorčí rada či výbor pro audit, které by měly jako součást kontrolních mechanismů v obchodní společnosti posuzovat správnost směřování metodického řízení etiky ve společnosti a být představenstvu odpovídající zpětnou vazbou. Z tohoto důvodu je v praxi obchodní společnosti přínosné, aby reportingové materiály z oblasti etiky, které jsou typicky součástí programu Compliance (např. rekapitulační zprávy z činnosti etického výboru, plány činností programu Compliance na dané období), byly postupně projednávány na úrovni nejen statutárního orgánu, ale i kontrolních orgánů společnosti.

Z pohledu operativních činností v oblasti etiky nastává v praxi obchodní společnosti obvykle její organizační sloučení s procesy programu Compliance.

Personifikaci tohoto sloučení pak představuje pozice Compliance Officer (CO), který zejména zajišťuje řádný proces fungování etické linky v obchodní společnosti, tj. přijímá podněty hlášené na etickou linku a postupuje je etickému výboru, jehož členem může zároveň být. Dále CO buď sám operativně provádí či se v případě velkých obchodních společností spíše podílí jako člen compliance týmu na dalších činnostech programu Compliance (např. především realizace vzdělávacích aktivit, kontinuální dohled nad dodržováním interně stanovených etických pravidel a norem). Jeho pozice je pro prosazování etiky v praxi obchodní společnosti klíčová. V této souvislosti by měl být CO osobností se silnými komunikačními dovednostmi, neboť jako osoba odpovídající za řádné a transparentní fungování etické linky by mělo být její primární úlohou zejména v rámci vzdělávacích aktivit soustavně vyvolávat absolutní netoleranci zaměstnanců k neetickému jednání v obchodní společnosti.

Compliance Officer kooperuje v oblasti etické linky se členy etického výboru, jehož kompetencí je rozhodovat v praxi obchodní společnosti o dalším postupu jednotlivých podnětů hlášených na etickou linku. Etický výbor nemůže být z důvodu zachování maximální nezávislosti při svém rozhodování podřízen žádné pozici, úseku či orgánu společnosti. Je velmi žádoucí, aby byl etický výbor složen ze zástupců útvarů, které jsou z hlediska svých činností v obchodní společnosti propojeni s oblastí etiky (typicky se může jednat např. o útvar právní, interní audit, bezpečnost, personální). Z pohledu praxe je nutné zdůraznit, že členové etického výboru by měli být osobnostně vybaveni velkou mírou objektivitu a rozhodovací racionality, neboť při procesu posuzování hlášených podnětů na etickou linku je třeba velmi důkladně zvažovat navazující postup. V této souvislosti pak



Etické požadavky naší profese vyžadují být neustále ve střehu.

Kresba: Ivan Svoboda

nelze v rámci odpovídajícího etického přístupu a priori dbát zájmů pouze osoby oznamovatele, ale je nutné brát v úvahu i zájmy osoby, vůči níž je vznesen podnět, ale i zájmy samotné obchodní společnosti, neboť při křivém, nepravdivém či jinak účelově nahlášeném podnětu mohou být při chybně vyhodnoceném postupu zásadním způsobem poškozeny zájmy podnětem dotčených osob i samotné společnosti.

V neposlední řadě je pro naplnění strategie etiky klíčové, aby byly v praxi obchodní společnosti kooperativně propojeny výše naznačené procesy etiky nejen s top managementem, ale i s dalšími s etikou úzce souvisejícími procesy a útvary v organizační struktuře společnosti. V této souvislosti je třeba zdůraznit potřebnost vzájemné vazby a oboustranných podnětů CO, resp. týmu Compliance např. s procesem řízení rizik, s procesem interního auditu, s personalistikou, s manažery útvarů, v nichž jsou detekována a řešena neetická či protiprávní jednání.

Nástroje etického řízení ve společnosti

V praxi obchodní společnosti je oblast etiky realizována a podporována prostřednictvím těchto klíčových nástrojů:

Etický kodex

Etický kodex by měl být v podmínkách obchodní společnosti vrcholovým vnitřním předpisem, který v rámci své obsahové struktury komplexně zastřešuje aktivity a procesy, které jsou způsobilé vyvolat ve společnosti existenci rizik. Současně je vhodné do etického kodexu implementovat pravidla a postupy procesu nahlášení podnětů na etickou linku a jasně vymezit personální kompetence a pravidla interního vyšetřování neetických či protiprávních deliktů. Pod režim etického kodexu je účelné zařadit vedle zaměstnanců a členů orgánů společnosti i klíčové spolupracující partnery.

Etický kodex by měl být v praxi obchodní společnosti pravidelnou a klíčovou součástí školicích aktivit napříč personální strukturou společnosti, a to včetně již zmíněných klíčových spolupracujících partnerů. Ustanovení etického kodexu by měla být předmětem e-learningového testování. Za zcela zásadní lze považovat způsob prezentace etického kodexu vůči školeným osobám, kde je vhodné omezit frázovitou obecnost a naopak je potřebné podřazovat obecná etická pravidla, zásady a principy zaznamenané v etickém kodexu konkrétním a reálným příkladům z praxe společnosti či jiných společností. Z pohledu praxe a vyamatelnosti pravidel etického kodexu je relevantní nastavit právní mechanismy v tom směru, aby jednání v rozporu s etickým kodexem mohlo být právně bezpečně a efektivně postiženo jak v rovině pracovní-právního postihu vůči zaměstnanci, tak v rovině smluvního sankčního postihu vůči klíčovému

spolupracujícím partnerovi. V tomto kontextu by měla být vhodně naformulovaná doložka obligatorní součástí pracovní smlouvy či jiné smlouvy (např. příkazní).

Etická linka

Funkčnost etické linky by měla být v praxi obchodní společnosti zajištěna více speciálními komunikačními kanály, tj. speciální e-mailovou adresou, speciálním telefonním číslem, ale i možností nahlásit etický nebo protiprávní delikt přímo vedoucímu zaměstnanci či CO. V obchodní společnosti musí být vytvořeno takové prostředí, že každé osobě bude umožněno dle jejího rozhodnutí učinit jednotlivá podání (hlášení) na etickou linku variantně, tj. zcela anonymně, anonymně s umožněním zpětné vazby nebo neanonymně. V praxi obchodní společnosti je zcela zásadní proces vyhodnocování podnětů hlášených na etickou linku, a to např. z pohledu jejich původu (centrála/pobočka, úsek/odbor/oddělení, interní monitoring CO / vedoucího zaměstnance), jejich předmětové povahy (majetkový delikt, porušení interních předpisů v různých oblastech, vztahy mezi zaměstnanci, vztahy mezi skupinami zaměstnanců a zaměstnavatelem...), způsobu jejich přijetí (etická linka, vedoucí zaměstnanec...), formy jejich podání (anonymně, neanonymně). Na základě vyhodnocení těchto „statistických“ dat týkajících se oblasti etické linky lze pak v praxi obchodní společnosti realizovat efektivní zpětnou vazbu do vzdělávacích aktivit, do procesu systému řízení rizik, do realizace nápravných opatření v konkrétních oblastech neetického/protiprávního jednání.

Vzdělávání v oblasti etiky

V obchodní společnosti by měly systematicky probíhat školicí aktivity v oblasti etiky napříč celou personální strukturou společnosti (zaměstnanci centrály, zaměstnanci poboček, členové všech orgánů společnosti, klíčový obchodní partneři). Plán vzdělávání, z hlediska obsahové náplně a zaměření na různé etické oblasti, nemůže být nastaven generálně pro všechny zaměstnance, ale musí vycházet z difference personální struktury obchodní společnosti a je sestavován tak, aby odrážel specifická rizika a potřeby jednotlivých útvarů/pozic ve společnosti. Tak např. obchodní zástupci mohou být kromě jiného speciálně školeni v oblasti etiky kontraktačního procesu, nákupčí v oblasti etiky procesu v oblasti zadávání veřejných zakázek. Současně musí školicí aktivity reagovat na potenciální i reálné neetické či protiprávní delikty a události, které mohou nastat či nastaly v oblasti podnikatelských aktivit společnosti.

V obchodní společnosti jsou realizována jak „klasická“ osobní školení, tak i e-learningová školení s finální testováním školených osob. V této souvislosti je nutné v praxi velmi důkladně zvažovat, a to při sestavování plánu vzdělávání, formu realizace školicích

aktivit. Je třeba vyhodnotit proč, kdy a kde realizovat „klasická“ osobní školení, neboť v tomto školicím formátu může být výhodou bezprostřední zpětná vazba školených osob a v případě dobře odvedeného školení i zásadně větší vliv na prezentaci firemní kultury, což je obzvláště důležité např. v místech regionálních poboček. Naopak e-learning lze označit za pragmatický a časově efektivní školicí formát, který je zejména při kvalitním zpracování a provedení schopen být důležitým nástrojem eliminace rizik, avšak v rámci rozvoje firemní kultury nemůže mít zásadnější význam než „klasické“ osobní školení.

Etická (Compliance) smluvní doložka

Etická smluvní doložka je v praxi obchodní společnosti, která má ve svých procesech zavedenou oblast etiky, obsahově obligatorní a strategickou součástí smluvních vztahů s obchodními partnery. Kontrolní dohled nad dodržováním vkládání této doložky do smluv bývá obvykle součástí škály Compliance činností, které má v kompetenci CO či tým Compliance. Deklarace přihlášení se k etickým zásadám však nemůže ve smluvní praxi působit izolovaně, aniž by nebylo efektivně propojeno se sankčně právním mechanismem, tj. nejčastěji s možností odstoupení od smlouvy, pokud bude zjištěno, že obchodní partner jednal, a to pochopitelně nejen v rámci smluvního vztahu, jehož je tato smluvní doložka součástí, neeticky/protiprávně. Pouze v tomto praktickém rámci dává etická smluvní doložka smysl a plní účel prosazování a vymahatelnosti etiky ve smluvních vztazích s obchodními partnery.

Závěr – aktuální praktické přínosy zavedení etiky do procesů obchodní společnosti

Praktické přínosy zavedení etiky do procesů obchodní společnosti již byly v tomto článku v zásadě postupně formulovány, když bylo prezentováno reálné propojení etických procesů např. s oblastí legislativy, s aktivitami programu Compliance, se systémem řízení rizik. Přesto lze vnímat v aktuálním čase jeden praktický efekt etiky, který je potřebné zdůraznit.

K 1. prosinci 2016 nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (ZTOPO), která značně rozšířila portfolio trestných činů, za které je nyní možné právnickou osobu stíhat a odsoudit. Tato zmíněná novela má pak zásadní význam pro budoucí realizaci a směřování etiky v obchodních společnostech, neboť na jejím základě byl vydán jako první metodický podklad materiál Nejvyššího státního zastupitelství (NSZ) označený jako „Aplikace § 8



odst. 5 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim“³. Účelem tohoto materiálu je aktuálně oficiálně definovat a v budoucnu blíže konkretizovat opatření a nástroje, které budou orgány činné v trestním řízení zkoumat s cílem zjistit správnost nastavení firemní kultury v obchodní společnosti, a to z hlediska posuzování eliminace její trestní odpovědnosti v případě spáchání trestněprávního jednání jejího zaměstnance či člena orgánu.⁴ Významnou součástí specifikovaných opatření/instrumentů v obsahu metodického materiálu NSZ, které budou orgány činné v trestním řízení posuzovat, jsou právě v tomto článku uvedené nástroje etického řízení, jejichž správná aplikace v procesech obchodní společnosti může pozitivně ovlivnit, respektive eliminovat její trestní odpovědnost. Je nutné si uvědomit, že teprve rozhodovací praxe soudů nakonec poskytne, doufejme, sjednocující judikatorní výklad, jak správně v praxi uchopit aplikaci nástrojů etického řízení, a to pro účely vyvinění obchodní společnosti z režimu trestní odpovědnosti. Nicméně je v každém případě zřejmé, a to i v kontextu avizovaného metodického materiálu vrcholového orgánu činného v trestním řízení na straně obžaloby, že se neustále posouvá a rozšiřuje praktický rozměr etiky v procesech obchodní společnosti, na který je nutné adekvátně reagovat.

Pavel Císař

Mgr. Pavel Císař vystudoval Konzervatoř v Praze a Právnickou fakultu Západočeské Univerzity v Plzni. Od roku 2006 do roku 2013 působil v advokátní kanceláři Vovsíků, Rösche, Kocina a spol., nejprve na pozici advokátního koncipienta, následně na pozici advokáta (advokátní zkoušku složil v roce 2010 s prospěchem výtečně). V roce 2013 působil na pozici ředitele právního odboru ve společnosti České dráhy, a.s. Od roku 2014 působí na pozici vedoucího odboru právních služeb ve společnosti ČEPRO, a.s., do jeho kompetence náleží rovněž řízení programu Compliance, zároveň zastává v této společnosti pozici předsedy kreditního výboru, je tajemníkem dozorčí rady a výboru pro audit.

³ § 8 odst. (5) ZTOPO: „Právnická osoba se trestní odpovědnosti podle odstavců 1 až 4 zproští, pokud vynaložila veškeré úsilí, které na ni bylo možno spravedlivě požadovat, aby spáchání protiprávního činu osobami uvedenými v odst. 1 zabránila“.

⁴ Bohužel doposud nebyly v rámci právního řádu ČR blíže explicitně konkretizovány legislativní pravidla nebo metodické předpoklady pro eliminaci trestní odpovědnosti právnické osoby, byť pochopitelně k této problematice bylo i v minulosti publikováno vícero odborných článků čerpajících analogicky zejména ze zahraničních právních řádů.

Zajištění odborné způsobilosti a řádné péče v podmínkách středně velké auditorské společnosti



Ivan Brož

Středně velká auditorská společnost, ať už větší či menší, je dnes často součástí poradenské kanceláře (případně mezinárodní sítě) poskytující široké spektrum poradenství, což skýtá značný potenciál, co se týče koncentrace, shromažďování, tvorby a rozvoje know-how i jeho následného sdílení napříč kanceláři. Na druhou stranu, sdílení know-how mezi lidmi v podstatě neustále zaneprázdněnými klientskou prací není koncepčně a organizačně vůbec jednoduchou záležitostí.

Je třeba neustále vážit, zda je efektivnější odbornost kolegů udržovat a rozvíjet vlastními zdroji, nebo zda si pro vybraná témata pozvat externího experta, který tematiku přednáší pravidelně. Jeho využití ponechá vlastní zdroje prioritně k dispozici potřebám klientů a zároveň přinese důležitý efekt v podobě nových názorů, zkušeností a pohledů zvenku.

Velikost kanceláře na jedné straně rozvoji auditorů výrazně napomáhá a usnadňuje jim pracovní život – není nic jednoduššího než zvednout telefon a obrátit se s dotazem na kolegu právníka či daňáře. Na straně druhé je potřeba se vypořádat s mnohem větší šíří hrozeb, co se týče zabezpečení řádné péče. Jen samotná komunikace hrozeb ve vztahu k nezávislosti a konfliktu zájmů je celkem obtížným interním procesem.

