

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Pozvánka a přihlašování na sněm 21. listopadu	3
Rozsáhlá novela zákona o auditorech nabyla účinnosti	3

TÉMA ČÍSLA – NOVÁ REGULACE AUDITU

Editorial	4
Postoje ČR ve vyjednávání o nové regulaci auditů (<i>Tomáš Severa</i>)	5
Panta rhei. Profesní skepse, nezávislost a vnitřní uspořádání činnosti auditora v § 13 až § 14i novelizovaného zákona o auditorech (<i>Daniel Stírký</i>).....	7
Co je opravdu nového v regulaci auditů? (<i>Stanislav Staněk</i>)	11
Dopad reformy auditu na kontroly kvality práce auditorů (<i>Monika Vítová</i>)	14
Dodatečná zpráva pro výbor pro audit (<i>Karel Charvát</i>)	18
Výbory pro audit (<i>Martina Smetanová</i>)	21
Nová regulace auditu v Evropě (<i>Petr Kříž</i>)	23
<i>Rozhovor s Jiřím Nekovářem</i> O změnách, které přinesla nová regulace auditů	25
Test: Nová regulace auditu	27

LIDÉ A FIRMY

e-příloha Auditor 8/2016

- Právo
- Daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **27. 10. 2016**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **7. 11. 2016**

O činnosti Výboru pro správu profese



Tomáš
Brumovský

Po roce mám opět možnost podělit se s Vámi o to, na čem pracuje Výbor pro správu profese (VSP). Náš výbor se o auditory stará nikoli po stránce poskytování odborné metodické pomoci při samotném provádění auditorské činnosti, ale pomáhá auditorům při řešení jejich správně-profesních a etických záležitostí. Jeho úloha a náplň je dána zákonem a vnitřními předpisy Komory. Dále se výbor musí podřizovat právním normám, které se týkají správního řízení, u něhož jsou rigorózně stanoveny termíny pro úkony správního řízení. Tyto termíny musí být dodrženy, neboť při jejich překročení je téměř 100% jistota, že příslušné správní řízení bude soudem zrušeno se všemi negativními důsledky pro Komoru.

Mezi nejčtenější záležitosti, které výbor průběžně řeší, patří otázky mlčenlivosti, posuzování žádostí o zproštění mlčenlivosti, a to jak od samotných auditorů, tak zejména ze strany státních orgánů (policie, soudy). Zdůrazňuji, že předtím, než výbor vydá stanovisko k takovým žádostem, je každý případ důkladně prověřen a případně konzultován s právníkem. Povinnost mlčenlivosti ze zákona považujeme za určitou ochranu auditora a vždy zkoumáme, proč zproštění mlčenlivosti neudělí v první řadě účetní jednotka a žádost směřuje na Komoru. Dále pak posuzujeme, zda zproštěním mlčenlivosti nevznikne pro auditora nějaké riziko, které by

mohlo mít pro auditora negativní důsledky. V praxi navrhuje výbor zproštění mlčenlivosti jen u jasných případů a těch je méně než polovina řešených žádostí.

Dále výbor řeší situace, které jsou uvedeny v etickém kodexu, a jejich výklad, možnosti způsobilosti poskytování auditorských služeb apod. Ze strany auditorů se dotazy nejčastěji týkají toho, zda v určitých situacích nedojde k porušení nezávislosti auditora.

VSP se stará o auditory i v oblastech, které auditori řeší často jen několikrát za svoji auditorskou kariéru. Například se VSP snaží zajistit výhodné podmínky pro zákonné profesní pojištění odpovědnosti pro všechny auditory, tj. i pro malé auditory, kteří nemají tak silnou vyjednávací pozici. Je možné konstatovat, že stávající rámcová pojistná smlouva se společností Respect a.s. tyto předpoklady plní a vzájemná spolupráce Komory a Respectu je oboustranně velmi dobrá a pro pojištěné auditory přínosná.

Výbor organizuje v různých regionech setkání auditorů, jejichž cílem je neformální diskuse o novinkách v auditorské legislativě, ale i o běžném „auditorském“ životě v praxi. Získané poznatky předává VSP příslušným výborům Komory, jichž se vznesené připomínky týkají. V letošním roce výbor poprvé zorganizoval setkání mladých auditorů, aby zjistil, jaké záležitosti trápí mladé kolegy a jaký je jejich pohled na samosprávu auditorské profese. Na podzim organizuje výbor setkání auditorů a asistentů auditora ve Znojmě.

VSP se ale musí zabývat i těmi auditory, kteří neplní své

povinnosti, a to buď v příspěvkové kázní, nebo porušují zákon o auditorech v oblasti etiky, případně nedodržují jiné právní normy, které s vedením rejstříku auditorů souvisejí.

Nejaktuálněji patří do činnosti VSP spolupráce s Ministerstvem vnitra ČR při zřizování a následné péči o datové schránky, které budou podle nového zákona

o auditorech zřizované všem statutárním auditorům. Jde o velmi rozsáhlou a dosti komplikovanou akci s termínem spuštění schránek 1. října 2017. O této agendě budou auditoři průběžně informováni formou samostatných článků v časopise Auditor a na webu Komory. Aktuality k tomuto dění budou poskytovány i v rámci školení, které Komora pořádá.

V uvedeném průřezovém přehledu činnosti jsem chtěl naznačit, že VSP je „organizačním“ výborem, který se snaží být všem auditorům především rádcem a pomocníkem, a výsledky jeho činnosti tomu převážně odpovídají.

Tomáš Brumovský
předseda Výboru
pro správu profese KA ČR



Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 2. a 3. října 2016 v Horním Bezděkově, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem programu byla především příprava a schválení materiálů pro listopadový sněm. Část jednání výkonného výboru byla společná s kárnou a dozorčí komisí, kde byly projednány aktuální informace z agendy obou komisí a témata ve spojitosti se schválenou novelou zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- návrh výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 ZoA,
- jmenování odvolací zkušební komise,
- text pozvánky na XXV. sněm KA ČR v listopadu,
- návrh členů pracovních orgánů sněmu,
- navržené znění aplikačních doložek ke standardům ISA 700 a ISA 720,

- zprávu o hospodaření a plnění rozpočtu v roce 2016 a návrh rozpočtu na rok 2017 včetně důvodové zprávy,
- text zprávy o činnosti KA ČR za období 11/2014 až 10/2016,
- termíny zasedání prezidia, výkonného výboru a redakční rady časopisu Auditor na rok 2017.

Výkonný výbor dále projednal:

- a neschválil návrh na plnění povinného vzdělávacího tématu pro asistenty auditora,
- a schválil postup pro zajištění poptávaného školení od NKÚ,
- návrh modifikace interní směrnice B18 týkající se zásad organizace přípravy a oprav auditorské zkoušky,
- a schválil návrh usnesení sněmu,
- žádost o prominutí poloviční výše fixního poplatku auditorské společnosti,
- personální záležitosti a schválil personální změny na úřadu KA ČR,
- a schválil program sněmu,
- a schválil postup přípravy semináře „Nové pojetí zprávy auditora“,

- a schválil nominaci zástupců z Výboru pro veřejný sektor na jednání s Ministerstvem vnitra ČR na téma přezkum hospodaření

a vzal na vědomí:

- přehled seminářů ve 2. pololetí 2016,
- informaci o činnostech spojených se zřizováním datových schránek pro auditory,
- informace o vnitřních předpisech, které budou předloženy ke schválení listopadovému sněmu,
- plán činnosti redakční rady časopisu Auditor na rok 2017,
- informaci o plnění rozpočtu za období leden–srpen 2016,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- přehled podnětů vyřizovaných kárnou komisí za období leden–září 2016,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Pozvánka a přihlašování na sněm 21. listopadu

Výkonný výbor Komory auditorů ČR svolal na pondělí 21. listopadu sněm auditorů, který se bude konat v hotelu Olšanka v Praze 3. Sněm, v pořadí XXV., bude schvalovat úpravy vnitřních předpisů v návaznosti na novelu zákona o auditorech, která nabyla účinnosti 1. října. Na sněmu se také uskuteční volby poloviny, tj. sedmi členů výkonného výboru a náhradníků, jakož i auditora účetní závěrky komory a jeho náhradníka. Informace o sněmu s navrženým programem byla zveřejněna v předchozím čísle časopisu a na internetových stránkách komory v sekci Aktuality.

Materiály pro jednání sněmu jsou spolu s pozvánkou k dispozici v uzavřené části webu KA ČR pouze pro členy. Písemná pozvánka na sněm byla spolu s programem zaslána auditorům v minulých dnech poštou, aby ji v souladu s § 4 odst. 7 Statutu obdrželi nejpozději do 30 dnů před konáním sněmu.

Na sněm se mohou auditoři **přihlašovat on-line** na webu komory www.kacr.cz (neplatí pro plné moci) **do 6. listopadu**. Přihlášku lze do uvedeného termínu zaslat také e-mailem nebo poštou. Ke stejnému datu mohou auditoři zasílat případné připomínky ke sněmovním dokumentům.

Dokumenty pro jednání XXV. sněmu auditorů o budoucím období Komory auditorů České republiky	
Obsah	
Návrh změn vnitřních předpisů Komory auditorů ČR	
Statut (návrh změn)	2
Jednání řád sněmu (návrh změn)	14
Volební řád sněmu (návrh změn)	18
Zasedací řád (návrh změn)	25
Směrnice pro postup při osvobození od dílčích částí auditorské zkoušky (návrh změn)	50
Příspěvkový řád (návrh změn)	55
Daňový řád (nové znění)	57
Kárný řád (návrh změn)	46
Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů (návrh změn)	57
Směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora (návrh změn)	65
Informační řád (návrh změn)	70
Směrnice pro postup při registraci auditorů ze třetích zemí (návrh změn)	78
Směrnice o udělování čestného členství v KA ČR (návrh změn)	81
Etický kodex (samostatný dokument)	
Aplikační doložka ke standardu ISA 700	85
Aplikační doložka ke standardu ISA 720	96
Priority činnosti Komory auditorů ČR na období 2017–2018	105
Návrh rozpočtu na rok 2017 a důvodová zpráva	
Návrh rozpočtu Komory auditorů ČR na rok 2017	105
Důvodová zpráva k návrhu rozpočtu na rok 2017	106

© Komora auditorů České republiky
Praha, říjen 2016

-av-

Rozsáhlá novela zákona o auditorech nabyla účinnosti

Dne 21. září 2016 byla ve Sbírce zákonů vyhlášena rozsáhlá novela zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (novela zákona), kterou se implementuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.