Odborná způsobilost a řádná péče – ne vždy to vidíme všichni stejně

Jakou agendu tedy běžně řeší takový partner středně velké auditorské praxe zaměstnávající asistenty auditora, do jehož odpovědnosti spadá odborná způsobilost a řádná péče ve společnosti? Co si vlastně představit pod obecnými termíny jako odborná způsobilost, kvalifikovaná odborná a řádná péče?

Co je požadovaná úroveň kvalifikované odborné služby? Úspěch auditorské společnosti (ale i celé auditorské obce) je neoddiskutovatelně spjat s kvalitou lidí, kteří ji tvoří. Správné řízení lidských zdrojů a práce s nimi je alfou a omegou nejen pro naplnění požadavků profesních standardů, ale také pro úspěch společnosti u klientů na trhu. Stejně tak jako pro renomé celé profese a pro úspěšné naplnění účelu, kterým je ochrana veřejného zájmu. Veřejný zájem může chránit jen ten, kdo je pro tento účel veřejností bezvýhradně uznáván. Neméně důležitým cílem konání každého z nás by tak mělo být také posilování renomé auditorů jako celku v očích veřejnosti. Že to má

být za dodržování profesních standardů, se bere tak jako samo sebou.

Přitom právě skloubení profesních standardů s očekáváním veřejnosti je možná tím nejobtížnějším na naší profesi. Klient si pod pojmem „kvalifikovaná odborná služba“ určitě představí něco „malinko“ jiného než např. orgány dohledu nad auditorskou profesí. Nějakou představu o službě, kterou by chtěli poskytovat, a o směrech, kterými by svoji osobnost chtěli rozvíjet, mají samozřejmě i auditori a v neposlední řadě asistenti auditora sami.

Jak zabezpečit odpovídající kvalitu a řádnou péči?

Má-li být auditorská společnost dlouhodobě úspěšná, musí být schopna se s různorodostí již zmíněných představ vypořádat. To je hlavním úkolem partnera odpovědného za odbornou způsobilost a řádnou péči. Společně s řídicím partnerem v auditorské společnosti musí nalézt způsob, jak vybalancovat očekávání klientů a etických a profesních standardů v odpovídajícím mixu interních procesů. Jsem-li ve společnosti sám, měl bych mít celkem snadno pod kontrolou, zda jsem se udržel nezávislým a bez konfliktu zájmů, či nikoliv. Složitější to je, pokud mám např. deset a víc kolegů auditorů či asistentů, kteří zakázku z velké části zpracovávají.

V takovém případě je ve společnosti bezpodmínečně nutné zajistit kontrolu nad:

- dodržováním etiky a nezávislosti,
- procesem vyhodnocení přijetí zakázky či pokračování v ní,



Profesní mlčenlivost auditora je zaručená. Pan inženýr už podruhé splnil Bobříka mlčení.

Kresba: Ivan Svoboda

- realizací zakázky,
- operativním i strategickým řízením personálu.

Jak toho všeho vlastně dosáhnout u společnosti čítající desítky či stovky lidí? Jako základ je třeba:

- 1) Jít příkladem.
- 2) Nastavit standardizované procesy a ideálně je vtělit do jednotně používaného softwaru.
- 3) Definovat cíle, hodnoty a priority a prosazovat je zejména v oblastech
 - a. vzdělávání,
 - b. organizace práce,
 - c. motivace a odměňování,
 - d. etiky, vyhodnocování rizika a tolerance vůči němu.
- 4) Dostatečně a nepřetržitě je komunikovat, vyžadovat, monitorovat a dokumentovat.

Velikost a rozmanitost společnosti/sítě je obrovským potenciálem, ale také hrozbou

Každá společnost s větším počtem zaměstnanců se musí vypořádat s nelehkým úkolem, a to efektivní komunikací dovnitř. Je potřeba hledat cesty, jak rozvíjet nejen svou osobu, ale společnost jako celek. Zde platí dvojnásob pravda, že riziko související se zakázkou je kombinací rizik na straně klienta a rizik na straně auditora. Nasazení týmu by vždy mělo reflektovat riziko, které jsem se rozhodl na straně klienta akceptovat. Kapacitní vybavení a znalosti týmu by měly být na odpovídající úrovni. Dlouhodobá práce na rozvoji odbornosti uvnitř společnosti nalezení odpovídajícího týmu v daném termínu výrazně usnadňuje.

Čím rozmanitější služby v rámci sítě poskytují, tím více pravděpodobné ale také je, že se budu muset vypořádat s ohrožením nezávislosti. Ale jak zajistit odpovídající a včasný tok informací o tom, že např. kolega právník v Polsku poskytl nebo poskytuje mému klientovi služby, které by mohly ohrozit mou nezávislost?

Je třeba si uvědomovat, že nezávislost je ohrožována vlastně nepřetržitě, někdy více nápadně jindy méně. Každopádně je třeba nastavit takové procesy, abychom se včas o ohrožení dozvěděli a dovedli na něj reagovat. Již samozřejmou součástí interní agendy je tak pravidelný monitoring nezávislosti nejen v rámci auditorské společnosti, ale i v rámci celé sítě. Prohlášení o nezávislosti zaměstnance provází od jeho prvních kroků ve společnosti. Je požadováno, aby všichni partneři a členové týmu jak na auditorské zakázce, tak souhrnně ročně odevzdávali písemné potvrzení, že rozumí a jsou v souladu s příslušnými ustanoveními etického kodexu a s interními pravidly týkajícími se nezávislosti. Splnění nezávislosti a možné hrozby a konflikty zájmů jsou i samozřejmou agendou diskusí týmu na každé jednotlivé zakázce.

Větší poradenská kancelář se širokým spektrem služeb poskytovaných klientům logicky přináší více

citlivých diskusí o případech, kdy je auditnímu klientovi poskytnuta služba nemající ověřovací charakter, a to i v rámci mezinárodní sítě poboček. Tyto případy jsou vždy posuzovány jednotlivě a za plné informovanosti odpovědného auditora zakázky již ve fázi rozhodování o přijetí či pokračování zakázky, tak aby mohl učinit odpovídající opatření a eliminovat riziko na přijatelnou míru, případně zakázku odmítnout. Výsledek posouzení je pak součástí spisu auditora.

Odborná způsobilost = podstatná složka řízení lidských zdrojů

Odbornou způsobilost lze chápat jako neustálý proces od úvodního vzdělávání nově nastupujících zaměstnanců až po průběžné vzdělávání vedoucích pracovníků vč. partnerů. Tento proces lze rozložit do následujících na sebe navazujících činností:

Najímání a péče o zaměstnance

Nábor zaměstnanců je základním stavebním kamenem řízení lidských zdrojů. Ve větší společnosti je i při relativně nízké přirozené fluktuaci v podstatě neustálá potřeba doplňování kapacit. Vhodné a včasné doplňování jednotlivých týmů s ohledem na vývoj a strukturu klientů a jejich potřeby napomáhá udržování nejen obecného know-how, ale i tolik důležité a klienty oceňované kontinuity na zakázkách. Jasná definice a vytrvalost v náročnosti na schopnosti a znalosti již při výběru uchazeče se mnohonásobně vrátí v následujících letech v rychlosti jeho profesního růstu.

Začátek vzdělávání

Co nejdříve po nástupu je třeba začít řízený proces poskytnutí vstupních informací a zaškolení jak do organizačních záležitostí chodu společnosti, tak do procesu auditu. V mimosezónním období pak pravidelně probíhá ucelený cyklus interně pořádaných odborných školení, vedených externími i interními odborníky. Školení se společně účastní nově přichozí zaměstnanci nejen do auditorského, ale též do ostatních oddělení. Každý nově přichozí tak v prvním roce od svého nástupu projde uceleným, každoročně se opakujícím a na míru potřeb společnosti upravovaným úvodním vzdělávacím programem.

Vedle toho probíhá rozvoj nově přichozích v podstatě každodenním předáváním zkušeností od starších kolegů v týmu a získáváním „ostruh“ postupným zapojením do realizace zakázek.

Kontinuální profesní rozvoj

Nedílnou složkou kontinuálního profesního rozvoje ve společnosti jsou kurzy a semináře organizované a poskytované Komorou auditorů pro auditory a asistenty auditora, včetně účasti na zkuškovém systému komory. Ostatně získání oprávnění je prvotním garantem odborné způsobilosti pro výkon auditorské profese.

Obrovská výhoda a potenciál větší společnosti je konfrontace názorů (více hlav vždy více ví a více toho zažilo), množství informací je sdíleno v případě potřeby okamžitě v rámci komunikace uvnitř společnosti či na více či méně pravidelných schůzkách napříč týmy a odděleními.

Kontinuální profesní rozvoj je ve společnosti zastřešen plánem vzdělávání, který nabízí mix odborných školení na různá témata (daně, právo, judikáty, IFRS apod.) vedených jak externími, tak interními přednášejícími. Není-li efektivní nebo možné pokrýt nějaké potřebné odborné téma interně pořádanou akcí, účastní se zaměstnanci externích školení.

Na vybraná tematická školení mohou být vysláni vybraní zaměstnanci, kteří a) kontinuálně shrmaždují informace k danému tématu, b) mohou následně seznámit ostatní kolegy s novými poznatky interně. Lze pracovat s tvorbou know-how a v určitých oblastech s vytvářením expertních skupin, které pro zbytek společnosti připravují informace, check-listy či vzory dokumentů.

Další složkou vzdělávacího programu jsou e-learningové kurzy organizované zahraničními centrály. Kurzy se mj. týkají jak metodiky auditu, tak odborných témat (HGB, IFRS) a probíhají v anglickém či německém jazyce. Kromě pravidelných několika ročně otevřených e-learningových kurzů jsou pořádány též ucelené prezenční školicí bloky (pokrývající jak hard tak soft skills) na vybraná témata zaměřená na cílové skupiny dle stupně jejich zkušeností.

U každého zaměstnance je v rámci ISQC 1 vedena evidence, jakých školení se dotýčný účastnil.

Mnoho hlav ve společnosti má samozřejmě někdy i své nevýhody. Pluralita názorů ne vždy lehce vede ke shodě na jednom řešení. Skloubení snahy o sdílení informací a realizaci společných vzdělávacích akcí s požadavky a termíny klientů je opravdu procesně a organizačně náročnou výzvou.

Určení týmu provádějícího zakázku

Řádné péče lze dosáhnout pouze nasazením odpovídajícího týmu s odpovídající definicí kompetencí ve vztahu ke klientovi. Odpovídající zkušenosti nezahrnují pouze dostatečnou odbornou výbavu, co se týče auditorských standardů či účetních a daňových zákonů, ale i co se týče oboru podnikání klienta. I zde je výhodou množství pracovníků ve společnosti a rozmanitost zakázek, kterými si prošli. Pravděpodobnost, že se ve společnosti nalezne zkušenost s daným oborem je i v tomto případě přímo úměrná množství pracovníků. Není-li takováto osoba přímo v daném týmu nebo nemá-li kapacitu, může velice jednoduše fungovat jako konzultant týmu ve vybraných otázkách či jako součást kontroly kvality auditu dané zakázky.

Prosazování pravidel řízení kvality

Nejjednodušším způsobem, jak prosadit pravidla řízení kvality, je zavedení jednotného software – elektronického spisu. I když i tak vždy zůstane určitý prostor pro kreativitu potřebnou pro realizaci zakázky, standard spisu vtělený do elektronické podoby je velkým krokem k prosazení jednotných pravidel řízení kvality. Vybraní pracovníci odpovídají za rozvoj metodologie spisu a za náležité sdílení souvisejících informací v rámci společnosti. Standardizace dokumentace pak ulehčuje také následnou kontrolu kvality, která je zabezpečována, kromě pravidelných kontrol ze strany Komory auditorů, také pravidelnými interními prověrkami kvality, prováděnými kolegy ze zahraničních poboček používajícími pro své zakázky totožný elektronický spis.

Další formou prosazování kvality na mezinárodní úrovni je např. zřízení centrálního International Risk Management Teamu (IRMT). Tento tým se skládá z 10 kolegů z různých zemí, kteří se pravidelně scházejí za účelem analýzy hlavních nedostatků zjištěných interními dohlídkami. Dále mj. ad hoc posuzují a vyjadřují se vždy minimálně názorem dvou členů celosvětově ke všem navrhovaným modifikovaným výrokům v rámci skupiny.

Motivace, odměňování a hodnocení pracovníků

Větší míra delegování realizace zakázek na auditory či asistenty auditora pak klade vysoké nároky na schopnosti partnera či odpovědného auditora:

- vyhodnotit rizika a nominovat odpovídající tým jak odborně tak kapacitně,
- komunikovat své představy a kontrolovat jejich naplnění,
- provádět pravidelně hodnocení výkonu pracovníků a
- v neposlední řadě udržet kolegy motivované.

Motivace je zde klíčová. Nejde pouze o finanční motivaci. Ta je samozřejmě velice důležitá, ale neméně podstatnou roli hraje uspokojení ze samostatné, smysluplné a dobře vykonané práce, dostatku výzev, osobního růstu či náležitého ocenění výkonu a schopností.

Ivan Brož

Ing. Ivan Brož je partnerem v auditorské společnosti Rödler & Partner Audit. Od roku 2007 je statutárním auditorem. Absolvoval Vysokou školu ekonomickou v Praze a je držitelem profesní kvalifikace IFRS (DiplIFR). V posledních letech je též členem Výboru pro SME/SMP Komory auditorů ČR.

Poskytování neauditorských služeb auditory



Jiří Liberda

V rámci naší profese již několik let probíhá diskuse nad možností poskytování neauditorských služeb auditním klientům. Neauditorské služby jsou významným zdrojem příjmů pro auditorské firmy, a proto se jim nelze divit, když se snaží skloubit práci auditora s poskytováním neauditorských služeb. Základní otázkou především je, zda poskytování neauditorských služeb ovlivňuje nezávislost auditora, či nikoliv.

Základním východiskem pro hodnocení nezávislosti je platná legislativa: zákon o auditorech, nařízení¹, auditorské standardy, etický kodex a vnitřní předpisy Komory auditorů. Detailní vodítka poskytuje zejména etický kodex (a pro subjekty veřejného zájmu také nařízení). Dále se budu věnovat zejména částem etického kodexu týkajícím se zajištění nezávislosti při poskytování neauditorských služeb klientům, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu. U subjektů veřejného zájmu jsou podmínky daleko přísnější, jsou regulovány nařízením¹ a tento článek se jimi nezabývá.

Podívejme se tedy rovnou do sekce 290 – Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky, která vyjmenovává druhy neauditorských služeb, při jejichž poskytování může dojít k ohrožení nezávislosti auditora. Jedná se celkem o 10 sekcí, které nejdříve obecně popisují znaky poskytované služby a dále pak charakterizují rizika s nimi spojená. Výčet neauditorských služeb není konečný a kodex v případě, že výčet neobsahuje určitou službu, odkazuje na uplatnění postupů v souladu s koncepčním rámcem. Kodex rovněž definuje síť a firmy v síti (290.12 – 290.24), čímž vlastně reaguje na snahu zakládat samostatné společnosti pro poskytování neauditorských služeb a takto zákaz obcházet.