Účinnost novely zákona je od prvního dne měsíce následujícího po měsíci vyhlášení této novely ve Sbírce zákonů, tj. od 1. října 2016.

Znění novely zákona vyhlášené ve Sbírce zákonů je na webu Komory auditorů www.kacr.cz v Aktualitách a aktuální úplné znění v části Předpisy a metodika – Zákon a evropské předpisy.

-ru-



Editorial

Na stránkách časopisu Auditor jsme již několikrát informovali o postupu reformy regulace auditu, která probíhala několik posledních let. Proces reformy je nyní završen – legislativní změny jsou platné a účinné. Výkonný výbor Komory auditorů předkládá sněmu návrh souvisejících úprav vnitřních předpisů a můžeme vstoupit do nového, „poreformního“ světa.

Cílem tohoto čísla časopisu je přiblížit některé aspekty tohoto „poreformního“ světa. Jistě to není naposledy, kdy se tomuto tématu v našem časopise věnujeme, praxe zajisté přinese řadu otázek, na které ještě bude třeba reagovat.

Jak vlastně nová regulace vznikala? Proč vypadá tak, jak vypadá? Článek Tomáše Severy z Ministerstva financí nám odhaluje postup vyjednávání o podobě regulace auditu na úrovni Evropské unie. Zjistíme nejen to, že výsledná podoba regulace je především kompromisem mezi návrhy Evropské komise a jednotlivých členských států, ale

také, že náš zákonodárce by s takovou reformou v této době sám nepřišel.

Pokud si říkáte, že informací je hodně, a vybíráte, co budete číst, nesmíte vynechat článek Daniela Stirského. Provede vás po všem podstatném, co novela zákona o auditorech přináší pro běžné auditory a s čím se budou muset vypořádat.

V článku *Co je opravdu nového v regulaci auditu?* jsou především představeny změny, které dopadají na subjekty veřejného zájmu a jejich auditory.

Monika Vítová ve svém příspěvku nejprve připomene události světové ekonomické krize, které iniciovaly celý proces přípravy nové regulace. Větší část jejího článku je pak věnována problematice kontroly kvality, která doznává významných změn díky většímu zapojení Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Dodatečná zpráva auditora pro výbor pro audit se stává povinnou součástí auditů subjektů veřejného zájmu a subjektů s majetkovou účastí státu. Může však

být i dobrým vzorem pro komunikaci ostatních auditorů s dozorčími radami či jinými kontrolními orgány společností. Karel Charvát komentuje ve svém článku předepsaný obsah této zprávy.

O tom, že se můžete těšit na další četbu, vás přesvědčí Martina Smetanová ve svém příspěvku, v němž anoncuje pomůcky pro výbory pro audit připravované Radou pro veřejný dohled nad auditem.

V procesu zavádění novinek regulace auditu nejsme sami. Článek Petra Kříže pojednává o stavu implementace reformy v dalších zemích Evropské unie, především pak o využití možných národních odchylek, a umožní posoudit, zda jednotný trh EU je opravdu jednotný.

Na závěr tematické části najdete rozhovor s prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem Jiřím Nekovářem.

Stanislav Staněk
editor tohoto čísla



Postoje ČR ve vyjednávání o nové regulaci auditu



Tomáš Severa

Dne 1. října 2016 nabyl účinnosti zákon č. 299/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tento zákon je završením zhruba šesti let prací na celém projektu reformy statutárního auditu. Počátek této reformy lze datovat k vydání *Zelené knihy – Politika v oblasti auditu: poučení z krize* dne 14. října 2010, na tuto iniciativu Evropské komise navazovaly návrhy dvou právních aktů, a to *Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, a Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu*, které byly vydány 5. prosince 2011. Tímto dnem byl odstartován několikaletý legislativní proces směřující k vytvoření nového regulatorního rámce pro statutární audit. Intence Evropské komise v oblasti statutárního auditu vtělené do Zelené knihy, která byla zveřejněna necelý rok po nabytí účinnosti zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), který transponoval požadavky práva EU pro statutární audit zakotvený ve směrnici 2006/43/ES, musely být šokem pro většinu těch, kteří se v této oblasti pohybují. Navrhnout zcela nová pravidla tak těsně poté, co byla do právních řádů jednotlivých členských států EU teprve zakotvena opatření přijatá právě s ohledem na směrnici 2006/43/ES, navíc bez jejich jakékoliv reálné evaluace, lze považovat za nestandardní.

Srovnáme-li původní návrhy s výsledným zněním obou právních aktů EU, zjistíme, že obsahují mnoho změn. Na většinu z nich lze pohlížet pozitivně, nicméně i když se při vyjednávání v rámci Rady Evropské unie podařilo naleznout kompromis, po zvážení všech okolností a priorit ČR v konečném výsledku nezbývalo než hlasovat proti přijetí obou těchto právních aktů. Ve světle této skutečnosti je však nezbytné uvést, že ačkoli Ministerstvo financí ČR zaujalo k celé reformě spíše negativní postoj, k projednávání problematice vždy přistoupilo pragmaticky a konstruktivně s cílem nalézt racionální řešení, resp. zmírnit negativní účinky celé reformy, a to jak na auditorský trh, tak na samotné uživatele účetních závěrek.

Obecně se ČR, stejně jako zpočátku většina členských států EU, negativně postavila ke koexistenci směrnice a nařízení jakožto dvou právních nástrojů společně upravujících oblast statutárního auditu. Tak, jak byly oba tyto právní akty představeny, stavěly neprostopnou

zeď mezi auditory provádějící audit subjektů veřejného zájmu a ostatní, a to nastavením odlišných pravidel pro provádění auditu, přístupem k posuzování nezávislosti, vztahem orgánů dohledu a profesní samosprávy k auditorům apod. Přes veškerou vynaloženou snahu nakonec ke sjednocení všech pravidel do jednoho právního aktu, jímž měla být pouze směrnice, nedošlo. Jako pozitivní lze vnímat alespoň skutečnost, že v postupu při provádění auditu nejsou podstatné rozdíly. Na tomto místě je vhodné připomenout významné povinnosti auditora ve vztahu k auditu subjektu veřejného zájmu. Těmi jsou vypracování rozšířené zprávy auditora a dodatečné zprávy pro výbor pro audit, dále pak nezbytnost přizpůsobit se rozdílným pravidlům pro jmenování auditora, povinnost ukončit provádění povinného auditu po uplynutí doby rotace auditora a omezení poskytování některých služeb auditory a členy sítě, do které auditor patří.

Dalšími oblastmi, ke kterým ČR zastávala negativní postoj, je načasování této reformy a vztah zavedených pravidel k těm nově navrhovaným. Z pohledu ČR obsahovalo platné znění směrnice 2006/43/ES vhodné nástroje, jejichž náležitým použitím lze dosáhnout zkvalitnění úrovně statutárního auditu a tím posílení důvěryhodnosti a spolehlivosti účetních závěrek. Česká republika vyjádřila obavu ze zavádění nových nástrojů, a to ze dvou důvodů. Jednak nemohly být zavedené nástroje dostatečně otestovány a nemohla být zhodnocena jejich účinnost, a to s ohledem na velmi krátkou dobu, která uběhla od doby jejich zakotvení v právních rádech členských států EU, a jednak z důvodu představení nevhodných, navzájem protichůdných či neověřených nástrojů a postupů, u kterých je dosažení zvoleného cíle přinejmenším diskutabilní.

Česká republika odmítla navrhovanou úpravu regulace poskytování neauditorských služeb a vytvoření čistě auditorských společností obsažené v původních návrzích či povinné zavádění tzv. společných auditů s tím, že jde o příliš tvrdý regulační zásah vedoucí ke zvýšení koncentrace na trhu s auditem a jeho deformaci. V této oblasti ČR vždy preferovala řešení přijatá na úrovni samosprávy. Ve spolupráci s ostatními členskými státy EU se v této otázce podařilo dosáhnout kompromisu, byla vypuštěna všechna opatření vedoucí k vytvoření čistě auditorských společností.

V případě neauditorských služeb a rotace auditorů jde o kompromis, při jehož dosažení byly vyjednány výjimky pro členské státy EU týkající se rotace auditorů a tzv. blacklistu. Obě tyto výjimky jsou v novelizovaném zákoně o auditorech promítnuty v souladu s konzistentním postojem Ministerstva financí. Pokud jde o neauditorské služby, podařilo se „blacklist“ v maximální možné

míře přiblížit principům obsaženým v etickém kodexu. Na problematiku zavádění povinného střídání auditorů po určité době působení v auditovaném subjektu se názory různí. Ministerstvo financí však zastává konzistentně negativní postoj k tomuto nástroji, který Evropská komise považuje za klíčový v posuzování nezávislosti auditora. Nezávislost při provádění účinných auditů je nejen dle názoru Ministerstva financí zajišťována stávajícími opatřeními pro střídání klíčových auditorů a také řádnou aplikací etického kodexu. Ani při vyjednávání v rámci Rady Evropské unie nebyly předloženy žádné přesvědčivé důkazy o tom, že zavedení principu povinné rotace po uplynutí uměle vytvořené periody zajistí nezávislost auditora či eliminuje střet zájmů, nebo dokonce pozitivně zapůsobí v otázce koncentrace trhu či zlepší tržní podmínky. Kompromis spočívající v prodloužení auditorské zakázky až na 20 let sledujeme v kontextu celého vyjednávání nad konečným zněním obou právních aktů EU jako maximálně dosažitelný. ČR odmítla snahu o umělou konfiguraci trhu, kterou v uvedených návrzích spatřovala.

Pokud jde o změny v systému dohledu a samosprávy, pro ČR bylo prioritou zachovat současný stav, kdy Komora auditorů České republiky jakožto profesní organizace plní v systému výkonnou roli a vedle ní Rada pro veřejný dohled nad auditem plní roli dohledového orgánu bez výkonných pravomocí. ČR se proto vyjádřila negativně ke změnám v koncepci dohledu

nad auditem. Návrh v podstatě vylučoval profesní samosprávu, představující základní prvek a pilíř rozvoje profese, z jakékoli jiné činnosti regulující její členy kromě registrace a schvalování auditorů. Výsledkem vyjednávání je sice zachování funkční samosprávy, nicméně v důsledku kompromisu s jistými omezeními, a to obzvláště ve vztahu k auditorům provádějícím auditu subjektů veřejného zájmu.

Závěrem bych chtěl za Ministerstvo financí poděkovat všem, kteří se podíleli na projektu reformy statutárního auditu, jehož vyvrcholením bylo přijetí novely zákona o auditorech. Všem auditorům pak přeji hodně sil při zavádění nové regulace v praxi.

Tomáš Severa

Ing. Tomáš Severa se od roku 2008 zabývá problematikou regulace statutárního auditu a daňového poradenství na Ministerstvu financí, kde je v současné době pověřen vedením oddělení Regulace externího auditu. Byl členem týmu zabezpečujícího předsednictví České republiky v Radě Evropské unie v oblasti účetnictví a statutárního auditu, členem pracovní skupiny Rady k projednávání reformy statutárního auditu v EU a v současné době je členem Audit Regulatory Committee. Je spoluautorem dvou novel zákona o auditorech (č. 334/2014 Sb., č. 299/2016 Sb.) a novely zákona o účetnictví (č. 221/2015 Sb.).



Česká auditorská společnost **AHM audit s.r.o.** přijme pro svou kancelář na Praze 6 - Břevnově pracovníka nebo pracovníci na pozici:

auditor

Požadujeme: ukončené auditorské zkoušky, příjemné vystupování a řidičský průkaz. Znalost angličtiny nebo němčiny a případná zkušenost s vedením auditorského týmu výhodou.

Nabízíme: práci v malé společnosti (včetně časové flexibility), perspektivu postupu na místo vedoucího auditora/partnera společnosti, možnost osobního a odborného růstu, solidní jednání i odměna.

Začátek spolupráce možný ihned.

Kontakt: Životopisy zasílejte mailem na martin.stepan@aspekt.hm.

Panta rhei

Profesní skepse, nezávislost a vnitřní uspořádání činnosti auditora v § 13 až § 14i novelizovaného zákona o auditorech



Daniel Stirský

Panta rhei, čili vše plyne. Filosof Hérakleitos říká, že „všechno se pohybuje a nic netrvá“.

I když je novela zákona o auditorech obsáhlá, při jejím bližším studiu zjistíme, že se toho pro nás auditory zase tolik nezměnilo. Jedním ze znaků novely je totiž to, že některé povinnosti, které nám dosud ukládal etický kodex, standard ISQC1 či standardy ISA 200 a ISA 220, jsou nyní vtěleny přímo do paragrafů zákona. Ve svém příspěvku se zaměřím na § 13–14i novely. Lze totiž očekávat, že se při kontrolách kvality budeme podrobněji než dosud věnovat tomu, jak se auditoři vypořádali s požadavky na profesní skepsi, nezávislost, na postupy při vyhodnocování rizik zakázky, na řídicí a kontrolní systém a kvalitu. Pokud jde o zkratky, používám ty nám známé, jako např. ZoA (zákon o auditorech) či ÚZ (účetní závěrka). Pro dlouhý výraz *statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet* si dovoluji zvolit označení auditor – osamělý vlk, neboť takto sám sebe vtipně charakterizoval jeden z našich kolegů, a je to výstižnější než třeba auditor-OSVČ.

Za ne zcela šťastné pokládám to, že některé povinnosti autoři novely vztahují pouze k provádění povinného auditu (profesní skepse, určité požadavky ohledně nezávislosti atd.). Auditorské standardy pojem povinný a nepovinný audit ÚZ neznají a většina z nás již určitě zažila situaci, kdy pro nás nepovinný audit představoval větší rizika než statutární audit ÚZ rodinné akciovky. Tvůrci zákona zřejmě chtěli v souladu s unijními předpisy regulovat především povinný audit s tím, že pro ostatní auditorskou činnost postačí obecná ustanovení ZoA. Jinak řečeno: Protože nám zákon ukládá v § 13 dodržovat etický kodex jako minimální standard profesní etiky a v § 18 auditorské standardy, platí většina dále uvedených požadavků pro provádění veškeré auditorské činnosti, byť novela svými formulacemi některé z nich vztahuje jen k povinnému auditu ÚZ. Rovněž si musíme uvědomit, že novela přebírá mnohá ustanovení ze Směrnice Evropského parlamentu (EP) a Rady o povinném auditu ročních a konsolidovaných ÚZ a dále z Nařízení EP a Rady o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

§ 13 – Etický kodex

Paragraf zůstává nezměněný a ukládá nám i nadále povinnost řídit se etickým kodexem.

§ 13a – Profesní skepticismus auditora

Pro nás nic nového. Obsáhlou definici, kterou uvádí zákon, lze shrnout do přísloví *Důvěřuj, ale prověřuj*. Povinnost být profesně skeptický nám ukládá již po řadu let ISA 220.15.: *Auditor je povinen plánovat a provádět audit s profesním skepticizmem s vědomím, že mohou existovat okolnosti, v jejichž důsledku bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena*. Z mých vlastních zkušeností kontrolora mohu potvrdit, že při šetřeních u auditorů, kteří ověřovali ÚZ subjektů, kde existovalo podezření na podvodné výkaznictví či na zpronevěry majetku, byl na počátku případného auditorova pochybení právě nedostatek profesní skepse. Chybou bylo zvláště spoléhání se na dřívější dobré zkušenosti s poctivostí a integritou (čestností, poctivostí) vedení účetní jednotky (ÚJ), což je přesně to, před čím se nyní i podle zákona musíme mít na pozoru.

Zákon o auditorech nám ukládá být profesně skeptickými zejména při ověřování odhadů vedení ÚJ, tj. při oceňování reálnou hodnotou, při změnách hodnoty aktiv (odpisy, opravné položky), při tvorbě a použití rezerv a při odhadech budoucích peněžních toků (důležité zvláště u testování naplnění předpokladu neomezeného trvání ÚJ). I když zákon hovoří o profesní skepsi pouze v souvislosti s povinným auditem, profesně skeptičtí musíme být i při jiných ověřovacích zakázkách. Samozřejmostí je proto profesní skepse při nepovinném auditu ÚZ, při prověrce ÚZ, při ověřování



Nové brýle, kratší vlasy, nové šaty. Vidím, že to s novým zákonem o auditorech myslíte vážně.

Kresba: Ivan Svoboda



dotací a v neposlední řadě také při přezkoumání hospodaření. Koneckonců např. v AS 52.18. se lze dočíst: *Auditor je povinen přistupovat k plánování a provádění zakázky na přezkoumání hospodaření s profesní skepsí, vycházející z toho, že mohou existovat okolnosti, které způsobí, že v oblastech, jež jsou předmětem přezkoumání, existují významné (materiální) chyby a nedostatky.*

§ 14 – Nezávislost

Původní paragraf byl přeformulován, avšak jeho podstata zůstává stále stejná. Nesmíme být závislí na té ÚJ, u které provádíme auditorskou činnost. V odstavci 2 se dočteme, kdy auditora nelze považovat za nezávislého. Úsměv u mne vyvolal odstavec a): *Má se za to, že auditora nelze považovat za nezávislého na ÚJ, pokud: a) existuje jakýkoli finanční nebo obchodní vztah, nebo jiný smluvní vztah (včetně poskytování neauditorských služeb) mezi ním nebo osobami tvořícími síť a ÚJ.* Ale takovým obchodním vztahem je přece i audit ÚJ nebo přezkoumání hospodaření, takže při doslovném výkladu zákona nemůže být nezávislý žádný auditor. Přesto si myslím, že s dodržováním nezávislosti většina auditorů problémy nemá. Etický kodex nám umožňuje přijmout různé zabezpečovací prvky. Je třeba být opatrný zvláště při auditu ÚJ subjektů veřejného zájmu a závěrek těch subjektů, kde lze předpokládat zvýšený zájem veřejnosti o jejich výsledky hospodaření, výroční zprávy apod.

§ 14a – Nezávislost osob při provádění auditorské činnosti

I v tomto paragrafu se stanovují požadavky na nezávislost auditorů, leč opět to není nic, co bychom neznali. ZoA zde říká poněkud složitě to, že provádíme-li auditorskou činnost, nesmí nám do ní nikdo zasahovat tak, aby ohrožoval naši nezávislost a nestrannost. Mohli bychom si dejme tomu představit, že našim nadřízeným bude člověk bez auditorského oprávnění, který v obavě ze ztráty klienta bude požadovat, abychom vydali nemodifikovaný výrok. Obdobná situace by mohla nastat u společností tvořících síť. I zde by se mohli lidé z centrály kdesi

v zahraničí pokoušet vyvinout určitý tlak na místního auditora: *Je ti jasné, že o klienta XY nesmíme v rámci naší skupiny přijít! Nemohl by sis k testování vybrat jiný vzorek?* Tak právě takové jednání zákon zcela správně zakazuje.

Také zde mne pobavil odstavec 4, který říká, že od ÚJ, kde auditor provádí povinný audit, nesmí požadovat ani přijímat dary nebo jiné výhody (s výjimkou darů nepatrných). Ale tento požadavek se přece musí týkat jakékoli ověřovací zakázky. Neumím si představit, že by auditor provádějící přezkoumání hospodaření statutárního města či ověření čerpání dotace mohl přijmout dar např. ve formě celoročního předplatného na MHD či nějaký „sponzorský“ příspěvek s odůvodněním, že zákon takovéto jednání zakazuje pouze u povinného auditu.