Základní hrozby a rizika jsou uvedeny v odstavci 290.154. Patří k nim hrozba prověrky po sobě samém, hrozba vlastní zainteresovanosti a hrozba protekčního vztahu. Nejvíce diskutovanou je hrozba prověrky po sobě samém, a proto se budu této hrozbě dále věnovat na příkladu následujících služeb:

- příprava účetní závěrky,
- vedení mzdové agendy,
- poskytování daňového poradenství,
- zpracování účetních záznamů.

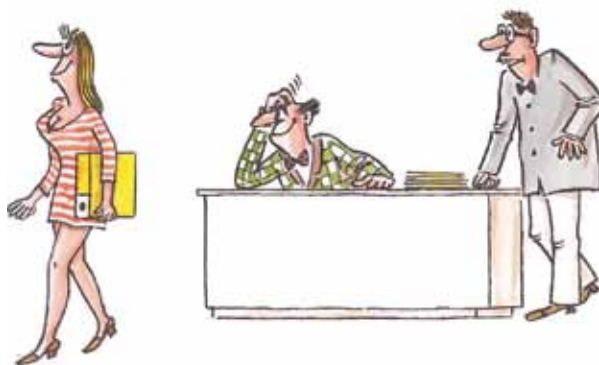
Uvedené služby jsou jen malým výčtem služeb nabízených poradenskými společnostmi, které jsou jednoznačně znalostně i kapacitně připravené takovou službu nabídnout. Záleží jen na posouzení, jestli poskytování takové služby nepovede

k ohrožení nezávislosti, a na závažnosti identifikovaných hrozeb. Ke snížení hrozeb na přijatelnou úroveň slouží zabezpečovací opatření, jejichž implementace a dokumentace je povinností auditora.

Zabezpečovací prvky

Zabezpečovací prvky můžeme rozdělit na zabezpečovací prvky vytvořené profesními či regulatorními orgány, legislativou a zabezpečovací prvky v pracovním prostředí. Pracovní prostředí má auditor pod svou přímou kontrolou a může účinně volit z celé škály opatření, ať již na celofiremní úrovni nebo na úrovni jednotlivých zakázek.

Etika a deklaráce etických hodnot má velký význam v opatřeních na celofiremní úrovni. Auditorské společnosti mají často mezi svými firemními hodnotami etické chování v podnikání, rovněž bývá člen vedení pověřen rolí etického partnera. Samozřejmě nestačí jen tyto hodnoty deklarovat, auditor je musí uvádět při své každodenní práci do života. Rozhodně se nemůže jednat o marketingový tah, protože nyní je to zrovna populární. **Integrita** je bezesporu projevem etického chování a představuje dlouhodobý postoj k životu, nikoliv orientaci na krátkodobé cíle. Dalším příkladem celofiremních zabezpečovacích prvků jsou **metodiky řízení zakázek**, jejich **monitoring**, **identifikace hrozeb** a systém jejich vyloučení nebo snížení na přijatelnou úroveň. I zde může auditor hodně získat nebo také ztratit. Vedení auditorské společnosti může buď formálně deklarovat jejich implementaci a provozní funkčnost, nebo bude mít systém řízení kvality skutečně zavedený. Pak bude existovat celá řada dokumentů, záznamů z porad vedení, záznamů o řešení případů neetického chování, příručka



Někdy je velmi obtížné zachovat si nezávislost.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES.

kvality, interních sdělení a školení, které doloží, že řízení kvality je nedílnou součástí firemních postupů. Dotazováním u zaměstnanců auditorské společnosti lze pak snadno hloubku implementace potvrdit nebo také vyvrátit.

Samostatnou kapitolou je proces **přijímání klienta a zakázky**. Je nutné si uvědomit, že zabezpečovací opatření mohou být vhodná pro některé vybrané skupiny klientů a pro jiné naprosto nedostačující. Klient s akcionářskou vlastnickou strukturou, s externím bankovním financováním bude představovat větší riziko než klient s jasným a jediným vlastníkem, který financuje svou činnost z vlastních zdrojů. Třístranný vztah mezi auditorem, vedením účetní jednotky a vlastníkem pak dostává úplně jiný rozměr. Auditor s vazbou na vlastníka je zbaven dilematu a tlaku na osobní integritu, zda komunikovat případná zjištění, která mohou být velice nepříjemná pro lokální vedení, ale naprosto nezbytná pro správné rozhodování uživatele účetních informací – vlastníka.

Po tomto krátkém exkurzu do celofiremních zabezpečovacích opatření se pojdme vrátit k vyjmenovaným poradenským službám poskytovaným auditním klientům u středně velké auditorské společnosti zapojené v mezinárodní síti firem. Střední velikost je určitě dobrým předpokladem k tomu, aby služby byly poskytovány nezávislými týmy, hierarchicky oddělenými, vedenými partnerem odpovědným za příslušnou linii služeb. Zapojení do mezinárodní sítě umožňuje čerpat zkušenosti a znalosti v oblasti řízení lidských zdrojů, odborných znalostí, auditní metodologie a řízení kvality. Na druhou stranu je členství spojeno s povinností podřídit se dohledu a kontrole příslušných kontrolních orgánů sítě, účastnit se odborných školení a konferencí, které síť pro své členy organizuje.

Předpoklady

Pro další výklad předpokládejme ideální auditorskou společnost s již uvedenými parametry, která má etiku jako jednu ze svých klíčových hodnot, etické chování demonstruje ve svých aktivitách a úspěšně implementovala celofiremní zabezpečovací prvky. Neauditní služby poskytuje klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, naopak jde o klienta s jasným vlastníkem bez složitých struktur, který má za předmět podnikání nákup a prodej zboží. Velikostí spadá do kategorie malá účetní jednotka.

Příprava účetní závěrky

Přípravou účetní závěrky rozumíme přípravu výkazů na základě obrátové předvahy a vyhotovení přílohy účetní závěrky, řešíme riziko kontroly po sobě samém. Domnívám se, že zde panuje obecná shoda, že lze takovou zakázku přijmout při splnění zabezpečovacích prvků:

- služby jsou poskytovány osobou, která není členem auditního týmu (dále jen „Poradce“). Práce podléhá kontrole vedoucímu zodpovědnému za příslušnou linii služeb;
- 290.168 vyjmenovává přípravu účetní závěrky mezi příklady služeb, které lze poskytovat;
- veškerá manažerská rozhodnutí činí odpovědná osoba za účetní jednotku.

Jedná se o „kompilační“ zakázku, která splňuje znaky rutinního a mechanického charakteru. Strukturu účetních výkazů upravuje zákon o účetnictví spolu s vyhláškou a jejími přílohami, které jsou v podstatě „manuálem“ upravujícím obsahovou náplň jednotlivých rozvahových a výsledkových pozic. Poradce jen mechanicky přetřídí informace z obrátové předvahy, sečte a zapíše do standardní šablony výkazů. Obdobně může postupovat při sestavení těch částí přílohy účetní závěrky, které přímo vyplývají z obrátové předvahy či z jiných účetních záznamů. Sestavení některých částí účetní závěrky, např. vyhodnocení významných událostí nebo výběr podstatných účetních metod, jež je nutné uvést v příloze, nemůže provést Poradce sám, neboť vyžadují úsudek a rozhodnutí klienta.

Při každé zakázce je nutno posuzovat, do jaké míry referenční rámec naplňuje podmínku rutinního a mechanického charakteru. Některé účetní rámce (založené spíše na standardech než na pravidlech), s nimiž se auditoři mohou setkat, nemusí mít v sobě tento mechanismus takto silně zabudovaný. V takovém případě může příprava účetní závěrky do velké míry nést znaky nerutinního charakteru, a tudíž může jít o činnost, kde auditor nebude schopen snížit riziko kontroly po sobě samém na přijatelnou úroveň.

Vedení mzdové agendy

Vedení mzdové agendy představuje výpočet mezd, vyhotovení souhrnného dokladu pro zaúčtování, přípravu mzdových listů a případně jiných dokladů pro orgány státní správy, komunikaci se správou sociálního a důchodového zabezpečení či přípravu ročního zúčtování. Podkladem pro mzdovou agendu jsou informace z docházkového systému o odpracované době, informace z personální agendy o počtu uzavíraných a ukončovaných pracovních poměrů, informace o exekucích a povinných srážkách ze mzdy, informace od vedení ohledně vyplácených odměn a další. Řešíme riziko kontroly po sobě samém. Domnívám se, že i zde panuje obecná shoda, že lze takovou zakázku přijmout při splnění zabezpečovacích prvků:

- služby jsou poskytovány osobou, která není členem auditního týmu (dále jen „Poradce“). Práce podléhá kontrole vedoucímu zodpovědnému za příslušnou linii služeb;
- 290.168 vyjmenovává výpočet mezd a vyhotovení mzdových výkazů mezi příklady služeb, které lze poskytovat;

zabezpečovacími prvky a vhodně dokumentovat pro potřeby spisu auditora.

Zpracování účetních záznamů

Zpracování účetních záznamů vlastně není nic jiného než vedení účetnictví a pro mnohé z nás jde o zakázku na „seznamu zakázaných služeb“. Vždyť to přece nejde, aby se auditor podílel na přípravě účetních dat, které jsou následně předmětem ověřovací zakázky. Je to naprosto zřejmý případ porušení nezávislosti. Pokud by to ale bylo tak zřejmé, proč etický kodex obsahuje ustanovení zakazující poskytovat účetní služby auditním klientům, kteří jsou subjekty veřejného zájmu? Z podstaty problému by měl být zákaz zjevný bez ohledu na druh klienta. Etický kodex stejně jako jiné normy a zákony nemůže vše jasně formulovat s ohledem na rozmanitost lidské činnosti a je tedy nutné sledovat záměr příslušného právního rámce. Záměrem není zakázat zpracování účetních záznamů, záměrem je eliminovat riziko porušení nezávislosti firmy a členů auditního týmu, především kontroly po sobě samém, na přijatelnou úroveň. Nezávislost je definována jako nezávislost mysli (290.6 a) a nezávislost chování (290.6 b) s vazbou na logicky uvažující a poučenou třetí stranu. Nelze tedy přijmout jednoduchý závěr, že poskytování neauditorských služeb je nepřipustné bez znalosti komplexnosti služby a zabezpečovacích opatření implementovaných auditorem. Odstavec 290.168 uvádí příklady služeb týkající se zpracování účetních záznamů, které lze poskytovat při splnění zabezpečovacích prvků:

- zaznamenání opakujících se transakcí (klient schválil postup účtování, částka lehce odvoditelná z dokladu);
- zaznamenání transakcí (klient určil částku, transakce subjektivní);
- výpočty odpisů dlouhodobých aktiv (klient stanoví účetní postup, určí dobu životnosti);
- zaznamenání zápisů schválených klientem.

Na tomto místě by bylo vhodné učinit krátký exkurs do práce účetního a rozčlenit účetní záznamy do kategorií, které splní uvedené charakteristiky, které je nesplní v žádném případě a které je splní za předpokladu vhodně definovaného „manuálu“ Poradce. Jak jsme si již ukázali, „manuál“ daňového poradce je poměrně široký, přesto daňové poradenství bere jako přípustnou službu. Manuál účetního experta bude vycházet z české účetní legislativy a interních účetních směrnic vypracovaných a schválených vedením společnosti a bude vhodně navazovat klasifikací transakcí podle 290.168.

Dalším argumentem, který vnáší nový pohled na zpracování účetních záznamů je automatické vytěžování dokladů, QR kódy, které umožňují

jednoduché čtení podstatných náležitostí většiny účetních informací. Programátoři v těsné spolupráci s účetními experty připravují manuály, které jsou základem algoritmů, neboť automatizace není bez algoritmů možná. University of Oxford ve své rozsáhlé studii² uvádí pravděpodobnost náhrady 702 různých zaměstnání počítači v následujících 20 letech, mimo jiné zmiňuje i práci účetních. Rutinní práce při předávání a opisování účetních dat, jejich třídění a zpracování budou nahrazeny novými technologiemi.

Tím pouze zdůrazňuji, co současná účetní praxe dokazuje, a to že podíl rutinních a mechanických transakcí na celkovém počtu zpracovaných účetních operací je natolik zajímavý, že se stal předmětem nových inovativních řešení a služeb.

Rád bych se vrátil k naší ideální auditorské společnosti, která poskytuje neauditorské služby malé účetní jednotce. Rozhodne se poskytovat služby spočívající právě v zaznamenání opakujících se transakcí (klient schválil postup účtování, částka lehce odvoditelná z dokladu).

- Služby jsou poskytovány osobou, která není členem auditního týmu (dále jen „Poradce“). Práce podléhá kontrole vedoucímu zodpovědnému za příslušnou linii služeb;
- Poradce má kvalifikaci účetního experta;
- Smlouva o poskytování zpracování účetních záznamů upraví:
 - povinnost Poradce postupovat při zpracování účetních záznamů v souladu s interním manuálem, který je přílohou smlouvy;
 - povinnost klienta předat doklady věcně a obsahově schválené;
- Interní manuál definuje právě dva typy transakcí:
 - pořízení přijaté faktury za zboží a její následná platba (účty 321, 343, 504, 221);
 - pořízení vydané faktury za zboží a její následná platba (účty 311, 343, 604, 221);
- Účetní informační systém obsahuje nastavení, které neumožní Poradci použít jiné účty a souvztažnosti než právě ty definované v interním manuálu. Společnost používá metodu „B“ pro účtování o zásobách.

V hodnotovém vyjádření může činit podíl takových transakcí až 70 % z celkového objemu zpracovaných dat, přičemž Poradce si vystačí s několika málo výše uvedenými syntetickými účty.

Účetní experti stejně jako auditoři podléhají svým profesním předpisům, získání certifikace účetního experta je náročné, následuje kontinuální profesní vzdělávání. Předpokládám, že zpracování výše uvedené účetní zakázky bude v případě účetního experta vyžadovat skutečně malou míru úsudku a pro logicky uvažující a poučenou třetí stranu nebude přijetí takové

² http://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf

neauditorské zakázky u auditního klienta představovat riziko porušení nezávislosti firmy a členů auditního týmu.

Závěr

Je třeba zdůraznit, že je vždy věcí odborného úsudku auditora, zda s ohledem na profesní etiku přijme neauditorskou zakázku u auditního klienta. Rovněž nebyl tento článek myšlen jako návod, jak postupovat při implementaci zabezpečovacích prvků. Každá auditorská firma je specifická svými interními mechanismy stejně tak, jako je jedinečný její klient. Pouze

širší odborná diskuse nám pomůže zajistit konzistenci při uplatňování profesní etiky v praxi.