Pokud by ohrožení naší nezávislosti přicházelo v úvahu, nesmíme zapomenout na povinnost uvedenou v odstavci 5: *Auditor je povinen uvést ve spisu auditora případy ohrožení své nezávislosti a nestrannosti, jakož i opatření přijatá k jejich zmírnění.*

§ 14b – Příprava na povinný audit a posuzování rizika ohrožení nezávislosti

Opět známé požadavky. ZoA požaduje, abychom neopomjeli provést činnosti před přijetím auditorské zakázky. Pro nás to znamená, že budeme muset věnovat zvýšenou pozornost postupům souvisejícím s vyhodnocením rizik zakázky jako takové. Stačí, pokud poctivě a nikoli jen formálně vyplníme např. formulář 100 – Program postupů vyhodnocení rizik, resp. formulář 110 – Přijetí zakázky či 111A – Vyhodnocení rizik opakující se zakázky (*Příručka pro provádění auditu 2012*). Z vlastní zkušenosti mohu potvrdit, že zejména velké auditorské společnosti provádějí a dokumentují postupy ohledně posouzení rizik zakázky podrobně, tj. velmi pečlivě zvažují, zda mohou zakázku akceptovat či zda existují nějaké důvody, které by jim v jejím přijetí bránily. I zde samozřejmě platí, že musíme vyhodnotit riziko jakékoli ověřovací zakázky, byť zvláště opatrní musíme být při povinném auditu ÚJ a při auditu ÚJ subjektů veřejného zájmu.

§ 14c – Řídicí a kontrolní systém auditora

§ 14d – Zabezpečení a uspořádání výkonu činnosti auditora

§ 14e – Rozpoznávání a zamezování střetu zájmů

Pod pojmem řídicí a kontrolní systém si lze představit směrnici, ve které si upravíme a) správu a řízení auditorské společnosti, b) systém řízení rizik a c) systém vnitřní kontroly. Zákon zde klade vyšší nároky na auditorské společnosti a méně přísný je na osamělé vlky. Pro tyto auditory bude zajímavý odstavec (3): *Statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nemusí zavést řídicí a kontrolní systém podle odstavce 2, provádí-li auditorskou*

činnost pouze u mikro účetních jednotek nebo malých účetních jednotek podle zákona o účetnictví nebo provádí-li auditorskou činnost s výjimkou povinného auditu; v takovém případě zavede alespoň postupy pro zamezení vzniku možného střetu zájmů nebo ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora a pravidelnou kontrolu dodržování právních povinností a povinností plynoucích z etického kodexu, auditorských standardů podle § 18 a vnitřních předpisů nebo metodik.

Paragraf 14d nám ukládá zavést a) postupy, jež zajistí, aby ti, kteří se podílejí na povinném auditu, měli požadované odborné znalosti a dovednosti, b) postupy týkající se nezávislosti a jejího případného ohrožení, c) postupy pro odborné vedení auditorů, zaměstnanců a dalších osob, které se na auditech podílejí (vč. dohledu nad nimi), d) vnitřní systém řízení kvality, e) postupy přezkumu tohoto systému, f) postupy pro řádné vedení spisů auditora (vč. stanovení jejich struktury), g) opatření pro zaznamenávání a vyřizování událostí, které mají nebo by mohly mít dopad na dobrou pověst auditora. Dále platí, že auditorská společnost a auditor – osamělý vlk nejméně jednou ročně vyhodnotí svůj vnitřní systém řízení kvality.

Konečně v § 14e se dočteme, že je třeba zavést postupy či jiná opatření, která zajistí, aby osoby podle § 14a odst. 1 a 3 (viz předchozí text) nezasahovaly do provádění auditorské činnosti způsobem, který by mohl ohrozit naši nezávislost. Tyto postupy či opatření musí být přiměřené a úměrné rozsahu a složitosti činnosti auditora.

Pokud jde o tyto tři paragrafy, pro velké auditorské společnosti a pro společnosti, které již nějaký ten pátek existují, opět nepůjde o nové či nadbytečné povinnosti, neboť ty si požadovaný systém, postupy a opatření již dávno zavedly. Avšak ani menší auditoři včetně osamělých vlků nemusejí propadat panice. Zákon po nás požaduje, byť podle mého soudu zbytečně komplikovaně (jde o ustanovení převzatá z evropských norem), abychom zpracovali dokument (dokumenty, směrnici, manuál), ze kterého (kterých) bude zřejmé, jak naše auditorská společnost funguje, jak pracujeme s riziky, jak konkrétně řešíme případné problémy s nezávislostí, a hlavně, jak provádíme auditorskou činnost a jak jsme zajistili, že ji vykonáváme kvalitně a že kvalitní budou i naše výstupy, tj. zprávy auditora.

Menším auditorům včetně osamělých vlků doporučuji postupovat obdobně, jako když jsme našim klientům vysvětlovali, jak si mají zpracovat základní účetní směrnice. Klient nám totiž mnohdy předložil objemný balík vnitřních norem. Z těch jsme se dozvěděli, jak se odepisují základní stádo a tažná zvířata, otvírky lomů, pískoven a hlinišť, a mohli jsme si přečíst obsáhlá pojednání o oceňování majetku reálnou hodnotou. Avšak jaký je systém označování a číslování dokladů, zda se majetek odepisuje v měsíci zařazení či až měsíc po, kdo schvaluje příkazy k úhradě a jaké se

v účetnictví používají směnné kurzy, to již ze směrnice zřejmě nebylo. I pro nás tedy musí platit, že konkrétní a srozumitelné informace o přijatých opatřeních a námi používaných postupech mají přednost před formálními a obecnými prohlášeními a obsáhlými teoretickými pojednáními.

Vyvstává otázka, je-li nezbytné, aby auditor, který jako osamělý vlk pracuje sám nebo je jediným společníkem a auditorem v malé auditorské společnosti, uvedené dokumenty zpracoval, tj. aby si vydával směrnici (směrnice) sám pro sebe. Odpověď zní ano, nezbytné to je. Mohu potvrdit (a potvrdím vám to i mnozí psychologové a psychiatři), že teprve když si určitý problém „hodíme na papír“, napadnou nás věci a souvislosti, které jsme do té doby vůbec netušili. Pokud se však např. v odst. 4 § 14c říká, že *řídící a kontrolní systém musí být účinný, ucelený a přiměřený charakteru, rozsahu a složitosti rizik spojených s auditorskou činností*, mělo by nám být jasné, že u auditorů s nevelkým počtem bezrizikových ověřovacích zakázek půjde o jednoduchý dokument (dokumenty) malého rozsahu. Ve velké auditorské společnosti či u společnosti v rámci sítě s několika statutárními auditory a s řadou asistentů však bude existovat mnohastránkový manuál s různými formuláři a schématy.

Bylo by jistě užitečné, aby si auditoři – osamělí vlci našli kolegu auditora, se kterým budou při vnitřním systému řízení kvality (ale i při provádění náročnějších zakázek) spolupracovat, neboť dle mého soudu je zákon k tomu, aby nebyli jenom osamělými vlky, nepřímo nabádá. Už dobrý voják Švejk řekl: *Víc lidí má víc rozumu. Ten poradí to, ten vono, a pak se dílo podaří, jak je to v tej naší hymně.* Pokud malá auditorská společnost či auditor – osamělý vlk převezmou obsáhlý manuál od jiného auditora či stáhnou-li si komplikovanou směrnici odkudsi z útrobu internetu jen proto, aby ji mohli při kontrole kvality předložit, vystavují se tím riziku, že kontrolor jim vytkne, že v praxi podle dané směrnice nepostupují a že obsahuje řadu neaplikovatelných či formálních ustanovení. Jinými slovy, směrnici je třeba zpracovat tak, abychom postupy v ní uvedené byli schopni skutečně dodržovat. A tak např. namísto květnatých souvětí o nutnosti odborné péče a zvyšování odborných znalostí bude vhodné si do směrnice poznamenat jméno a kontaktní údaje na kolegu auditora, se kterým budeme řešit případné problémy nebo se kterým budeme spolupracovat při zajištění systému kvality a jednou za rok si vyhotovit tabulku s přehledem odborných školení, která jsme absolvovali.

§ 14f – Informace a komunikace

Zde se nám především ukládá povinnost vést záznamy o hodnocení účinnosti námi zavedeného systému vnitřní kontroly kvality a o případných opatřeních navržených za účelem jeho změny.

§ 14g – Vybrané aspekty provádění povinného auditu

Ustanovení se týká pouze povinného auditu, avšak je aplikovatelné na jakoukoli ověřovací zakázku. Podle mých zkušeností se respektuje, byť neformálně, i v menších auditorských společnostech, které mají např. dva auditory. Jde o to, že při provádění povinného auditu musí auditorská společnost určit klíčového auditorského partnera. Což je podle definice uvedené v § 2, odst. n) novely 1. *Jeden/více statutárních auditorů, který je určen jako osoba odpovědná za provedení povinného auditu jménem auditorské společnosti, 2. v případě auditu skupiny jeden/více statutárních auditorů, kteří jsou určeni jako odpovědné osoby za provedení povinného auditu na úrovni skupiny, a jeden/více statutárních auditorů, kteří jsou určeni jako odpovědné osoby na úrovni významných dceřiných společností, nebo 3. jeden/více statutárních auditorů, kteří podepisují zprávu auditora.*

Nejde o nic jiného, než že za každou ověřovací zakázku musí odpovídat konkrétní statutární auditor. Za rozumnou pokládám povinnost v odstavci 3: *Klíčový auditorský partner musí být aktivně zapojen do provádění povinného auditu.* Zvláště klienti některých velkých auditorských společností si stěžují, že jejich zaměstnanci při auditu jednají jen s asistenty auditora či s manažerem zakázky, avšak nikoli již s partnerem (tj. s auditorem), který zprávu auditora podepsal. Je logické, že u menších společností, ve kterých je pouze jediný statutární auditor, to bude on, kdo bude klíčovým auditorským partnerem.

§ 14h – Záznamy, evidence a uchování dokumentů

Paragraf auditorům ukládá povinnost vyhotovit alespoň jednou ročně přehled opatření přijatých za účelem nápravy a změny vnitřního systému řízení kvality. Protože s obsahem přehledu je třeba seznámit zaměstnance, bude důležitý zvláště u těch auditorů, kteří zaměstnávají asistenty a různé spolupracovníky podílející se na ověřovacích zakázkách. Vzpomínám si, že kdysi auditori sdělovali dozorčí komisi, jak se vypořádali se zjištěními uvedenými ve zprávě o výsledku kontrolní činnosti. Takže ani v tomto případě zákon nepožaduje nic, co bychom již neznali nebo co bychom občas nevyžadovali od svých klientů. Mám tím na mysli např. zjištění, která někteří auditori uvádějí v dopisech vedení a od svých klientů požadují, aby se vyjádřili (často užívané schéma *zjištění – rizika – doporučení auditora – vyjádření účetní jednotky*).

Odstavec 3 ukládá auditorům povinnost vést záznamy o účetní jednotce, u které provádí povinný audit ÚZ. Optimální bude např. jednoduchá tabulka v MS Excel, která bude obsahovat informace podle písmen a) až c). Tabulka by mohla vypadat např. jako tabulka níže.

Pevně věřím, že u záznamů o písemných stížnostech v souvislosti s prováděním povinných auditů a o porušení ZoA, které auditorům předepisuje odst. 4, bude u většiny auditorů poznámka N/A.

§ 14i – Vztah statutárního auditora k auditované účetní jednotce

Zde se řeší případy, kdy auditorovi nebo osobě, která se podílela na činnostech spojených s povinnými auditem, byla v ÚJ, jejíž závěrku ověřovali, nabídnuta pracovní pozice. Obecně platí, že v této ÚJ nelze přijmout pozici osoby v klíčové funkci (např. funkci finančního ředitele), neuplynul-li od ukončení činnosti na povinném auditu nejméně 1 rok.

A závěr? V auditorské a účetní profesi se pohybuji od roku 1986. Jako účetní, jako pracovník správce daně, jako asistent auditora a auditor a zvláště pak jako kontrolor kvality Komory auditorů jsem poznal mnoho auditorů či lidí, pro které audit a související činnosti představují hlavní zdroj obživy. Mohu potvrdit, že auditorská činnost většiny z nás zajišťuje poměrně slušný životní standard. A navíc je to práce zajímavá, byť často velmi náročná a veřejností ne vždy správně chápáná a doceňovaná.

Proto by našim hlavním zájmem mělo být, abychom si tento zdroj obživy udrželi a aby se do auditorských činností stát vměšoval jen v míře nezbytně nutné. Pak je ovšem třeba, aby se na naše výroky a na další informace obsažené v auditorských zprávách mohli uživatelé spolehnout a aby pro ně představovaly skutečnou přidanou hodnotu. Je dobře, že většinu pravomocí zákon o auditorech i nadále ponechává na naší samosprávě, neboť podle mého soudu a zkušeností jde stále o ten nejlepší a nejefektivnější způsob jak kvalitní fungování auditorské profese zajistit.

Staří Římané říkali: *Legem brevem esse oportet, quo facilius ab imperitis teneatur.* Což znamená, že zákon má být krátký, aby si jej snadno zapamatovali i ti nezkušení. Často si kladu otázku, je-li v Česku člověk, který jest sto orientovat se například ve 170 novelách zákona o daních z příjmů. Je to přece stejné, jako kdybychom větu „*Dnes je hezky a tak půjdeme ven, nejlépe někam k vodě*“ 170krát pozměnili. Měli bychom proto být rádi, že náš auditorský zákon má zatím

Možný vzor záznamu podle § 14h odst. 3

Klient	Sídlo	Klíčový partner	Audit	Ostatní	Neauditorské služby
AC a.s.	Hlavní 6, Praha 9	Ing. Jan Soukup	65 000,00	0,00	8 000,00
...

novel jen 11. Naši i unijní zákonodárci by si však měli uvědomit, že Herakleitův výrok *panta rhei*, který uvádím v úvodu, nelze brát doslova. Vždyť starověký svět znal také *quieta non movere*, čili že není třeba hýbat tím, co je v klidu, co funguje. A připadají-li nám některá ustanovení novely složitá a komplikovaná, nezbyvá než si povzdechnout a říci si opět se starými Římany: *Dura lex, sed lex (tvrdý zákon, leč zákon)*.

Daniel Stirský

Ing. Daniel Stirský je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, obchodní fakulty. Do roku 1990 působil jako učitel ekonomických předmětů v SOÚ ČKD a metodik informační soustavy Výzkumného ústavu matematických strojů (VÚMS). Po roce 1990 byl pracovníkem správce daně (FÚ Praha 1), účetním u zahraniční společnosti, asistentem auditora (Pagina Bohemia, spol. s r.o.) a auditorem (Moore Stephens Audit, s.r.o.). Od roku 2008 pracuje v oddělení kontroly kvality Komory auditorů ČR.

Co je opravdu nového v regulaci auditu?



Stanislav Staněk

Při bližším pohledu na novou regulaci náš pohled nakonec utkví na Nařízení o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. V zákoně o auditorech je sice celá řada změn, ale, jak se můžeme dočíst na stránkách tohoto čísla, novinkou je jen máloco. V řadě případů jsou na úroveň zákona jen povýšena již existující ustanovení auditorských standardů či etického kodexu. V tomto textu se tedy snažím přiblížit ty nejpodstatnější „specifické požadavky“ a přidat pár myšlenek k té kategorii účetních jednotek, kterým říkáme subjekty s majetkovou účastí státu.

Povinná rotace

Povinná rotace auditorů je bezesporu největší novinkou, kterou nová regulace přináší. Tento institut byl dosud používán jen v některých zemích a široké zkušenosti s jeho dopadem nejsou. Jistou perličkou je, že ve statistikách využití rotace auditorů Česká republika patří mezi země, které rotaci auditora měly a opustily ji. Vyhláška z roku 1989, která dala naší profesi vznik, totiž rotaci předpokládala, nicméně zmizela v propadlišti dějin dříve, než se tento požadavek mohl reálně projevit.

Dnes tedy mají subjekty veřejného zájmu za povinnost vyměnit auditora nejpozději po deseti letech. A aby nedošlo k mýlce, musí to být jiný statutární auditor, jiná auditorská společnost a člen jiné sítě. Stejný auditor může pokračovat pouze v případě, že vyhraje výběrové řízení na nového auditora, a pak je možné protáhnout celkovou dobu zakázky o dalších deset let. Po dvaceti letech je pak výměna auditora neoddiskutovatelná.

Je nutné, aby byl nový auditor jmenován na základě výběrového řízení, které mimo jiné nezamezí účasti auditorů s malým podílem výnosů od subjektů

veřejného zájmu a také zohlední zveřejněná zjištění zpráv o kontrole kvality u auditorů účastnících se výběrového řízení.

Omezení neauditorských služeb

Regulace přináší několik prvků s cílem omezit neauditorské služby poskytované auditorem. Prvním je strop na výši odměn za neauditorské služby. Úroveň 70% odměny za audit jako strop odměn za neauditorské služby se na první pohled jeví jako přísné omezení. Nicméně způsob počítání tohoto stropu z tříletého průměru odměny za audit vede k jeho prvnímu uplatnění až ve čtvrtém roce auditu. Navíc se omezení uplatní jen na auditora (auditorskou společnost), nikoli na členy jeho sítě. Přitom je obvyklé, že auditorské společnosti, jak mezinárodní, tak ryze české, působí v rámci sítí nebo holdingů s poradenskými společnostmi. Praktický dopad omezení neauditorských služeb tímto stropem lze tudíž odhadovat jako mizivý.



Vím, že rotace auditorů je horší než výměna manželek, ale neplač, zase se ti vrátím.

Kresba: Ivan Svoboda

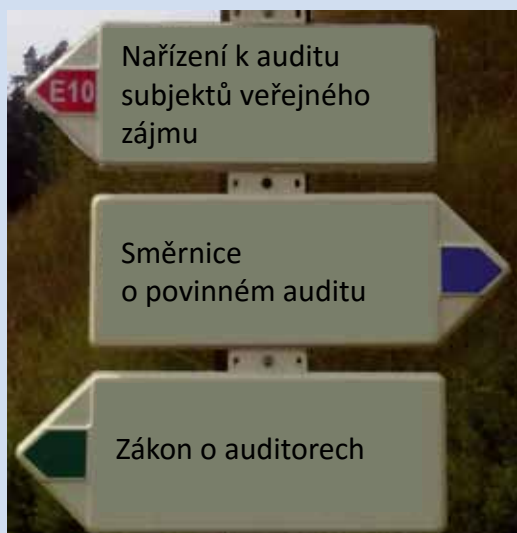
Mnohem výraznější dopad bude mít seznam zakázaných služeb. I když tento seznam do značné míry sleduje linii omezení stanovenou etickým kodexem, jeho povýšení do zákonného předpisu a velmi striktní formulace povedou k tomu, že služby drobného daňového či právního poradenství doprovázející audit přestanou být poskytovány.

Podceňovat nelze ani efekt povinného schvalování neauditorských služeb výborem pro audit. Na první pohled se to může zdát jako drobná administrativní procedura, jejíž provedení bude snadné. V praxi však bude narážet na řadu problémů. Prvním je ten, že většina členů výboru pro audit je nezávislých,

ve společnosti se nebudou běžně vyskytovat, a je tedy třeba je svolat nebo alespoň obeslat. To není tak jednoduché. Druhou komplikací bude představovat povinnost schvalování pro podniky v rámci skupiny subjektu veřejného zájmu a pro členy sítě auditora tohoto subjektu veřejného zájmu.

Výborem pro audit tak musí být schválena i malá služba pro malou společnost v jiné zemi EU, kterou poskytuje člen sítě členu skupiny. Mnohý finanční manažer bude považovat za jednodušší prostě službu poplat u někoho jiného než žádat o schválení ve vyšších patrech korporátní hierarchie a vystavovat se otázkám typu: „Proč to nezvládnete sami?“, „Není to drahé?“

Rozcestník regulace auditu



Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU

Zákon o auditorech č. 93/2009 Sb. ve znění novel č. 221/2015 Sb., č. 375/2015 Sb. a č. 299/2016 Sb. (sněmovní tisk 759/0)

	Nařízení článek (odst.)	Směrnice článek (odst.)	Zákon o auditorech §
Subjekty veřejného zájmu		2	Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 1a
Povinná rotace	17		43
Povinná rotace – přechod	41		
Výběr auditora	16	37	17, 43
Zákaz smluvních ujednání	16 (6)	37 (3)	17b
Neauditorské služby – strop	4		
Neauditorské služby – schválení	5 (4)		44a, odst. 1, písm. m)
Neauditorské služby – zákaz neauditorských služeb	5		43b
Zpráva auditora	10		
Dodatečná zpráva auditora pro výbor pro audit	11		
Výbor pro audit	4 (3), 5 (4), 6 (2), 11, 16	39	44 až 44b

nebo „Je to opravdu potřeba? Nechceš si to rozmyslet?“. Třetím problémem bude správa celé této agendy. Ta bude u rozsáhlejších skupin velmi zatěžující jak pro auditora, tak pro výbor pro audit. Jistě nebudou výjimkou situace, kdy výbor pro audit rozhodne, že auditor (a jeho síť) dělá jen audit, nic dalšího.