Jiří Liberda

Ing. Jiří Liberda je partnerem odpovědným za řízení pražské kanceláře společnosti Moore Stephens. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou 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 Komory auditorů ČR, je členem Redakční rady pro překlady KA ČR a dále členem Svazu účetních.

Etický kodex v podmínkách velké auditorské společnosti



Tomáš Bašta

„Etika znamená, že se chováme o něco lépe, než je nutné...“

(William Cuppy, americký literární kritik)

Etika (z řeckého slova ethos = mrav), kromě toho, že je vědní disciplínou, je především součástí běžného života nás všech – a to jak života profesního tak i soukromého. Přitom v různých profesích má etika různou váhu. V profesi auditorů, účetních znalců či daňových poradců je tato váha určitě více než významná. Důležitým znakem profese auditorů a účetních znalců je totiž také přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu, to znamená, že jejich odpovědností není pouze uspokojování potřeb klientů. Jednání ve veřejném zájmu, stejně jako práce s citlivými daty klientů, vede k nutnosti vydávání a průběžné aktualizace etického kodexu.

V profesi auditorů a účetních znalců je základem Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydaný Mezinárodní radou pro etické standardy účetních/auditorů při mezinárodní federaci účetních (IFAC). Svě etické normy a standardy vydávají také jednotlivé členské organizace IFAC, a podobně své etické normy (kodexy) vydávají také velké auditorské společnosti. Cílem tohoto článku je podívat se právě na to, jakou roli hraje etický kodex v podmínkách velké auditorské společnosti, jaké kompetence a úkoly řeší tým odpovědný za etiku u takové společnosti, a uvést některé praktické příklady řešení etických záležitostí.

Firemní etický kodex

Soulad s etickými principy je pro velké auditorské společnosti skutečně zásadní, je totiž jedním z pilířů jejich reputace a důvěryhodnosti. Přitom nehovoříme

pouze o auditorech, velké (nadmárodní) auditorské společnosti mají také svá oddělení daňových poradců, konzultantů, právníků a IT specialistů, přičemž vnitřní (firemní) etické normy platí pro všechny zaměstnance. Jak již bylo uvedeno, auditorská společnost má svůj vlastní etický kodex, u nadnárodní společnosti je tento kodex platný globálně. Co takový kodex řeší? Především zdůrazňuje, že soubor norem obsažených v kodexu tvoří základ schopnosti dané auditorské společnosti jednat v souladu s jejími hodnotami, s jejím účelem, či jinak řečeno, že tvoří základ firemní kultury. Kodex si přitom většinou neklade za cíl poskytovat, a ani neposkytuje, detailní návod chování pro konkrétní situace (pro ty může obsahovat např. obecný rozhodovací diagram jako praktickou návodnou pomůcku). Jedná se spíše o rámec



K etice ve vaší profesní praxi se prostě musíte postavit jako opravdový chlap.

Kresba: Ivan Svoboda

odvolávající se na určité základní principy, který má zaměstnancům společnosti pomáhat přemýšlet o složitých či ošidných otázkách, podporovat konzultace o konkrétních problémech a podněcovat či vést zaměstnance k tomu, aby se nebáli na nesprávné jednání upozorňovat.

Oznamování neetického chování v rámci společnosti

Konkrétně tomuto bodu, tj. očekávání „mluvit nahlas“ o tom, když se něco nezdá být eticky v pořádku, bývá v kodexu věnováno opravdu hodně pozornosti. Důvodů je několik – pojmenování problému a upozornění na něj bývá považováno za důkaz integrity a kuráže udělat správný krok, dále pomáhá zabránit chybám a přečinům a dokazuje, že jednotliví zaměstnanci se zajímají a starají o to, co se děje okolo nich. Celkově se tedy dá říci, že upozorňování na problémy pomáhá narovnat hrozící odchylky od standardního chování a přispívá k naplnění závazku společnosti k poskytování služeb nejvyšší kvality.

Jak tedy mohou zaměstnanci velké auditorské společnosti konkrétně postupovat, pokud se domnívají, že jsou svědky nějakého neetického chování? Možností bývá několik, přičemž vždy je primárně důležité, aby ten zaměstnanec, který má pochybnosti o správnosti určitého konání či přímo ví o nesouladu s etickými normami ve svém okolí, včas takovou záležitost konzultoval s někým zkušenějším. Takovou osobou může být přímý nadřízený v týmu, kouč, specialista oddělení HR, partner příslušného oddělení v rámci struktury společnosti nebo člen týmu zodpovědného za etiku či přímo jeho vedoucí (většinou partner). Tito zkušenější pracovníci jsou pak odpovědní za to, že konzultovaná záležitost je náležitě řešena či postoupena dále, v závislosti na rozsahu či míře nesouladu s kodexem. Pokud jde o způsob vznesení konkrétního problému či tématu, tak ten může být v závislosti na situaci formální či neformální, tj. může se jednat o osobní rozhovor, telefonický hovor, email či použití pro tyto účely zřízené etické linky.

Interní komunikace

Významnou charakteristikou chodu velké auditorské společnosti bývá pravidelná komunikace o důležitosti dodržování etických předpisů, můžeme ji nazývat pravidelnou „osvětou“ k tématům etiky. Především, každý nově příchozí, ať už jde o mladého čerstvě vystudovaného asistenta nebo o zkušeného auditora či konzultanta, dostává hned zpočátku školení o etice a firemním kodexu. Další lekce etiky jsou součástí školení při významných kariérních krocích, jako např. při školeních pro nové manažery. Kromě toho tým odpovědný za etiku připravuje a rozesílá všem zaměstnancům pravidelně informace, např. na kvartální bázi, o různých tématech souvisejících s etikou. Cílem je připomínat zásady správného profesního chování

a etická pravidla v aktuálním kontextu. Příkladem může být třeba komunikace na téma přijímání a poskytování dáreků nebo všelijakých výhod či pozorností v klientském styku, zejména v čase předvánočním. Nad rámec těchto pravidelných komunikací se připravuje intenzivnější komunikace, například „Etické týdny“ apod.

Hodnocení zaměstnanců

Pojďme se dále podívat na některou z typických oblastí, kterým se musí věnovat tým odpovědný za etiku u velké auditorské společnosti. Příkladem takové oblasti je dodržování etických pravidel při procesu poskytování zpětné vazby zaměstnancům a ročního hodnocení jejich činnosti. Roční hodnocení je vždy významným okamžikem v rámci profesní kariéry každého zaměstnance auditorské společnosti – a každý má nárok na spravedlivé ohodnocení. Praxe však již několikrát ukázala, že toto ve skutečnosti není jen tak – jsme lidé, a jako takoví máme k ostatním často buď sympatie či antipatie. Těmi by však spravedlivé hodnocení nemělo být ovlivňováno. Proto i firemní etické kodexy auditorských společností připomínají, že v procesu ročního hodnocení musí být kladen důraz na vlastní práci zaměstnance, a nikoliv na osobní dojmy či pocity. To konkrétně znamená, že zaměstnanci mají být hodnoceni především ve vztahu k předem stanoveným (a s nadřízenou osobou odsouhlaseným) konkrétním cílům a úkolům uvedeným v osobním plánu. Osoba poskytující zpětnou vazbu musí mít na paměti etické dimenze vzájemné spolupráce a zvažovat tak např. otázky, zda vedla tým odpovídajícím způsobem, zda byla při práci na zakázce dostatečně prokazována integrita, dále zda věnovala dostatek času koučinku hodnocené osoby apod. Úkolem týmu odpovědného za etiku je připomínat ve správný čas tyto zásady, odkazovat na příslušné části firemního etického kodexu, a pokud se vyskytnou příklady neetického či nespravedlivého hodnocení zaměstnanců (či naopak, nesprávných reakcí na obdržené hodnocení), podílet se na jejich řešení. Stává se, že k takovýmto případům skutečně dochází – jejich včasné urovnání je více než důležité, neboť v opačném případě mohou mít významné nepříznivé důsledky na celkovou atmosféru ve společnosti.

Kulturní odlišnosti

Velké auditorské společnosti jsou společnostmi nadnárodními, což mj. znamená, že v jejich rámci se často setkávají a spolupracují lidé různých kultur či různých vyznání. Dostávám se k tématu „diversity“, neboli různorodosti, rozmanitosti či pestrosti lidského kapitálu – toto téma má totiž také důležité etické souvislosti. Velké auditorské společnosti podporují mezinárodní spolupráci a věří, že v různorodosti kultur, zkušeností a přístupů je ve skutečnosti obsažena cenná hodnota, která je např. důležitá pro schopnost

inovace – jinak řečeno, že různorodost pracovního kapitálu je kompetitivní výhodou. Na druhou stranu, různorodost kultur může v reálném životě vést k třecím plochám, k nesprávnému chování, nevhodným poznámkám, zesměšňování apod. Proto etické standardy velkých nadnárodních společností hovoří důrazně o netoleranci neetického chování souvisejícího s různorodostí pracovního kapitálu, a stejně tak interní komunikace těchto společností bývá pravidelně zaměřována na toto téma. Úkolem etického týmu je i v této oblasti mít tzv. oči „na stopkách“ a veškeré případné rodící se nesrovnalosti pomáhat řešit.

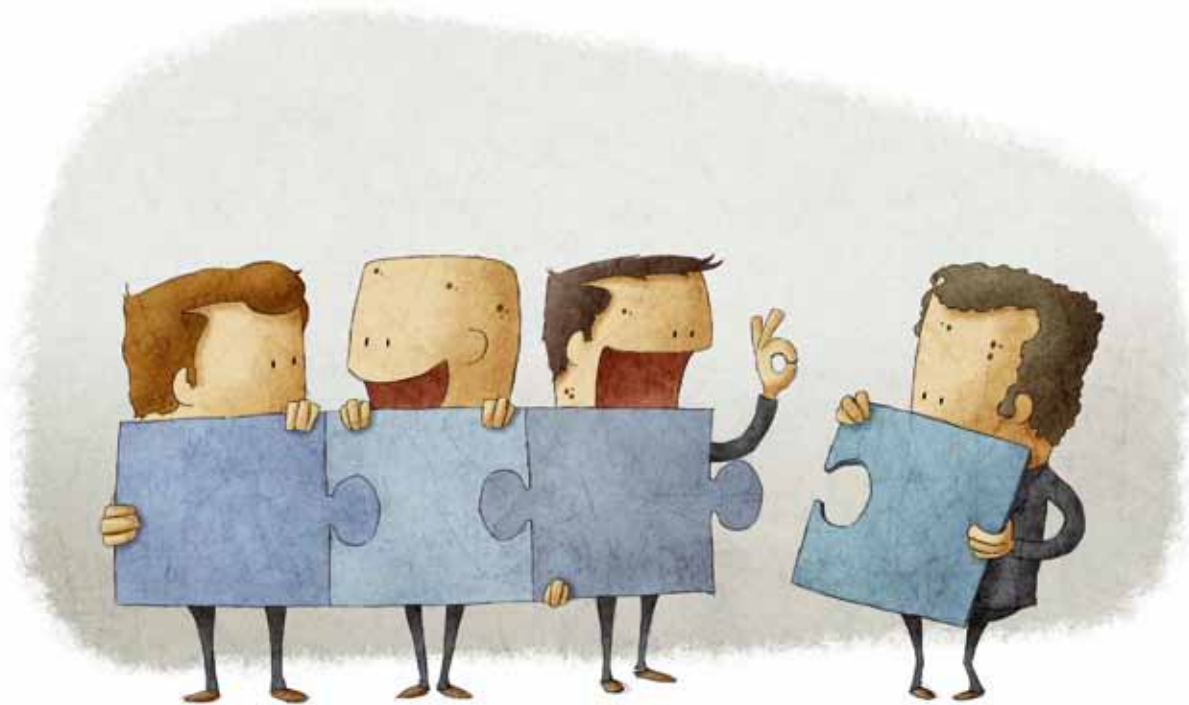
Závěr

Jak je z tohoto textu patrné, činnost týmu odpovědného za etiku u velké auditorské společnosti do značné míry souvisí s udržováním povědomí o důležitosti etických pravidel při běžném pracovním životě zaměstnanců, s přípravou a rozesíláním informací připomínající důležitá pravidla v konkrétních situacích, se školením nově příchozích zaměstnanců, s řešením vzniklých etických problémů. Činnost etického týmu je ve skutečnosti širší, a zahrnuje dále např. vyhodnocování pravidelného průzkumu spokojenosti zaměstnanců z pohledu etiky a v případě potřeby přípravu akcí reagujících na podněty vzešlé z takových

průzkumů. Obdobně, bylo zde naznačeno několik oblastí, kterým se typicky věnuje interní etický kodex auditorské společnosti, opět však ve skutečnosti je těchto oblastí mnohem více jako např. oblasti integrity, budování důvěry, řešení konfliktu zájmů. Vymezený prostor v časopise neumožňuje věnovat se všem oblastem podrobně, přesto věřím, že text přinesl užitečný náhled na to, jakou důležitost velké auditorské společnosti tématu etiky přisuzují. Jak již bylo uvedeno, dodržování etických norem je považováno za jeden ze základů reputace velkých auditorských společností, a tu je třeba neustále potvrzovat mj. i konzistentním etickým chováním jejich partnerů a zaměstnanců.

Tomáš Bašta

Ing. Tomáš Bašta je partnerem v oddělení auditorských a poradenských služeb PwC Česká republika se zaměřením na klienty z oboru energetiky, stavebnictví, nemovitostí či telekomunikací. Během své kariéry působil dva roky ve Velké Británii a dva roky na Ukrajině. Je certifikovaným účetním u britské asociace ACCA a statutárním auditorem u Komory auditorů České republiky. V PwC Česká republika je mj. také partnerem odpovědným za oblast etiky.



Postavení etiky a etických kodexů v kontextu regulace finančního trhu



Věra Mazánková

„Etický kodex je dokument, který upravuje obecná i konkrétní pravidla práce v jednotlivých organizacích a profesích. Svůj etický kodex mají např. lékaři, právníci, novináři a další profese.“ Potud Wikipedie. V praxi je obvyklé, že etické kodexy se týkají požadovaných zásad jednání pracovníků, případně dalších osob činných pro firmu, i jednání firmy jako takové – jak jednat vůči klientům, investorům, vlastníkům, pracovníkům, obchodním partnerům, veřejnosti a případně i z hlediska společenské odpovědnosti firmy (*corporate social responsibility*).

Jednotlivé kodexy se logicky liší svým obsahem a různé jsou také důvody, které vedly k jejich zavedení. Nicméně jedním ze společných důvodů vzniku těchto kodexů bylo a je široké očekávání „etického jednání“ na straně jedné a na straně druhé potřeba formulovat jasně – nebo alespoň co nejjasněji – jaké konkrétní zásady a pravidla jednání se v daném prostředí a kontextu považují za „etická“, případně i konkrétní návody, jak postupovat v některých eticky exponovaných situacích a prostředích, kam bezesporu patří jak činnost auditorů, tak podnikání na finančním trhu.