Přezkum řízení kvality zakázky

Přezkum řízení kvality zakázky není úplnou novinkou. V zásadě totiž odpovídá činnosti, které standard ISQC 1 říká kontrola kvality zakázky. Novinkou je povinné uplatnění u všech subjektů veřejného zájmu, nikoli jen u kotovaných společností.

Zprávy auditora

Velkou změnu čekají zprávy auditora. Velmi zajímavou částí zpráv se stane popis nejpodstatnějších rizik, reakce auditora na tato rizika a jeho případné připomínky. Ostatní nové části zprávy auditora budou mít spíše doplňkový charakter a přinesou uživateli informaci o jmenování auditora, délce jeho angažmá a poskytovaných neauditorských službách.

Klíčovým materiálem pro hodnocení auditu bude neveřejná dodatečná zpráva určená výboru pro audit. Auditor v ní bude muset výbor pro audit seznámit s řadou informací o průběhu auditu, použité metodice a svých zjištěních.

Výbory pro audit

Nové požadavky na výbory pro audit se objevily již v souvislosti s novelou zákona o účetnictví. Nyní se však požadavek na nezávislé a odborné obsazení výborů pro audit promítá také do řady povinností a pravomocí výboru. Kromě již zmiňovaného schvalování neauditorských služeb a projednávání dodatečné

zprávy auditora je to hlavně odpovědnost za výběrové řízení na auditora.

Subjekty s majetkovou účastí státu

Tato kategorie účetních jednotek se neobjevuje v zákoně o auditorech nově, známe ji již od novely doprovozázející změny zákona o účetnictví, kdy jí byla dána povinnost zřídit výbor pro audit. Teprve nyní však dostali auditoři subjektů s majetkovou účastí státu konkrétní povinnosti. Povinností je informovat výbor pro audit o nezávislosti auditora, poskytnutých neauditorských službách a připravit pro něj dodatečnou zprávu s obsahem odpovídajícím dodatečné zprávě u subjektů veřejného zájmu. Stát si jako vlastník těchto subjektů vybírá z dlouhého seznamu specifických požadavků na povinný audit subjektů veřejného zájmu ty, u nichž je přesvědčen, že opravdu posílí správu a řízení obchodních korporací s většinovou majetkovou účastí státu či státních podniků. Je jen logické, že pokud obsadím výbor pro audit nezávislými odborníky a poskytnu jim řadu informací pro jejich rozhodování, nemusím stanovovat další regulační požadavky. Ty mi totiž tito odborníci ušijí na míru konkrétní situaci a konkrétním podmínkám.

Stanislav Staněk

Ing. Stanislav Staněk je samostatným auditorem a poradcem. Působil 24 let ve společnosti Deloitte, především jako partner odpovědný za audit. Od roku 2004 se také angažuje ve volených orgánech Komory auditorů ČR. V letech 2012–2014 byl viceprezidentem Komory auditorů a v současné době působí jako člen výkonného výboru.



Dopad reformy auditu na kontroly kvality práce auditorů



Monika Vítová

V životě býváme všichni někdy překvapeni, jak rychle ubíhá čas. Co se týká reformy auditu, lze tento jev zřejmě bez váhání potvrdit. Ani dva roky nestačily na to, aby byly požadavky zmíněné reformy reflektovány v našich zákonech.

Nemá však smysl plakat nad rozli-
tým mlékem a fakt, že 6. září 2016 prezident podepsal novelu zákona o auditorech, nám dává jistotu, že od 1. října 2016 se není nač vymlouvat.

Jak auditoři, tak profesní organizace a dohledový orgán mají v rukách všechny potřebné nástroje a z povinnosti uvést reformu auditu do praxe se nevyvážá.

Proč reforma?

Není ničím neobvyklým, že po určité době je v každé profesi potřeba něco zreformovat. Je to obvyklý běh času a okolností, nemůžeme se jen tak spokojit s tím, co bylo zavedeno před pěti, deseti či dvaceti lety. Audit není výjimkou, byť současná reforma má přece jen trochu komplexnější příčiny.

Připomeňme jen krátce události minulého desetiletí, které generovaly důvody vedoucí k potřebě něco v auditu, a nejen v něm, změnit.

Apetit bank dělat byznys a akceptovat horší rating dlužníka a nízké úrokové sazby (fixované často jen krátkodobě) na jedné straně, přebytek úspor investorů a limitovaná dostupnost investic s rozumným výnosem na straně druhé, to vše kombinované s nabídkou strukturovaných cenných papírů (ve jménu diverzifikace mnohdy s dobrým ratingem od renomovaných ratingových agentur) se důkladně promíchalo do velmi toxického koktejlu.

Všechny okolnosti motivovaly k životu na dluh, který byl levný a dostupný.

Výstavba podpořená poptávkou po nemovitostech předešla samu sebe až tak, že nakonec vedla k poklesu cen nemovitostí.

Následovalo opatření amerického Federálního rezervního systému (FED) zvyšující úrokové sazby, které přirozeně vedlo k nárůstu nákladů hypoték. Růsty ostatních nákladů na bydlení a klesající cena nemovitostí vedla mnohé hypoteční dlužníky pomalu (nebo spíš rychle) a jistě k neschopnosti své závazky splácet.

Rok 2007 v USA přinesl kolaps trhu s hypotékami. Této situaci jsme si zvykli říkat hypoteční krize. Neschopnost splácet však měla mnohem horší

důsledky než jen nedobytné pohledávky bank a náklady pojišťoven. Z cenných papírů vlastněných investory se staly bezcenné cetky a efekt toxických dluhů se násobil.

Na konci tohoto řetězce byly pády světových bank, kolaps akciových trhů, obecná panika, omezení investic a dostupnosti financování. A je tu finanční krize volně přecházející v krizi ekonomickou.

Každá krize po počáteční panice a šoku vede k otázkám, které často začínají „Proč? Kdo? Jak? Proč se to stalo? Kdo za to může? Jak z toho ven a jak se poučit do budoucna?“.

Při zodpovídání druhé otázky byly hledány příčiny na úrovni správy a řízení finančních institucí, v politikách centrálních bank, ve způsobu práce a hodnocení ratingových agentur, dohledových orgánů, ve zkušenostech a informovanosti investorů a v neposlední řadě v práci a výstupech auditorů.

V roce 2010, tedy zhruba dva roky poté, co jsme i my v České republice začali významněji vnímat důsledky světové krize, byla Evropskou komisí představena tzv. Zelená kniha – Politika v oblasti auditu. Tímto krokem začala několikaletá cesta lemovaná širokou diskuzí, do které byli kromě auditorů zapojeni např. i regulátoři, zákonodárci a sdružení podnikatelských subjektů.

Často probíranými tématy byly otázky nezávislosti auditorů, rozsah a vypovídací schopnost výstupů auditorů a jejich srozumitelnost pro uživatele a v neposlední řadě i riziko koncentrace auditorského trhu.

Téměř čtyři roky trvalo, než z této diskuze vzešel reálný výstup v podobě Směrnice¹ a Nařízení². Další dva roky měly členské státy na to, aby požadavky Směrnice transformovaly do své legislativy. Nařízení je účinné od 17. června 2016.

Proč tak dlouhý úvod? Proto, abychom si připomněli, že v dnešním globálním světě vše souvisí se vším. Ve světě virtuální reality často rozhodujeme o velkých penězích a špatná rozhodnutí malé skupiny mohou velmi snadno negativně dopadnout na nás všechny. Je tedy potřeba, abychom rozhodnutí, která činíme o investicích, financování, ale i v rámci běžného řízení firem, měli možnost činit na základě srozumitelných, spolehlivých a přiměřeně úplných informací. V této skládačce hrajeme všichni svou roli – zákonodárci, regulátoři, ratingové agentury, auditoři, ale samozřejmě i ti, kdo rozhodnutí činí. Ti by vždy měli být odborně způsobilí natolik, že budou mít ambici rozumět tomu, o čem rozhodují.

¹ Směrnice 2014/56/EU, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES

Změna právních předpisů v České republice

Nyní však již dost filozofických úvah. Pojďme zpět do českých auditorských vod.

Od října je účinná novela zákona o auditorech, která transponuje Směrnici do českého právního řádu.

O důsledcích a praktických otázkách implementace nových požadavků českých a evropských norem v oblasti auditu se v posledních dvou letech hodně diskutovalo a je jasné, že ne všechny otázky jsou v tuto chvíli jasně zodpovězeny. Určitě nás všechny čeká mnoho výkladových i aplikačních problémů, které budeme muset překonat.

Pryč je doba, kdy si auditorská profese při své činnosti a samosprávě vystačila s omezeným počtem zákonů. K zákonu o auditorech a správnímu řádu se postupně přidal kontrolní řád a dnes se situace ještě zkomplikovala. Pro řešení praktických otázek spojených s auditu, jejich prováděním a kontrolou je potřeba respektovat i Nařízení, které je přímo účinné a jehož ustanovení nejsou přejímána do zákona.

Odpovědnost Rady pro veřejný dohled nad auditem v systému zajištění kontroly kvality auditů

Tento článek dnes píšu v dresu Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), a proto bych se chtěla na těchto stránkách věnovat dopadu reformy především na kontroly kvality práce auditorů.

Rada pro veřejný dohled nad auditem vznikla již v roce 2009 v důsledku účinnosti zákona 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen Zákon), jehož hlavním úkolem bylo implementovat Směrnici Evropského parlamentu a Rady o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek³. Cílem vzniku Rady bylo vytvoření nezávislého dohledového orgánu posazeného mimo strukturu profesní organizace.

Až do letošního roku vykonávala RVDA veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory auditorů ČR⁴.

V praxi to znamenalo, že nebyl nastaven žádný přímý kontrolní mechanismus mezi RVDA a auditorem. RVDA dohlížela na kontroly kvality prováděné komorou a byla odvolacím orgánem proti jejím rozhodnutím.

V důsledku požadavků Nařízení a novely Zákona z roku 2016 dochází k významnému posunu role Rady především v oblasti systému zajištění kvality auditů u auditorů subjektů veřejného zájmu (SVZ).