Komunita auditorů přijala velmi propracovaný a mezinárodně široce uznávaný Etický kodex IFAC, který již také úspěšně prošel „testem času“ a stal se rovněž inspirací pro pozdější začlenění některých z jeho pravidel do právně závazné regulace auditorské činnosti – naposledy v rámci tzv. „evropské reformy auditu“, schválené v roce 2014 a účinné v zásadě od druhé poloviny roku 2016. A také – což možná není tak zřejmé – tento kodex je, v některých zobecnitelných zásadách, blízký etickým kodexům jiných profesí včetně kodexů pro poskytovatele finančních služeb. Ti zároveň představují významnou část klientské základny auditorů.

Klíčoví poskytovatelé finančních služeb, stejně jako emitenti cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, navíc spadají do kategorie tzv. subjektů veřejného zájmu (SVZ) a na audit jejich závěrek, na auditory, kteří je provádějí, a na veřejný dohled nad nimi stanoví nedávno zavedená regulace některé další požadavky, zejména z důvodu veřejného zájmu. Jde například o povinnost vyhotovování dodatečné zprávy auditora pro SVZ či povinnou komunikaci vybraných skutečností mezi auditorem a výborem pro audit (VpA) nebo kontrolním orgánem dané účetní jednotky – pokud daný SVZ není povinen zřídit VpA a jeho roli plní, v souladu

s právními předpisy, kontrolní orgán SVZ, tj. dozorčí rada, kontrolní komise nebo jiný orgán dané účetní jednotky s obdobnou vrcholnou kontrolní působností.

V neposlední řadě, na základě již zmiňované evropské reformy auditu podléhají v současnosti všichni auditoři v principu podobným regulatorním požadavkům na řádnou správu a řízení své společnosti – řídicí a kontrolní systém auditora – jaké jsou stanoveny poskytovatelům finančních služeb. V obou případech jsou jejich součástí povinnosti týkající se dodržování etických a profesních standardů.

Mezi auditorskou profesí a poskytovateli finančních služeb, potažmo regulací upravující výkon těchto podnikatelských aktivit, tedy existuje řada souvislostí a vazeb, i pokud jde o tzv. kvalitativní požadavky na výkon daných činností. Proto může být užitečné přiblížit postavení etiky a etických kodexů, kterým se toto číslo časopisu Auditor podrobně věnuje, také v kontextu regulace finančního trhu.

Regulace a standardy finančního trhu, etika a etické kodexy

Etické kodexy pro finanční trhy vznikají často na platformě profesních asociací, akademických fórech nebo ve spolupráci více takových či podobných entit. Ve světě existuje celá řada standardů, kodexů či doporučení v oblasti správy a řízení společností včetně etických kodexů. Etické kodexy jsou zpravidla publikovány na principu „dodržuj nebo vysvětli“ a orgány dohledu nad finančním trhem jejich využívání účastníky trhu obecně podporují, ledaže by bylo konkrétní „měkké“ doporučení v nesouladu s existujícími požadavky právních předpisů pro finanční trhy. Už řadu let je součástí výročních zpráv mnoha poskytovatelů finančních služeb prohlášení o míře souladu jejich systému správy a řízení společnosti s konkrétními kodexy. Pro emitenty kotovaných cenných papírů je uveřejnění informace o tom, jaký kodex správy a řízení dodržují, v jaké míře a případně proč ne, povinné.

Mezinárodně uznávaným hlavním lídrem a koordinátorem tvorby standardů pro finanční trhy je Rada pro finanční stabilitu (FSB), která dříve působila pod hlavičkou Financial Stability Forum. Pro své klíčové aktivity, například návrh a realizaci souboru regulatorních opatření v návaznosti na finanční krizi, získává FSB mandát od skupiny zemí sdružených v G-20, tedy velmi silný mandát. Jedním z klíčových standardů, tj. standardů explicitně určených FSB jako prioritní z hlediska zajišťování finanční stability, je „G-20/OECD Principy správy a řízení společnosti“,

poprvé publikovaný v roce 1999 (tj. ve stejném roce, kdy byl publikován Etický kodex IFAC). Do téhož časového období spadá i publikování dalších klíčových standardů adresovaných specificky hlavním segmentům finančních trhů – „Core Principles“ pro bankovníctví, pojišťovnictví a zajišťovnictví, pro kapitálové trhy a pro platební, zúčtovací a vypořádací systémy¹. Také všechny tyto dokumenty přináší doporučení ohledně uplatňování etických standardů. Zde tedy leží základy moderních a systematických požadavků na uplatňování odpovídajících profesních i etických standardů na finančních trzích.

Je známo, že Česká republika se od počátku hlásí jak k uplatňování mezinárodních „Core Principles“ pro finanční trhy, tak standardů OECD pro správu a řízení společností (corporate governance). Již první zveřejnění těchto pravidel bylo jedním z důležitých zdrojů při přípravě regulatorních požadavků pro oblast vnitřního řídicího a kontrolního systému v bankách, včetně role představenstva, dozorčí rady, správného nastavení systému řízení rizik, kontrolního prostředí, zajištění transparentnosti, rekonstruovatelnosti rozhodovacích procesů apod. Obdobné kvalitativní požadavky byly postupně stanoveny pro všechny klíčové segmenty finančního trhu v ČR.

Výchozí verze kodexu OECD pro řádnou správu a řízení společností byla Komisí pro cenné papíry přeložena do češtiny a je v současnosti k dispozici – díky Institutu členů správních orgánů – také český překlad aktuální verze standardů OECD přijatých v září 2015. I tato verze zahrnuje silné doporučení uplatňovat v rámci řídicích a kontrolních systémů společností odpovídající, to je náročné etické a profesní standardy. Také se uvádí, že **„je důležité vzít do úvahy vzájemné vazby a komplementarity mezi různými prvky systému pro správu a řízení společnosti a jeho celkové schopnosti podporovat etické, odpovědné a transparentní postupy správy a řízení společnosti“**. Právě tuto cestu obecně volí regulátoři finančních trhů, když stanoví etické požadavky obvykle jako integrální součást požadavků na řídicí a kontrolní systémy (governance) poskytovatelů finančních služeb. V regulacích pro finanční trhy



A tímto vás zprošťujeme povinnosti profesní mlčenlivosti.

Kresba: Ivan Svoboda

se postupně objevují explicitní požadavky, které dříve nebyly zcela obvyklé – například povinnosti týkající se podnikové kultury², stanovení pravidel, která jednoznačně formulují etické a profesní zásady a předpokládané modely chování a jednání pracovníků a jejich prosazování a vymáhání, požadavky na názorovou nezávislost (*independence of mind*) všech členů vedoucího orgánu³, uplatňování takových systémů a postupů řízení a odměňování, které vedou k zamezení nežádoucím činnostem nebo jevům, a požadavky na vymezení zásad přístupu poskytovatele finančních služeb k nestandardním operacím⁴.

V rámci EU se těmto oblastem regulace finančního trhu systematicky věnují zejména orgány dohledu, tzv. ESAs⁵, které rovněž připravují návrhy přímo účinných technických standardů (které následně vydává Evropská komise) a vydávají obecné pokyny a doporučení⁶. Podle čl. 16 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1093/2010, 1094/2010 a 1095/2010 „příslušné orgány a finanční instituce vynaloží veškeré úsilí, aby se těmito obecnými pokyny a doporučeními řídily“ a informace o rozhodnutí každého orgánu dohledu nad finančním trhem o jím zvoleném přístupu ke každému nově vydanému obecnému pokynu nebo doporučení (*comply or explain*) jsou trvale

¹ Core Principles for Effective Banking Supervision, Basilejský výbor pro bankovní dohled (BCBS), 1997; Objectives and Principles of Securities Regulation, Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (IOSCO), 1998; Core Principles for Systemically Important Payment Systems, Výbor platebních a zúčtovacích systémů (CPSS), 2001; Recommendations for securities settlement systems, CPSS-IOSCO, 2001; Insurance Core Principles and Methodology, Mezinárodní asociace orgánů dohledu v pojišťovnictví (IAIS), 2003.

² Např. § 25c odst. 4 písm. d) zákona o bankách, § 21 a odst. 4 písm. d) zákona o spořitelních a úvěrních družstvech a § 135b odst. 4 písm. d) zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

³ Vedoucím orgánem se zde rozumí řídicí orgán a kontrolní orgán.

⁴ Např. § 14, 17 a 18 vyhlášky č. 163/2014 Sb. o výkonu činnosti bank, spořitelních a úvěrních družstev a obchodníků s cennými papíry.

⁵ Evropský orgán pro bankovníctví (EBA), Evropský orgán pro pojišťovnictví a zaměstnanecké penzijní pojištění (EIOPA) a Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA).

⁶ Např. Joint ESMA and EBA Guidelines on the assessment of the suitability of members of the management body (2017; návrh aktualizace); Guidelines on internal governance (2017; návrh aktualizace); Guidelines for complaints-handling for the securities (ESMA) and banking (EBA) sectors (2014).

uveřejněny na webových stránkách příslušné ESA; napříč EU jednoznačně převažují hlášení „souladu“.

Etické a profesní standardy na finančních trzích a etické a profesní standardy auditorů

Obdobně jako v oblasti regulace auditu i v regulaci pro finanční trh postupně dochází k začleňování klíčových pravidel z různých „měkkých“ doporučení a standardů do právně závazných předpisů, resp. řada pravidel obsažených v etických kodexech se shoduje svým věcným zaměřením s požadavky právně závazných předpisů. Jako příklad lze uvést povinnost poskytovatele finančních služeb zajistit výkon činností na finančním trhu prostřednictvím důvěryhodných a odborně způsobilých osob, uplatňovat řádné postupy, poskytovat služby s odbornou péčí i s přihlédnutím k zájmům klientů, rozpoznávat a řídit možné střety zájmů, oddělit funkce, jejichž výkon je vzájemně neslučitelný, zamezovat zneužití vnitřních informací, dodržovat povinnost mlčenlivosti a zajistit ochranu bankovního tajemství a dalších chráněných informací, stanovit a dodržovat pravidla pro pobídky a – v neposlední řadě – také zajistit odpovídající nezávislost při výkonu vnitřních kontrolních činností a funkcí poskytovatele finančních služeb. V tomto kontextu je vítanou skutečností, že evropské regulace pro obě oblasti podnikání – auditní činnosti i finanční služby – mj. shodně odkazují na doporučení Evropské komise z 15. února 2005 o úloze nevykonávaných členů správní rady nebo členů dozorčí rady a o výborech správní nebo dozorčí rady společností kotovaných na burze, byť formálně je toto doporučení adresováno pouze emitentům. Toto doporučení obsahuje mj. výklady k posuzování nezávislosti, což je pro oblast etických norem téma vysoce relevantní.

Lze konstatovat, že míra průniků mezi zaměřením základních principů vytyčených Etickým kodexem IFAC – Integrita, Objektivita, Odborná způsobilost a řádná péče, Důvěrný charakter informací a Profesionální jednání – a zaměřením kodexů, standardů a dalších norem upravujících podnikání na finančním trhu je poměrně vysoká. Konkrétní pravidla pochopitelně odrážejí specifické charakteristiky podnikání v tom kterém odvětví.

Nové regulace a mechanismy, příležitosti pro prověření etiky v praxi

Relativně nedávno přijaté změny v právním rámci upravujícím auditní činnosti a specifické požadavky související s auditem závěrek SVZ přinášejí především implementační náklady a úsilí. Přístupy k jejich zavedení a uplatňování některých z nich mohou zároveň posloužit jako určitý test etiky v běžné praxi – ta ukáže, nakolik bude například dodatečná zpráva auditora SVZ skutečně přinášet očekávanou přidanou informační hodnotu pro auditovaný SVZ a pro

případně další oprávněné příjemce této zprávy určené zákonem o auditorech.

Jednou z dalších „příležitostí“ ověření etiky v praxi může být také povinně stanovený dialog mezi orgánem dohledu nad úvěrovými institucemi a pojišťovnamy (určenými jako SVZ) na straně jedné a auditorem provádějícím povinný audit jejich závěrky na straně druhé. Povinnost takového dialogu vyplývá z čl. 12 odst. 2 Nařízení č. 537/2014 a podle téhož ustanovení jsou evropské orgány dohledu EBA a EIOPA povinny vydat na podporu efektivního plnění tohoto úkolu, s přihlédnutím k dosavadním praxím, obecné pokyny podle čl. 16 nařízení o EBA, resp. EIOPA. V souladu s právním rámcem mohou tyto obecné pokyny zavazovat pouze orgány dohledu nad úvěrovými institucemi a pojišťovnamy, jakkoli čl. 12 Nařízení č. 537/2014 stanoví, že „odpovědnost za plnění požadavku efektivního dialogu mají obě strany“. Oba obecné pokyny již byly vydány a budoucnost ukáže, nakolik efektivní bude v následujících letech tato vzájemná komunikace.

Příprava výše zmíněných obecných pokynů byla jedním z klíčových úkolů pracovních skupin, do jejichž odborné působnosti spadá v rámci EBA a EIOPA oblast auditu. Tyto pracovní skupiny se věnují dalším aktivitám vyplývajícím z daného odborného zaměření a mandátů ESAs, například připomínkováním návrhů novelizací příslušných mezinárodních standardů či kodexů. Mezi aktivity, které přímo souvisejí s vícekrát zmiňovanou evropskou reformou auditu, patří zapojení zástupců ESAs do činnosti Výboru evropských orgánů dohledu nad auditem (CEAOB), se statutem člena (ESMA), resp. pozorovatele (EBA, EIOPA). Naopak zástupci CEOB se ad hoc účastní, jako hosté, některých jednání předmětných pracovních skupin ESAs, například s prezentacemi anonymizovaných nejvýznamnějších anebo opakovaných kontrolních zjištění orgánů veřejného dohledu nad auditem v oblasti kontroly kvality auditů závěrek v bankách a pojišťovnách.

Věra Mazánková

Ing. Věra Mazánková absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze a poté působila řadu let především v bankovním sektoru. Od roku 2000 pracuje v České národní bance, v posledních letech v sekci regulace a mezinárodní spolupráce na finančním trhu. Soustavně se podílí především na procesech přípravy regulací pro finanční trh a na aktivitách týkajících se jejich implementace a uplatňování v praxi. Součástí jejích pracovních působností je zastupování ČNB v několika odborných skupinách Evropského orgánu pro bankovníctví včetně skupiny pro audit a od roku 2010 také zapojení do činnosti Výboru (od roku 2016 Komise) pro koordinaci a spolupráci v oblasti auditu při Radě pro veřejný dohled nad auditem. Od roku 2015 je členkou Prezidia RVDA.

Rozhovor s Tonym Bromellem, vedoucím oddělení Integrity and Markets Institutu autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW)

Úloha etiky v účetní a auditorské profesi



Jak důležité jsou pro ICAEW a jeho členy základní etické principy?