S účinností aktuální novely zákona o auditorech je RVDA určeným příslušným orgánem dle Nařízení a jako taková je přímo odpovědná za řízení a provádění

kontrol kvality u auditorů provádějících povinný audit alespoň jednoho SVZ. Tuto povinnost RVDA naplňuje prostřednictvím jednoho ze svých orgánů, a sice Kontrolního výboru.

V praxi to tedy znamená, že některé kontroly kvality budou nadále prováděny Dozorčí komisí KA ČR, ale některé přejdou do kompetence RVDA. Cílem změn bylo zajištění větší nezávislosti těchto kontrol u auditorů významných účetních jednotek.

Rozdvojení systému kontrol kvality vyžaduje rozdělení auditorů na dvě skupiny, a tudíž je potřeba dobře chápat jednotlivé definice.

Subjekty veřejného zájmu

Začneme tedy definicí SVZ, která od roku 2009 prošla určitým vývojem a zároveň se ze zákona o auditorech přenesla do zákona o účetnictví⁵.

Paragraf 1a zákona o účetnictví říká, že subjektem veřejného zájmu jsou účetní jednotky se sídlem v České republice splňující následující parametry:

1. obchodní společnosti emitující investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu,
2. banky a spořitelny a úvěrní družstva,
3. pojišťovny a zajišťovny,
4. penzijní společnosti,
5. zdravotní pojišťovny.

Už první bod indikuje, že si při určování toho, zda účetní jednotka je či není SVZ (ne každý emitent cenných papírů musí být SVZ), nevystačíme pouze se zákonem o účetnictví, ale pro definici evropského regulovaného trhu budeme muset sáhnout do zákona o podnikání na kapitálovém trhu⁶. Ten nás pak odkáže na seznam regulovaných trhů členského státu EU. Seznam je zveřejněn na stránkách České národní banky, která uzavírá kolečko a přebírá seznam z Úředního věstníku Evropské unie.⁷



³ Směrnice 2006/43/ES ze dne 17. 5. 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

⁴ § 37 a) Zákona

⁵ Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví

⁶ Zákon 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu

⁷ Viz www.cnb.cz; Dohled a regulace > Seznamy a evidence > Ostatní seznamy

Skutečnost, že konkrétní účetní jednotka je SVZ, má své důsledky jak na jejího auditora, tak i na tuto účetní jednotku, a to nejen v oblasti zajištění kvality auditu, ale i např. v povinnosti zřídit auditní výbor.

Auditor SVZ

Zdálo by se, že pokud máme jasnou, dobře identifikovanou skupinu SVZ, určit množinu jejích auditorů je už velmi jednoduché. Bohužel se obávám, že následující řádky dokazují spíše opak.

Zákon rozděluje auditory na ty, kteří provádějí povinný audit alespoň jednoho SVZ, a na auditory, kteří neprovádějí povinný audit SVZ.⁸

V případě auditora, který provádí audit svým jménem a na svůj účet (auditor-OSVČ), je situace přehledná. Pokud takovýto auditor provádí povinný audit SVZ, je auditorem provádějícím povinný audit alespoň jednoho SVZ (OSVČ).

Komplikovanější situace nastává u auditorských společností, které zaměstnávají více statutárních auditorů a jen někteří z nich provádějí jménem auditorské společnosti povinný audit SVZ.

Auditorská společnost, jejímž jménem je prováděn povinný audit alespoň jednoho SVZ, je auditorem SVZ (A).

Jednotliví statutární auditori zaměstnaní touto auditorskou společností však mohou mít do budoucna různý statut a mohou tak spadat pod různé režimy kontrol kvality.

Statutární auditori, kteří jménem auditorské společnosti provádějí povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu, jsou považováni za auditory SVZ (A1).

Statutární auditori, kteří jménem stejné auditorské společnosti provádí povinný audit pouze ostatních účetních jednotek, nejsou považováni za auditory SVZ (A2).

Zásadní pro určení statutu auditora je také to, zda je předmětem jeho práce povinný audit nebo jiná auditorská činnost. Statutární auditor provádějící jménem auditorské společnosti pro SVZ pouze auditorskou činnost jinou než povinný audit není auditorem SVZ (A3).

Pro účely kontroly kvality je nutné také testovat lhůty. Podle § 24 (5) Zákona je totiž auditor auditorem provádějícím povinný audit alespoň jednoho SVZ po dobu 3 nebo 6 let od počátku účetního období, za které tento povinný audit u SVZ provedl.

V praxi to znamená, že pro účely nastavení režimu kontrol kvality kontrolních orgánů není důležitý pouze statut quo, ale je potřeba testovat až 6 účetních období auditovaných subjektů.

Pro relevanci lhůty v délce 3 nebo 6 let je pak dále potřeba zanalyzovat portfolio auditovaných SVZ, zda

jde o účetní jednotky, které plní kritéria pro malé či střední účetní jednotky, nebo nikoliv.⁹

Systém zajištění kvality auditu a kompetence při provádění kontrol kvality

S pojmem systém zajištění kvality pracuje Zákon v § 24 a § 24a – i. Předmětem těchto paragrafů jsou především požadavky týkající se organizace a provádění kontrol kvality, zajištění jejich nezávislosti a požadavky kladené na kontroly kvality.

V těchto odstavcích je provedena adaptace národního právního řádu na požadavky Nařízení a vyplývá z nich, že kontroly kvality u auditorů, kteří provádějí povinný audit alespoň jednoho SVZ, organizuje a řídí Kontrolní výbor RVDA. U těch auditorů, kteří neprovádějí povinný audit SVZ, pak kontroly kvality organizuje KA ČR.

Důvodová zpráva k novele Zákona pak vysvětluje, jak řídit kompetence u kontrol kvality v případech, kdy auditor provádí povinný audit jménem auditorské společnosti. V podstatě důsledně aplikuje již zmíněnou definici, a přestože jsou auditori zaměstnanci stejné auditorské společnosti, u jednoho by měla být provedena kontrola kvality Kontrolním výborem RVDA (A1) a u druhého pak Dozorčí komisí KA ČR (A2).

To znamená, že auditorské společnosti, které zaměstnávají všechny typy statutárních auditorů (A1, A2, A3), budou muset strpět dvojí kontrolu kvality.

Je jasné, že největší výzvou u kontrol kvality prováděných u auditorských společností, které jsou auditorem SVZ, tedy bude minimalizace duplicit úkonů prováděných různými kontrolními orgány a efektivita těchto kontrol.

Dobrou zprávou nejen pro auditorské společnosti snad je to, že Zákon předpokládá sdílení informací z kontrol mezi KA ČR a RVDA a zároveň vytváří požadavek pouze na jeden plán všech kontrol, který sestavuje RVDA.

S účinností novely zákona o auditorech přichází i nová povinnost pro auditorské společnosti a statutární auditory vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet (§ 43 odst. 6). Zákon dává auditorským společnostem a auditorům-OSVČ povinnost tuto skutečnost neprodleně oznámit RVDA. Tato povinnost umožní Kontrolnímu výboru s významným předstihem identifikovat skupinu auditorů a auditorských společností SVZ a tím i lépe plánovat a koordinovat jednotlivé činnosti s KA ČR.

Měli bychom tedy mít k dispozici základní předpoklady pro to, aby byly kontroly kvality prováděny efektivně jak z hlediska auditorských společností, tak i z pohledu kontrolních orgánů a jim svěřených zdrojů.

To, jak budou kontroly u auditorských společností podléhajících kontrolám kvality obou kontrolních orgánů prováděny z hlediska časové návaznosti, sdílení

⁸ Např. §24 (4) d)

⁹ §1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví



informací mezi kontrolními orgány, požadavků na auditorské společnosti apod., je v současné době předmětem diskuzí a mnohé ukáže až praxe.

Kontroloři kvality RVDA

RVDA získala odpovědnost za provádění kontrol kvality u auditorů SVZ, bylo tedy nutné zajistit dostatečné odborné kapacity pro tyto kontroly. Během posledních měsíců se RVDA podařilo sestavit vlastní oddělení kontroly kvality. Pro specifické oblasti jednotlivých auditů chceme spolupracovat s experty na konkrétní oblasti jako například pojistnou matematiku, právo nebo IFRS. Stejně tak Kontrolní výbor v současném obsazení nabízí zkušenosti v oblasti auditu, kontrol kvality, práva a účetnictví.

Metodika provádění kontrol a procesní kroky kontrol kvality

K tomu, aby mohly kontroly kvality fungovat, je potřeba mít metodické nástroje. RVDA pro kontroly kvality u auditorů provádějících povinný audit SVZ plánuje využívat metodiku kontrol vytvořenou na evropské platformě dohledových orgánů – European Audit Inspection Group, EAIG.

Metodika CAIM (Common Audit Inspection Methodology) představuje sadu velmi detailních dotazníků, které jsou rozděleny na část věnovanou systému řízení kvality nastaveného auditorskou firmou a jejím vedením a na část věnující se specifickým požadavkům na spis auditora.

Mám-li přiblížit podstatu CAIM, viděla bych ji rozsahem i formou podobnou kontrolám kvality, na které jsou interně zvyklé firmy v rámci nadnárodních sítí. Velký důraz je kladen na systém, kulturu auditorské firmy, dodržování principů správně provedeného auditu počínaje akceptací zakázky, zvolením vhodného týmu vč. expertů, dále na zajištění nezávislosti auditorů, vzdělávání auditorů, dostatečnost kapacit poskytnutých na příslušný audit, přístup k rizikům apod.

Dá se tudíž předpokládat, že svým rozsahem a detailem budou kontroly RVDA jak pro auditory, tak pro kontrolory kvality náročnější, než možná byli doposud zvyklí ze strany KA ČR.

Přestože má KA ČR pro provádění vlastních kontrol kvality zavedené postupy a vytvořené metodické pomůcky, je nasnadě, že v dlouhodobém horizontu by se měly metodiky a postupy mezi KA ČR a RVDA sblížovat.

V obecné rovině se bude provádění kontrol kvality ze strany RVDA řídit požadavky zákona 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád). Některé konkrétní kroky provádění kontrol kvality jsou pak také popsány

v interním předpisu RVDA – Řád pro provádění kontrol kvality, který bude dostupný na stránkách RVDA.