Účetní (a tím myslím i auditory) jsou placeni podle toho, jakou má jejich práce pro klienty, a v konečném důsledku pro celou veřejnost, hodnotu. Veřejnost musí věřit tomu, co děláme, aby pro

ni účetnictví mělo nějakou hodnotu. To, co děláme, je ale složité, nemůžete posoudit kvalitu auditu například jen na základě toho, že si přečtete zprávu auditora.

Základním předpokladem důvěry je etické chování. Právě etické chování je to, co odbornou profesí odlišuje od živnosti. To bylo zřejmé otcům zakladatelům ICAEW stejně, jako je to zřejmé nám. Už v královské zakládací listině ICAEW z roku 1880 se uvádí, že je třeba, aby členové dodržovali „pravidla profesní etiky“.

Hraje etika v práci auditorů a účetních znalců nějakou roli?

Samozřejmě! Ve společnosti panuje skepse, důvěru je třeba si získat. Auditorská profese je pod přísným drobnohledem politiků a tisku. Média obvykle věnují auditu největší pozornost, když se objeví nějaký malér. Ale lidé, kteří nejsou z oboru, nemají přesnou představu o tom, co kdo dělá. Takže když auditor nebo účetní znalec způsobí nějaký problém, ovlivní to pověst všech lidí z profese.

Naši členové musí absolvovat náročné studium, aby se stali autorizovanými účetními znalci. Přitom většinu toho, co dělají, dělá i spousta konkurentů, nekvalifikovaní účetní nebo členové jiných profesí. Proto je dobrá pověst autorizovaných účetních znalců velice důležitá. Závisí na jejich chování i na chování ostatních členů profese, takže pro ICAEW je dodržování etických pravidel velice důležité.

Audit je odvětvím, které je velice přísně regulované. A když dojde k nějakému zásadnímu selhání, obvyklá reakce je regulaci ještě víc přitvrdit, zavést další zákazy. Ale etické chování není jen o tom, nedělat některé věci – je to i o celkovém postoji prosazujícím správné chování.

S regulací souvisí také etický kodex. Řídí se ICAEW Etickým kodexem IESBA? A pokud ano, jsou nějaké významné rozdíly oproti vašemu předchozímu kodexu?

Kodex IESBA jsme přijali v roce 2006, ale ponechali jsme v platnosti některé doplňkové materiály z našeho předchozího kodexu. Ten byl založen na velice podobném přístupu jako Kodex IESBA, tedy na přístupu spočívajícím na zásadách. Materiály převzaté z původního kodexu se týkají těch oblastí, které nejsou v Kodexu IESBA upraveny buď vůbec, nebo jen málo (jedná se např. o práce při úpadkovém řízení, práce v oblasti corporate finance nebo o ujednání ohledně doporučení jiných subjektů klientům).

Naši členové, kteří provádějí statutární audity podle britských předpisů, musí ze zákona dodržovat standardy nezávislosti přijaté naším dohledovým orgánem, Radou pro účetní výkaznictví (FRC). Tyto standardy jsou ale v hlavních rysech podobné těm v Kodexu IESBA.

Zmínil jste, že ICAEW už před přijetím Kodexu IESBA prosazoval přístup založený na zásadách. Přináší uplatňování pěti základních zásad nějaké problémy v každodenní praxi?

ICAEW uplatňuje přístup spočívající na zásadách už dlouho. Na pracovním stole mám například náš etický kodex z roku 1975. Už ten obsahuje základní zásady – integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a to, čemu bychom dneska řekli profesionální jednání.

Jsme rozhodně pro to, aby byl etický kodex založen na zásadách. Konkrétní situace se liší zakázku od zakázky, úkol od úkolu. Přístup založený čistě na podrobných pravidlech lidem umožňuje držet se právní interpretace nějakého pravidla a přitom se vlastně chovat neeticky. A naopak může zakazovat některé činnosti, i když se za určitých okolností může jednat o kvalitní, etické služby.

Uplatňovat zásady a vymáhat jejich dodržování je obtížnější, protože to od našich členů a těch, kdo jsou zodpovědní za profesní etiku, vyžaduje úsudek, zatímco dodržování podrobných pravidel lze zredukovat na odškrtnávání jednotlivých položek. Nicméně pro profesi, u které jsme placeni za uplatňování úsudku ve složitých situacích, je to ten správný přístup.



Jak v rámci vašeho institutu funguje etické vzdělávání a školení? Je nějaký rozdíl mezi tím, jak vzděláváte auditory a jak ostatní specializace, tedy například účetní znalce, daňové poradce?

Vzdělávání budoucích účetních odborníků a auditorů v oblasti etiky je opravdu důležité, abychom udrželi a doufejme i zvedli latku chování v téhle profesi. A má to pozitivní vliv i na nábor nových adeptů. Průzkum, který nedávno provedla Accountancy Europe (dříve FEE), zjistil, že i když etika není hlavním důvodem, proč se mladí lidé rozhodnou stát se účetními znalci nebo auditory, líbí se jim myšlenka, že budou působit v profesi, která si váží etického chování.

Chceme, aby ti, kdo se stanou autorizovanými účetními znalci a auditory, zvládli širokou škálu stěžejních dovedností. Firmy, které zaměstnávají naše studenty, samozřejmě přizpůsobují jejich praktický výcvik tomu, co budou tihle studenti dělat, až dostudují. Aby ale úspěšně zvládli naše zkoušky, musí absolvovat písemné zkoušky z celé řady předmětů, ve kterých by podle našeho názoru měli mít autorizovaní účetní znalci a auditoři kvalitní základy znalostí. Jedná se o takové předměty, jako je účetnictví a účetní výkaznictví, daň, audit, ekonomika a management nebo právo.

Všimněte si, že nemáme žádné samostatné zkoušky z etiky. Zkoušíme ji trochu jinak než většina ostatních profesních účetních organizací. Etické chování je totiž podle našeho názoru něco, co studenti i naši členové musí uplatňovat ve všem, co při své každodenní práci dělají. Takže etiku zkoušíme tím způsobem, že etické problémy zakomponováváme do otázek písemných zkoušek z ostatních předmětů. A třeba v otázce ani nemusí být uvedeno, že jde o etický problém. Smyslem kvalitního etického školení je, aby student při konfrontaci se svými běžnými pracovními úkoly sám dokázal rozpoznat, kde může být problém. Z konkrétní situace může vyplývat například potenciální střet zájmů, problém ohrožující

nezávislost auditora nebo tlak na nepřipustnou manipulaci informací.

Hlavní podstata je v tom, že etika není jen znalost pravidel týkajících se důvěrného charakteru informací, integrity, objektivitu a nezávislosti. Je o schopnosti vidět etická dilemata, rozumět jejich důsledkům a chovat se správně. Abychom studentům pomohli dostat se na tuhle úroveň, připravili jsme pro ně etický online studijní program. Nezkouší se z něho, ale je to užitečný nástroj pro ty, kdo mají školení na starosti. Na jeho konci jim pomáhá posoudit, zda je daný student „vhodnou a správnou osobou“, která se může stát autorizovaným účetním znalcem nebo auditorem.

Hovořili jsme zatím o studentech auditu a účetnictví. A jakou etickou podporu poskytujete členům institutu při jejich práci?

To je důležitá otázka. Očekáváme, že se naši členové budou chovat eticky, a pro některé oblasti, jako je například audit, máme (spolu s FRC) inspektory, kteří to kontrolují. Ale větice nejsou v konkrétních situacích vždycky jen evidentně správné a evidentně špatné odpovědi. Proto je opravdu důležité, abychom našim členům pomáhali utvářet si odborný úsudek, který musí při své práci uplatňovat.

Zprvém, na našich webových stránkách mají naši členové a studenti k dispozici velké množství pracovních listů s „návodem“. Najdou tu rady, jak postupovat v oblastech, ke kterým dostáváme nejvíce dotazů. Jedná se o takové problémy, jako je přebírání práce od jiného účetního znalce či auditora, jak interpretovat nezávislost, etické chování a sociální média, co nesmíte dělat při nabízení služeb nebo jak řešit nevhodné podnikatelské praktiky.

Dále máme etickou poradenskou službu, která ročně dostává několik tisíc telefonických hovorů nebo emailů týkajících se těchto a nejrůznějších dalších problémů. Spoustu z nich vyřešíme tím, že naše členy odkážeme na příslušný předpis. Regulace je v tomhle odvětví velká. A my od našich členů očekáváme, že budou problémy identifikovat a promýšlet jejich etické důsledky, ale nemůžou do detailu znát všechna pravidla. Vždycky ale zůstanou nějaké otázky, na které není jasná odpověď. Musíme o tom mezi sebou diskutovat, abychom přišli na to, co je v těchto situacích nejlepší udělat. Například někdo dostane nečekaně fakturu dlouho po tom, co byla práce provedena. Žádné konkrétní požadavky nejsou porušeny, ale není to příliš profesionální.

Komora auditorů ČR se zaměřuje především na audit, takže nezávislost je pro nás důležité téma. Co považujete za hlavní problém, pokud jde o regulaci nezávislosti?

Pravděpodobně bývaly doby, kdy nezávislost a objektivita znamenaly víceméně totéž. Postupem času se to ale změnilo. Objektivita zůstala základním

principem definujícím postoj, který je třeba uplatňovat. Naproti tomu nezávislost dnes znamená dodržování souboru pravidel dokazujících vnějšímu světu, že neexistují žádné faktory, které by pravděpodobně mohly ohrozit objektivitu auditorů.

Jak už jsem zmínil, v auditu je spousta regulace, za kterou jsou mnohdy státem zřízené regulační orgány. Ty bývají – podle našeho názoru mylně – podezřívavé k přístupu založenému na zásadách a víc věří v absolutní zákazy. Výsledkem je, že v ustanoveních týkajících se nezávislosti auditora jsou definována velice podrobná pravidla, a to dokonce i v Kodexu IESBA, která, pravda, vycházejí z nějakého základního principu kdesi nahoře nad nimi.

Takže problémy, které se v téhle oblasti objevují, jsou hlavně o tom, pochopit, co ta podrobná pravidla stanovená nejrůznějšími regulátory fakticky znamenají. Zvláště to platí v případech, kdy jsou to zákony, které musíte dodržovat bez ohledu na to, že někdy nedávají smysl! Pracně krok za krokem řešíme opakující se problémy, jako například koho se týká zákaz finančních zájmů, rotaci na auditních zakázkách, tj. kdo, kdy a u jakého typu zakázek, nebo

jaké neauditní služby se zásadně nesmějí poskytovat. A pak někdo trochu pozmění formulaci předpisu – a můžeme začít úplně od začátku!

Obavy bychom měli mít hlavně z toho, že auditoři věnují veškeré své úsilí uplatňování podrobných požadavků, a přitom ztrácejí ze zřetele jejich smysl – kvalitní audit, který je objektivní a který i okolí vnímá jako objektivní. Auditoři jsou nejviditelnější složkou účetní profese, a proto je důležité, aby právě oni měli tenhle cíl na paměti a mysleli dál než jen na tato podrobná pravidla. Vždycky se musí ptát:

„jestliže nastane tato okolnost, a) zabráni mi v tom, abych vydal objektivní výrok? b) bude někdo, kdo nezná podrobnosti, ale má k dispozici základní fakta (test používající hypotetickou „soudnou a informovanou třetí stranu“), věřit, že můžu být nezávislý?“

Rozhovor vedl Petr Šobotník

Rozhovor v anglickém originále najdete v e-příloze tohoto čísla.

inzerce



SOFTWAREVÉ ŘEŠENÍ PRO KANCELÁŘE DAŇOVÝCH PORADCŮ A AUDITORŮ

BMDCONSULT

- = evidence výkonů a jejich fakturace → jednoduše a efektivně
- = CRM → rychlý přehled o Vašich zákaznících
- = organizace kanceláře → denní agenda přehledně pod kontrolou
- = evidence dokumentů → skenujte přímo do archívů
- = závěrka a výroční zpráva → výkazy na míru

Rádi Vám řešení BMD nezávazně představíme a zodpovíme Vaše dotazy!

www.bmd.com/cz

BMD SYSTEMHAUS GmbH | KIT s.r.o.

Ing. Lenka Hamerníková

Tel.: +420 731 654 361

hamernikova@kit.cz

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Povinnost auditu u mikro účetních jednotek

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.

Dotazy a odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách KA ČR www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu rok 2017.

Dotaz

Podléhají mikro účetní jednotky (podle § 1b odst. 1 zákona o účetnictví) povinnému auditu nebo nikoliv?

Stanovisko KA ČR

Domníváme se, že v souladu s ustanovením § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), má účetní jednotka, která je mikro účetní jednotkou podle ustanovení § 1b zákona o účetnictví, povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem pouze v případě, pokud je jí tato povinnost uložena zvláštním právním předpisem.

oddělení metodiky KA ČR

Disciplinární výbor RVDA – vize sankční politiky a právní rámec činnosti – část II

Veden přesvědčením, že sliby se mají plnit, navazují na svůj přechodí článek pojednávající o právním postavení a kompetencích Disciplinárního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „disciplinární výbor“ nebo „DV“). Věcně se nyní zaměřím na principy správního trestání, problematiku zveřejňování rozhodnutí a zahlazení sankcí. I zde přitom platí, že právní úprava poskytuje dostatek podnětů pro zamyšlení, je nicméně povinností disciplinárního výboru jako orgánu aplikace práva najít takové řešení, které nebude zavdávat žádných pochyb o zákonnosti jím zvolených postupů.

Vybrané principy správního trestání v rozhodovací praxi

Ústava ani Listina základních práv a svobod (dále jen „LPS“) neupravují požadavky na trestání správních deliktů. Články 39 a 40 LPS, kde jsou zakotveny základní ústavní principy trestání, se vztahují pouze

na trestné činy. Přesto lze určité základní principy vztahující se též na správní trestání dovodit z obecných principů demokratického právního státu a z požadavků obsažených v mezinárodních smlouvách¹. Z těchto aktů a navazujících judikatury Evropského soudu pro lidská práva, případně Ústavního soudu a správních soudů vyplývá, že základní principy vztahující se na soudní trestání je třeba respektovat i v oblasti správního trestání. Využívání analogie práva se opírá o argumentaci, že *trestání, tj. rozhodování o vině a trestu, je v zásadě jedno a má stejnou podstatu a charakter bez ohledu na skutečnost, zda má trestní pravomoc soud nebo orgán veřejné správy*.² Na druhou stranu je třeba si důsledně uvědomit, že analogií práva se rozumí výlučně případy, kdy se jedná o *mezeru v právní úpravě*, nikoliv o obdobné či přiměřené využití určité normy na základě výslovného odkazu v zákoně. Dalším případem vadného užívání analogie pak bývají případy, kdy

¹ Např. Mezinárodní pakt o občanských a politických právech, Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod, Listina základních práv EU.

² Srov. např. rozsudky NSS 1338/2007 Sb. NSS, č. j. 4 As 10/2006-57, č. j. 1 As 96/2008-115, č. j. 7 As 28/2009-99, č. j. 7 As 9/2009-66, č. j. 1 As 44/2009-101, usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 2 As 34/2006-73, č. j. 2 As 17/2009-60.

se postavení a procesní práva obviněného ze správního deliktu dovozují analogií k trestnímu řádu, byť existuje výslovná právní úprava v Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“).³

Problematika principů správního trestání je velmi rozsáhlá a zasluhuje nepochybně pozornost v samostatném článku. Proto se dále – bez nároku na úplnost – omezím jen na vybrané skutečnosti, které je třeba nyní akcentovat v souvislosti s nastávající rozhodovací praxí disciplinárního výboru.

(a) Právní úprava odpovědnosti za správní delikty je nedostatečná a mezerovitá. Chybí zejména obecná část upravující základy odpovědnosti a ukládání sankcí, stejně jako kodifikovaná procesní pravidla pro tyto případy. Proto se nelze vyhnout uplatňování analogie, a to typicky v následujících případech: (i) posouzení časové působnosti zákonů upravujících správní delikty, (ii) posouzení zániku odpovědnosti smrtí či zánikem odpovědné osoby, (iii) posouzení podmínek deliktivní způsobilosti, (iv) použití okolností vylučujících protiprávnost či (v) naplnění materiálního znaku (společenské škodlivosti) správního deliktu. Při analogické aplikaci určité právní normy nebo institutu je zároveň třeba vždy dbát na to, že v trestním právu správním stejně jako v trestním právu soudním platí *zásada zákazu analogie v neprospěch pachatele (in malam partem)*. To se týká zejména vytváření nových skutkových podstat správních deliktů, rozšiřování podmínek odpovědnosti za správní delikty a výběru druhu trestu a jeho výměry.

(b) Správní trestání má být omezeno na ty případy, kdy je to odůvodněno závažností a společenskou škodlivostí⁴ protiprávního jednání a kdy nepostačují jiné prostředky a nástroje. Jde o princip pomocné role trestního práva známý též jako princip *ultima ratio*. Správní trest má své místo tam, kde jiné prostředky nevedou k nápravě, své procesní vyjádření pak nachází také v § 25 odst. 6 ZoA, kde se uvádí, že *jedná-li se o méně závažné porušení povinnosti, lze od uložení opatření upustit, pokud je možno samotné projednání takového porušení povinnosti považovat za dostačující*. Uvedené ustanovení ZoA je uvedeno v části upravující správní disciplinární delikty, jejichž

projednávání je v kompetenci kárné komise KA ČR. Nic zde však nebrání jeho analogickému využití, neboť takový postup je ve prospěch pachatele správního deliktu.

(c) Trestnost činu se posuzuje podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán, podle pozdějšího zákona jen tehdy, je-li to pro pachatele příznivější. Tato zásada je upravena v § 7 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích (dále jen „přestupkový zákon“), pro jiné správní delikty vyplývá z článku 7 odst. 1 Úmluvy, který stanoví, že *nikdo nesmí být odsouzen za jednání nebo opomenutí, které v době, kdy bylo spácháno, nebylo podle vnitrostátního nebo mezinárodního práva trestným činem*. Jedná se tedy o vyjádření principu *nullum crimen sine lege praevia* a též *nulla poena sine lege praevia*. Jde o nepostradatelnou komponentu právní jistoty – osoba jednající v souladu se zákonem má mít jistotu, že nebude za své jednání postižena později, změní-li se právní úprava a názor zákonodárce na to, jaké jednání má být kriminalizováno.

(d) V této souvislosti se jeví vhodným zmínit také bod 7 přechodných ustanovení k novele ZoA č. 299/2016 Sb. Tam se uvádí, že *řízení zahájená podle § 26 nebo části první hlavy X zákona č. 93/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 93/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*. Jak správně upozorňuje doc. Helena Prášková, nelze takto formulované procesní ustanovení vykládat tak, že řízení zahajovaná po datu účinnosti novely se vždy řídí novým právním předpisem, a to právní úpravou hmotněprávní i procesní. Tato vadná argumentace orgánů aplikace práva bývá zpravidla založena na úvaze, že nabytím účinnosti nové právní úpravy pozbyla platnosti úprava předchozí, a proto není možné aplikovat ani hmotněprávní ustanovení obsažené ve zrušené nebo změněné původní právní normě. Tento výklad je ale v přímém rozporu s principem zákazu retroaktivity, protože by *byla zpětně aplikována právní úprava, která zde nebyla v době relevantní skutečnosti, tj. v době spáchání deliktu*.⁵ Takový postup zásadně nepřipadá v úvahu jako generální pravidlo, ale zásadně jako

³ Úmluva je mezinárodní smlouva podle článku 10 Ústavy, je bezprostředně závazná a stanoví-li něco jiného než zákon, má aplikační přednost. Podle § 2 odst. 1 správního řádu pak správní orgán postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, *jakož i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu*. Podrobněji k Úmluvě a jejímu působení viz též Škurek, M.: Evropské správní právo trestní a postihování přestupků v ČR. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Leges, 2015, s. 40 a násl.

⁴ Společenská škodlivost (nebezpečnost činu pro společnost či materiální protiprávnost) představuje materiální znak trestného deliktu. To v praxi znamená, že ke spáchání trestného deliktu může dojít pouze za splnění dvou podmínek: *čin musí vykazovat znaky vymezené v zákoně a zároveň musí být v určitém minimálním stupni nebezpečný či škodlivý pro společnost*. Společenská škodlivost vyjadřuje sociálně-politickou povahu činu spočívající v jeho schopnosti vyvolat poruchu či ohrožení určitých zájmů chráněných v dané společnosti. Škodlivost činu je třeba vždy poměřovat zájmy, hodnotami a vztahy v konkrétní společnosti, které se mohou v průběhu doby proměňovat a tím i měnit obsah pojmu společenské škodlivosti. Jedná se o významný prvek v rámci sankční politiky orgánu aplikace práva. (viz Prášková, H.: Základy odpovědnosti za správní delikty. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 196-199.)

⁵ Prášková, H.: Tamtéž, s. 86.



výjimka z pravidla tam, kde je hmotněprávní úprava pozdější pro pachatele příznivější v porovnání s tou, která byla účinná v době spáchání činu.

(e) Při výkladu časové působnosti zákona platí také důležité pravidlo obsažené v § 7 odst. 2 přestupkového zákona. V něm se uvádí, že pachateli lze uložit pouze takový druh sankce, který dovoluje uložit zákon účinný v době, kdy se o přestupku rozhoduje. Analogicky se pak toto ustanovení použije i pro jiné správní delikty. Smyslem je přizpůsobit uloženou sankci aktuálnímu systému trestů, který má nejlépe odpovídat potřebám současnosti. Z toho vyplývá, že pokud nová právní úprava nebude pro pachatele příznivější a trest se bude ukládat podle starého zákona, je volba konkrétního druhu trestu omezena na ty tresty, které obsahuje i aktuální právní úprava.⁶

(f) Z praktického hlediska nutno zmínit také problematiku společného ukládání sankcí za několik správních deliktů. Hmotněprávním důsledkem souběhu přestupků jednoho pachatele je povinnost správního orgánu uložit úhrnný správní trest za předpokladu, že se o nich vedlo společně řízení. Přestupkový zákon přitom vychází z tzv. *absorpční zásady*, kdy větší, přísnější trest pohlcuje menší, mírnější. Důvodem je přílišná tvrdost součtu trestů, pokud by byly ukládány samostatně za každý sbíhající se přestupek – to by bylo v rozporu s principem *ultima ratio* a snižovalo preventivní účinek trestu. Podle § 12 odst. 2 přestupkového zákona za více přestupků téhož pachatele projednaných ve společném řízení se uloží sankce podle ustanovení vztahujícího se na přestupek nejpřísněji postižitelný. Zákaz činnosti nebo zákaz pobytu lze uložit, jestliže je lze uložit za některý z těchto přestupků.⁷ U jiných správních deliktů

pravidla ukládající souběžné ukládání správních trestů většinou chybí a ani zákon o auditorech není výjimkou. V takovém případě se proto použije analogicky citované ustanovení přestupkového zákona, neboť i zde se jedná o analogii ve prospěch pachatele.⁸

(g) Uvedené zásady si zasluhují pro praktické osvětlení konkrétní příklad (uvedené názvy a jména jsou fiktivní):

Při provádění kontroly kvality kontrolním týmem Rady v únoru 2017 byly u auditora Ing. Jana Horáka, který provádí auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, identifikovány nedostatky v dokumentaci auditorských procedur. Konkrétně se jednalo o spis vedený ke klientovi ABC company, a.s., který je subjektem veřejného zájmu, a audit účetní závěrky za rok 2015 s vydáním zprávy auditora v květnu 2016.

Bereme-li v úvahu právní úpravu účinnou v době spáchání činu, jednalo se o *správní disciplinární delikt podle ustanovení § 18 ZoA ve spojení s § 25 odst. 1 ZoA* (odkazovací skutková podstata) ve znění novely č. 375/2015 Sb. Za toto zaviněné (i jen nedbalostní) protiprávní jednání bylo možné uložit některou z následujících sankcí: napomenutí, veřejné napomenutí, pokutu do výše dvou milionů korun, zákaz výkonu auditorské činnosti na dobu nejdéle pěti let nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti. K projednání byla v době spáchání činu povolána kárná komise Komory, která také musela unést důkazní břemeno, tj. prokázat kárně obviněnému auditorovi jeho pochybení, nejednalo se tedy o objektivní odpovědnost. Uložené opatření napomenutí se zahlašovalo po roce od právní moci rozhodnutí o uložení, veřejné napomenutí po dvou letech, pokuta také po dvou letech (od zaplacení) a opatření zákazu po čtyřech letech od jeho vykonání.

Bereme-li v úvahu právní úpravu účinnou v době kontroly (únor 2017), pak došlo k několika změnám. Předně se takové skutkové jednání (nedostatečná dokumentace auditorských procedur) bude považovat za správní delikt podnikající fyzické osoby podle § 49b odst. 3 písm. c) ZoA a k jeho projednání bude nově příslušný disciplinární výbor Rady. Bude za ně moci uložit opatření pokuty až do výše pěti milionů korun, případně napomenutí, veřejné napomenutí, zákaz výkonu auditorské činnosti až na pět let nebo vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti na dobu nejdéle 3 roky. Opatření se zahlašuje podle § 49g odst. 1 po uplynutí 7 let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o jeho uložení, v případě

⁶ V této souvislosti viz také bod 8. přechodných ustanovení k novele ZoA č. 299/2016: *Na určení druhu a výměry opatření nebo sankce za kárné provinění a správní delikt spáchané podle dosavadních právních předpisů se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použijí ustanovení o určení druhu a výměry opatření a sankce podle zákona č. 93/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, je-li to pro pachatele výhodnější.*

⁷ Absorpční princip upravuje také § 41 nového zákon o přestupcích č. 250/2016 Sb.

⁸ Prášková, H.: *Základy odpovědnosti za správní delikty*, s. 363-365.

sankce zákazu, uplynula-li ode dne jeho vykonání doba 7 let. Vzhledem k tomu, že se jedná o objektivní odpovědnost bez ohledu na zavinění, musí účastník řízení unést důkazní břemeno ohledně liberačního důvodu, tedy prokázat, že učinil vše, aby k porušení povinností nedošlo. V rejstříku auditorů se nezveřejňuje jen uložená sankce s datem právní moci rozhodnutí, ale navíc také celá výroková část konkretizující místo, čas a způsob spáchání deliktu.

K řešení se tak nabízí, jakým způsobem má disciplinární výbor Rady posoudit takový případ, a to s ohledem na již popsané principy správnědeliktivního sankcionování. Na prvním místě je třeba uvést, že v obou případech se věcně jedná o *totéž protiprávní jednání (tentýž skutek, tentýž materiální obsah jednání pachatele)*, tj. porušení povinnosti dokumentace auditorských procedur dle pravidel předepsaných mezinárodními auditorскими standardy. Nejde tedy o případ, kdy by předchozí právní úprava takové jednání neznala, neboť pak by byly další úvahy irelevantní z důvodu pravé retroaktivity stávajícího zákona. Dále se mění orgán povoláný k rozhodování (kárnou komisí nahrazuje disciplinární výbor), a částečně také druhy sankcí a horní hranice pokuty. Zbývá proto odpovědět na zásadní otázku, a sice která právní úprava je pro pachatele příznivější – to v praxi znamená porovnat, který souhrn trestně správních norem bude pro pachatele nejmírnější, přičemž zásadně platí, že *určitěho zvoleného souhrnu norem je třeba použít jako celku; není možné podle jednoho zákona rozhodovat o podmínkách odpovědnosti (vině), podle jiného zase o druhu a výměře trestu*.

Po celkovém posouzení právní úpravy ZoA ve znění novely č. 375/2015 Sb. a novely č. 299/2016 Sb. vyplývá vcelku jednoznačně, že právní úprava účinná v době spáchání činu byla pro pachatele příznivější, a to zejména z následujících důvodů: (a) důkazní břemeno ohledně viny nesl orgán oprávněný k projednání a rozhodování věci (kárná komise), (b) systém sankcí umožňoval maximální uložení pokuty jen do dvou milionů korun (oproti pěti), (c) výrazně výhodněji pro pachatele byly nastaveny kautely zahlazení sankce, (d) zánik odpovědnosti za správní delikt zůstal stejný, neboť podle obou rozhodných znění zákona je (byl) správní orgán povinen zahájit řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o správním deliktu dozvěděl, nejpozději však do šesti let ode dne, kdy byl spáchán.

S ohledem na uvedené se proto domnívám, že by disciplinární výbor měl při svém rozhodování postupovat podle právní úpravy účinné v době spáchání správního deliktu a při ukládání trestu vyloučit sankci trvalého zákazu výkonu auditorské činnosti i vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti. Důvod je zřejmý: jak jsem již uvedl, při ukládání druhu sankce je třeba vždy vybrat jen *takový druh sankce, který dovoluje uložit zákon účinný v době, kdy se o přestupku rozhoduje*. Aktuální

úprava druhu sankcí přitom již s možností uložení trvalého zákazu výkonu auditorské činnosti nepočítá. Zároveň však nebude možné uložit ani novou sankci vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti, neboť předchozí (pro pachatele výhodnější) právní úprava musí být aplikována jako celek. Pokud tedy v době spáchání skutku tato sankce neexistovala, není možné ji ukládat ani nyní. Vždy je tedy třeba najít *průsečík sankcí, které jsou druhově společné pro dřívější i aktuálně účinnou právní úpravu* (v řešeném případě napomenutí, veřejné napomenutí, pokuta až do dvou milionů korun a zákaz výkonu auditorské činnosti až na dobu pěti let).