Na závěr bych se znovu ve filozofické rovině vrátila k termínu systém zajištění kvality. Zákon tento pojem v § 24 používá především v kontextu kontrol kvality auditorské činnosti.

Domnívám se však, že nelze zajistit žádoucí kvalitu auditu pouze následnými kontrolami a je potřeba systém zajištění kvality vnímat širěji. Kontrola kvality práce auditorů jako taková je dle mého názoru pouze jedním z prvků správně fungujícího systému zajištění kvality auditů, a sice tím posledním nebo možná předposledním v řadě.

Cíl kontrol kvality je zjistit, zda auditor dělá svoji práci podle příslušných zákonných a profesních předpisů a zda se lze na jeho výstupy spoléhat. Výstupem kontrol kvality je pak zpětná vazba auditorovi, ať už pozitivní, nebo negativní, ústící případně v disciplinární kroky v souladu se Zákonem.

Osobně bych ráda, pokud bychom všichni nejdříve sami sebe přesvědčili, že každý systém je tak silný, jak silný je jeho nejslabší článek. Účinný systém zajištění kvality nelze budovat či posilovat tak, že budeme izolovaně zlepšovat kontroly kvality a nebudeme se bavit o vzdělávání auditorů, o primární a trvalé zodpovědnosti statutárních auditorů a auditorských společností, ale i o zodpovědnosti vedení účetních jednotek, o funkčnosti a efektivnosti výborů pro audit či orgánů plnicích v rámci SVZ ekvivalentní funkce. Stejně tak je potřeba činit osvětu směrem k uživatelům a příjemcům auditorských zpráv, aby i oni vytvářeli smysluplný tlak na jejich kvalitu a zvyšování jejich přidané hodnoty a sami prokazovali ambici rozumět výstupům auditorů.

Doufám, že tyto cíle nejsou nereálné.

Monika Vítová

Ing. Monika Vítová po absolvování VŠE v roce 1997 nastoupila do KPMG, kde pracovala 14 let až do roku 2011 v oddělení auditu. Je členkou profesní organizace ACCA. V roce 2007 se stala statutárním auditorem (z důvodu spolupráce s RVDA v roce 2015 požádala o zánik auditorského oprávnění) a ve stejném roce byla zvolena do Dozorčí komise KA ČR. Členkou a později místopředsedkyní této komise byla do roku 2014. Při práci v Dozorčí komisi KA ČR načerpala praktické zkušenosti s prováděním kontrol kvality u auditorů. Na praxi auditora a zkušenosti z kontrol kvality od roku 2014 navazuje při spolupráci s Radou pro veřejný dohled nad auditem, kde je v současné době předsedkyní Kontrolního výboru. Tento výbor od října letošního roku v souladu se zákonem o auditorech kromě jiného organizuje a řídí kontroly kvality u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu.

Dodatečná zpráva pro výbor pro audit



Karel Charvát

Nová zpráva

Většina dosavadních požadavků na auditory v oblasti komunikace s výbory pro audit byla shrnuta zejména ve standardu ISA 260 *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky* a dále přehledně v jeho příloze 1, která odkazuje na další specifické požadavky v ISQC 1 a ostatních standardech.

Novela zákona o auditorech (č. 93/2009 Sb.) přinesla novou povinnost auditorům, kteří provádějí povinný audit u subjektů veřejného zájmu (SVZ), popřípadě u některých subjektů s majetkovou účastí státu (SMUS), které povinně ustavují výbor pro audit. Pro tyto subjekty bude auditor povinen vyhotovit a projednat s výborem pro audit tzv. dodatečnou zprávu (DZ), která řadu dosavadních povinností auditora týkajících se komunikace s osobami pověřenými správou a řízením sloučí do jednoho dokumentu.

Název „dodatečná“ byl pravděpodobně použit s ohledem na již existující povinnost informovat jednou ročně písemně členy výboru pro audit o poskytnutí neauditorských služeb, potvrdit svou nezávislost a průběžně informovat o významných skutečnostech vyplývajících z auditu (dosavadní § 45).

Příjemcem zprávy bude výbor pro audit. Pouze ve výjimečných případech, kdy nejvyšší orgán nejmenuje členy výboru, bude směřována členům kontrolního orgánu účetní jednotky.

Ukotvení v novele

Český zákonodárce převedl DZ do novely z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, ve kterém je i obsahově vymezena v článku 11. Ačkoli se povinnost vyhotovit DZ v nařízení vztahuje pouze na SVZ, v našich podmínkách je rozšířena i na SMUS (§ 44c).

Pro auditory SVZ novela ovšem dodatečnou zprávu zmiňuje v podstatě vždy nepřímou a povinnost sestavení je nutno dovodit z několika odkazů. Mezi tyto odkazy patří § 44aa odst. 2 o možnosti předávání DZ jiným orgánům dozoru, § 49b písm. l–n o správních delikttech a § 43b odst. 1 o neauditorských službách. Tato ustanovení jsou podrobněji popsána dále.

Pro auditory SMUS je situace o dost přehlednější, neboť povinnost je jednoznačně uvedena v § 45 odst. 2 novely.

Účinnost a forma

Dle přechodných ustanovení bude první DZ sestavována pro účetní období začínající po 17. červnu 2016. Jelikož má být předložena výboru pro audit

nejpozději k datu zprávy auditora, pak, nepočítáme-li zkrácené účetní období, lze její první exempláře očekávat u účetních jednotek s koncem období k 30. červnu 2017, nejčastěji pak na počátku roku 2018, kdy budou dokončovány audity za období k 31. prosinci 2017.

Pro DZ zákon vyžaduje písemnou formu pro oba typy příjemců. Dá se tudíž očekávat, že v praxi budou existovat dva přístupy, tj. rozšíření stávajícího potvrzení nezávislosti, nebo vytvoření samostatného dokumentu. Délka DZ a míra jejího detailu je na odborném úsudku auditora.

Obsah dodatečné zprávy

Pro obsahové vymezení DZ zvolil zákonodárce dvojí způsob informování, a to dle typu příjemce. Pro SVZ je to formou odkazu na článek 11 nařízení, tj. jednotlivé body by si auditor měl najít v něm, pro SMUS úplným výčtem v § 45. Vzhledem k téměř dokonalému překryvu těchto požadavků má tak i auditor SVZ ušetřenou práci s listováním v nařízení. Výraz „téměř dokonalému“ jsem použil záměrně, neboť rozdíly lze přeci jen najít v povinnosti auditora SVZ, který musí navíc:

- a) vysvětlit výsledky provedeného povinného auditu, což auditor SMUS teoreticky nemusí; a
- b) potvrdit nezávislost na účetní jednotce i za členy vyššího i nižšího vedení společnosti provádějící povinný audit.

Jednotlivé body považuji pro auditora za srozumitelné, a tudíž nepotřebuji dle mého názoru delší komentář. Rád bych ale upozornil na některé body, ve kterých by mohlo dojít k interpretační či jiné nepřesnosti nebo které mohly být dosud v komunikaci s výbory přehlédnuty:

- a) **prohlášení o nezávislosti (dle typu příjemce);**
Zde není rozdílu proti dosavadnímu požadavku zákona nebo ISA 260 odst. 17.
- b) **pokud povinný audit prováděla auditorská společnost, musí být ve zprávě uvedeni jednotliví klíčoví auditorští partneři zapojení do daného auditu;**
- c) **informace o případné skutečnosti, že statutární auditor nebo auditorská společnost přijali opatření k tomu, aby některou z jejich činností provedl jiný statutární auditor nebo auditorská společnost, kteří nejsou členy téže sítě, nebo že využili práce externích odborníků, a dále potvrzení o nezávislosti poskytnuté daným jiným statutárním auditorem nebo auditorskou společností nebo externím odborníkem;**
- d) **popis povahy, frekvence a rozsahu komunikace s výborem pro audit nebo orgánem, který v auditovaném subjektu plní rovnocenné funkce,**

s řídicím orgánem a správním nebo dozorčím orgánem auditovaného subjektu, včetně termínů jednání s těmito orgány;

Z hlediska práce auditora a jeho komunikace s výborem pro audit považují tento bod za velmi důležitý. Vzhledem k působnosti a povinnostem členů výboru (např. § 44a) a možnosti postoupit DZ externím dozorovým subjektům (§ 44aa) bude pro auditora nezbytné, aby členy upozornil na tento bod, neboť popisuje nejen kvantitu, ale indikuje i kvalitu komunikace se statutárním auditorem. Asi nebude v zájmu výboru obdržet zprávu, ve které auditor uvede, že komunikoval pouze emailem, bez obdržené odpovědi a dvakrát za rok. A s ohledem na průběh auditu ji jen stěží půjde „dohnat“ ke konci auditu.

- e) **popis rozsahu a časového rozvrhu auditu;**
Již nyní požadováno dle ISA 260 odst. 15, kdy možné oblasti a míra detailu jsou uvedeny v související aplikační části.
- f) **popis rozdělení úkolů mezi statutární auditory nebo auditorské společnosti, pokud byl jmenován více než jeden auditor nebo auditorská společnost;**
- g) **popis použité metodiky, včetně toho, které kategorie rozvahy byly ověřovány přímo a které byly ověřovány na základě kontroly systému a souladu, včetně vysvětlení případných podstatných změn váhy věcné kontroly a kontroly souladu v porovnání s předchozím rokem, a to i v případě, že byl povinný audit v předchozím roce proveden jiným statutárním auditorem či auditory nebo auditorskou společností či společnostmi;**
S jakou mírou přesnosti bude rozvaha rozebrána na jednotlivé položky, bude ovlivněno zejména vyšší hladiny významnosti. Určení rozvrhové základny, podle které bude auditor určovat váhy kontroly a posuzovat jejich změny, bude na úsudku auditora, který by měl ve zprávě popsat.
- h) **kvantitativní úroveň významnosti použitou při provedení povinného auditu pro účetní závěrku jakožto celek a případně úroveň či úrovně významnosti pro konkrétní kategorie transakcí, zůstatků účtů nebo údajů, jakož i kvalitativní faktory zohledněné při stanovování úrovně významnosti;**
- i) **vyhodnocení a vysvětlení událostí nebo okolností, které byly zjištěny v průběhu auditu a jež by mohly vyvolat podstatné pochybnosti o předpokladu dalšího trvání podniku, a otázky, zda tyto události nebo okolnosti představují významnou