Zveřejnění rozhodnutí disciplinárního výboru

Také problematika zveřejňování rozhodnutí dozná poměrně zásadních změn oproti dosavadní praxi, kdy se v rejstříku uváděla u konkrétního auditora pouze uložená sankce a datum právní moci rozhodnutí. Právní úprava obsažená v § 49f je poměrně detailní, nicméně jak uvidíme dále, ne vždy zcela domyšlená. Předně platí, že Rada ve spolupráci s Komorou zajistí zveřejnění *celé výrokové části rozhodnutí o správním deliktu*, a to poté, co konkrétní rozhodnutí bude v právní moci, tedy závazné pro své adresáty. To je samo o sobě poměrně snadno pochopitelné i proveditelné pravidlo, s nímž nicméně souvisí řada výjimek, kterým se budu dále věnovat.

Odchylně od obecného pravidla ovládajícího zveřejňování rozhodnutí má Rada postupovat tehdy, pokud by zveřejnění rozhodnutí ohrozilo *a)* stabilitu finančních trhů, *b)* probíhající trestní řízení proti auditorovi, *c)* způsobilo účastníkům řízení nepřiměřené škody nebo *d)* zveřejnění osobních údajů statutárního auditora by bylo nepřiměřené vzhledem k povaze a závažnosti správního deliktu. Má-li Rada pochybnosti o možném ohrožení stability finančních trhů, může si navíc vyžádat stanovisko České národní banky v této věci. V takovém případě se nejedná o jakkoliv formalizovaný proces, jenž by se svojí povahou alespoň přibližoval řízení o předběžné otázce podle § 57 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád v platném znění (dále jen „správní řád“). Zároveň jde o „možný“, nikoliv však „povinný“ postup Rady, tudíž nelze považovat za protiprávní, pokud se na Českou národní banku neobrátil a úsudek ohledně ohrožení stability finančních trhů si DV učiní sám. Nutno však konstatovat, že s ohledem na potřebu kvalifikovaného posouzení věci tato varianta v praxi své uplatnění nenajde, neboť disciplinární výbor zpravidla nebude disponovat ani informacemi, ani odborností k provedení racionální úvahy v takovýchto případech.

Zřejmě pak dále není, jakým způsobem by zveřejnění sankce mohlo ohrozit probíhající trestní řízení proti auditorovi. Nepochybně totiž platí, že pokud by předem obou řízení byl (teoreticky) stejný, pak samotný fakt nezveřejnění rozhodnutí nikterak neodstraní

riziko vzniku překážky *rei iudicatae* ve vztahu k řízení před trestním soudem. Má-li se předcházet tomu, aby správní rozhodování nevytvářelo překážky pro soudně-trestní postih, je třeba volit zcela jiné právní instrumenty upravující procesní postupy a vzájemně informování orgánů aplikace práva v takových případech. Jiný – nikoliv irelevantní – argument je pak ten, že předmět řízení před DV a trestním soudem bude s velkou pravděpodobností odlišný, a tudíž pravděpodobnost vzniku překážky věci pravomocně rozhodnuté je minimální či spíše žádná.⁹ Proto se domnívám, že tento důvod modifikující způsob zveřejňování rozhodnutí bude v praxi využíván spíše výjimečně.

Poněkud problematickým se jeví také posuzování rizika vzniku nepřiměřené škody účastníkům řízení či nepřiměřenosti zveřejnění osobních údajů sankcionované osoby vzhledem k povaze a závažnosti deliktu. Předně je otázkou, zda by tyto skutečnosti neměly být předmětem dokazování *sui generis* a alespoň odůvodněny v rozhodnutí, neboť jinak se celý proces posuzování těchto podmínek stává nepřezkoumatelným. Jiná – praktická – námitka však může spočívat v argumentu, že posuzování těchto skutečností před nabytím právní moci rozhodnutí je irelevantní, neboť i s ohledem na možnost podání odvolání ztrácí smysl posuzování zákonem stanovených podmínek jindy než bezprostředně před případným zveřejněním rozhodnutí.¹⁰ Tudíž i zde platí, že disciplinární výbor vyhoví liteře právní normy a po nabytí právní moci rozhodnutí v konkrétní věci (tj. po formálním skončení řízení) uváží veškeré okolnosti vztahující se k případné aplikaci omezujících kautel dle zákona.

Je-li shledáno splnění zákonem stanovených výjimek z běžného režimu zveřejňování rozhodnutí, má DV postupovat tak, že *zveřejní rozhodnutí o správním deliktu bez uvedení údajů umožňujících identifikaci auditora, o jehož správním deliktu bylo rozhodnuto, a to bezodkladně poté, kdy rozhodnutí nabylo právní moci*. Jistá pochybnost vzniká zejména o tom, kde má Rada zveřejnit takové rozhodnutí bez osobních údajů účastníka řízení. V rejstříku Komory vedeném po jménech to bude možné jen těžko¹¹, zdá se proto přijatelným závěr, že se tak stane na webových

stránkách Rady. Z hlediska účelnosti pak nutno zdůraznit, že i zveřejnění anonymizovaného rozhodnutí může plnit preventivní úlohu vůči auditorské obci a poskytovat konkrétní informaci o zajištění řádného výkonu sankčních kompetencí disciplinárním orgánem. Jen *in margine* pak dodávám, že obsahem zveřejněného rozhodnutí nesmějí být nikdy údaje umožňující identifikaci jiné osoby než auditora, o jehož deliktu bylo rozhodnuto.¹² Netřeba se proto obávat, že by z výrokové části rozhodnutí byl ztotožnitelný také klient auditora.

Závěrem k této části zbývá dodat, že je povinností Rady zveřejnit na jejích webových stránkách informaci o podání správní žaloby proti rozhodnutí o správním deliktu a dále též informaci o výsledku soudního přezkumu v dané věci.

Zahlázení sankce

Zahlázení postihu za správní delikt je upraveno v § 49g, a to tak, že se sankce za správní delikt považuje za zahlázenou po uplynutí sedmi let ode dne nabytí právní moci rozhodnutí; v případě sankce zákazu výkonu auditorské činnosti teprve po sedmi letech od vykonání opatření zákazu. To by při udělení zákazu na horní hranici pěti let znamenalo zahlázení této sankce až po dvanácti letech. Důsledek zahlázení sankce se rovná zahlázení provinění, neboť na auditora nebo jinou osobu nelze pohlížet jako by se dopustila správního deliktu. Zahlázená sankce nesmí být nadále zveřejňována v rejstříku.

Úprava zahlázení sankce z hlediska praktického provedení nepředstavuje žádný problém, nicméně to neznamená, že neexistují otázky k ratiu takto nastavené právní regulace. Zejména působí nepřiměřeně, aby se nejméně závažná sankce (napomenutí) zahlazovala po stejné době jako vysoká pokuta. To relativizuje i jiné (nepřímé) související pravidlo § 49e odst. 2 ZoA, které stanoví, že při určení druhu sankce a její výměry se přihlídnou k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání, k jeho následkům a k okolnostem, za nichž byl spáchán. Mám-li tedy diferencovat sankce podle jmenovaných obecných kritérií závažnosti, pak je logické také očekávat rozlišení lhůt pro

⁹ Detailní argumentaci k problematice dvojího postihu a zákazu dvojího sankcionování a dvojího vedení trestního řízení viz Prášková, H.: Základy odpovědnosti za správní delikty, s. 63-71.

¹⁰ Je nicméně třeba uznat, že uvedená ustanovení bez domyšlení procesních otázek otrocky provádí ustanovení článku 30c Směrnice, který stanoví následující: *Příslušné orgány zveřejní uložené sankce anonymně a způsobem, který je v souladu s vnitrostátními právními předpisy, ve všech níže uvedených případech: a) je-li sankce uložena fyzické osobě a povinné předchozí posouzení přiměřenosti zveřejnění osobních údajů ukázalo, že takové zveřejnění je nepřiměřené; b) pokud by zveřejnění ohrozilo stabilitu finančních trhů nebo probíhající trestní vyšetřování; c) pokud by zveřejnění zúčastněným orgánům nebo osobám způsobilo nepřiměřené škody.*

¹¹ Odpověď bude zřejmě třeba analogicky odvodit z ustanovení čl. 30c odst. 1 Směrnice: *Příslušné orgány na svých oficiálních internetových stránkách zveřejní alespoň údaje týkající se veškerých správních sankcí uložených za porušení ustanovení této směrnice nebo nařízení (EU) č. 537/2014, v souvislosti s nimiž již byla vyčerpána nebo vypršela práva na odvolání, a to jakmile je to rozumně možné bezprostředně poté, co bylo dané osobě oznámeno rozhodnutí o uložení sankce, a včetně informací o druhu a povaze porušení a totožnosti fyzické nebo právnické osoby, již byla sankce uložena.*

¹² § 49f odst. 6 ZoA: *Obsahem zveřejněného rozhodnutí o správním deliktu nesmějí být údaje umožňující identifikaci jiné osoby než auditora, o jehož správním deliktu bylo rozhodnuto.*

jejich zahlazení. Způsob nastavení pravidel pro zahlazování uložených sankcí je nicméně plně v kompetenci zákonodárce a disciplinární výbor nemá na tyto dopady právní regulace z logiky věci žádný vliv.

Nepochybně lze pochopit zájem na tom, aby systémem zahlazení sankcí bral v úvahu krajní periodu pro opakování kontrol a v navazující sankční politice bylo možné pracovat s parametrem opakovanosti provinění. To v případě již proběhlého zahlazení dřívější sankce možné není, nicméně u tzv. výchovně-preventivních sankcí (napomenutí, veřejné napomenutí) by zákonodárce měl vedle praktických aspektů uvážit i legitimitu takového požadavku. Jedná se tedy o námět *de lege ferenda* motivovaný mým osobním přesvědčením, že cíle sledované právní úpravou mají být vždy přiměřené a brát v úvahu právní řád jako celistvý systém pravidel vyžadující alespoň minimální vnitřní soudržnost. Stávající nastavení zahlazení sankcí zohledňuje primárně zájem na možnosti opakovaného sankcionování za recidivu, nikoli však potřebu vytvoření takového právního ekvilibria, jež bere spravedlivě v úvahu i jiné aspekty, než požadavky plynoucí z potřeby účelného a efektivního výkonu sankčních pravomocí svěrených orgánů veřejné moci. Je však třeba opětovně zdůraznit, že nejde o problém právně-aplikační, nýbrž legislativní. Dopad na rozhodovací praxi disciplinárního výboru uvedené poznámky z povahy věci nemají.

Závěr

Je patrné, že problematika správního sankcionování skýtá mnohá úskalí, jejichž řešení se neobejde bez poměrně značné znalosti procesního i hmotného práva v dané oblasti. Vzhledem ke stávající roztržité úpravě správních deliktů a přestupků lze jen ocenit přijetí nového přestupkového zákona, který by měl napomoci vytvořit podstatně komfortnější prostředí pro orgány

aplikace práva a přispět ke zvýšení právní jistoty adresátů trestních norem. Disciplinární výbor je v rámci své působnosti připraven postupovat tak, aby jeho rozhodnutí nejen splňovala formální podmínky relevantních zákonných norem, ale byla zároveň přesvědčivá také z hlediska argumentačního a obsahového. Doufám tedy, že mi v tomto dá praxe za pravdu, neboť jak praví klasik *non scholae, sed vitae discimus*.

JUDr. Milan Cigánek

právník Rady pro veřejný dohled nad auditem
a tajemník disciplinárního výboru



ze zahraničí

Allianz SE má nového auditora

Allianz SE od svého založení v roce 1890 využívala služby KPMG. Nyní vzhledem k nové regulaci EU přechází ke konkurenční společnosti – k PwC, uvedl internetový portál o pojištění (www.opojisteni.cz) s odkazem na Versicherungswirtschaft heute.

Zmíněnou regulací EU je míněno nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES. Mezi subjekty veřejného zájmu pak podle směrnice 2014/56/EU patří i pojišťovny.

V čl. 17 odst. 1 uvedeného nařízení se stanovuje, že maximální doba trvání první zakázky určitého statutárního auditora nebo auditorské společnosti, ani kombinace takové zakázky a jejího prodloužení, nesmí překročit deset let. To znamená, že nejpozději po 10 letech je povinná rotace auditora. Proto Allianz v květnu 2016 vypsal soutěž na nového auditora a dozorčí rada na svém zasedání 9. března 2017 rozhodla o změně, která se uskuteční počínaje účetním rokem 2018. V roce 2015 obdrželo KPMG za všechny své služby pro Allianz přes 64 mil. eur, z toho na ověření účetní závěrky připadlo 48 mil. eur.

Je to první mandát, který KPMG v rámci rotace auditorů ztrácí. Je jasné, že vzhledem k účinnosti příslušného evropského práva budou následovat další změny. Ke klientům tohoto auditora totiž náleží přes 90 % společností, jež jsou vedeny

v klíčových burzovních (akciových) indexech, uvedl portál.

Německému trhu celkově dominuje PwC s obratem 731 mil. eur. Příjmy KPMG činily 609 mil. eur, EY 494 mil. eur a Deloitte 303 mil. eur.

-av-

Co najdete v e-příloze č. 4/2017

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, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Aktuality

- Tisková zpráva vydaná Úřadem vlády ČR dne 23. března 2017 k problematice vinklaření

Téma čísla – Profesionální etika

- anglický originál rozhovoru s Tonym Bromellem, vedoucím oddělení Integrity and Markets Institutu autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW) – Úloha etiky v účetní a auditorské profesi

Z koordinačního výboru pro daně

- Jak zdanit daní z příjmů finanční prostředky z titulu úroků z přeplatků zaviněných, úroků z pozdě vracených přeplatků či náhrad škod (Eva Veselá, Jiří Nesrovnal)

Daně

- Změny v daňových a souvisejících zákonech sněmovním tiskem 873
- Daně: Chyt je, když to dokážeš
- Vyjádření ČAK k novele daňového řádu
- Komora daňových poradců nesehlasí s novelou Daňového řádu
- MF ČR: Reakce na informaci Komory daňových poradců

- MF ČR: Reakce na informaci České advokátní komory
- Banky a advokáti by měli poskytovat více citlivých dat
- Nechcete platit DPH dvakrát? Potom pozor na aktuální rozhodnutí Nejvyššího správního soudu
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v letitém sporu Českého rozhlasu

Právo

- Střet zájmů v transakci mezi propojenými osobami
- Korunové dluhopisy a zneužití práva

Zaznamenali jsme

- Účetnictví bank prověří nově PwC
- Audit v Žatecké teplárenské má provést firma BDO audit
- Audit Zdravotnické záchranné služby Libereckého kraje provede auditorská společnost
- Zlínská nemocnice je opět ve velké ztrátě, hospodaření vyjasní audit
- Toshiba zveřejnila hospodářské výsledky, auditoři je neschválili

-VeL-



AUDITOR č. 4/2017

ročník XXIV

REDAKCE

Komora auditorů ČR
Opletalova 55, 110 00 Praha 1
tel.: 224 212 670, 221 602 289
e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Velechovská, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.
Jarmila Melichová
Ing. Jiří Mikyna
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.
Ing. Jana Skálová, Ph.D.
Ing. Michal Štěpán
Ing. Petr Vácha

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
tel.: 224 212 670, 224 222 178
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Hráského 15, 148 00 Praha 4
tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR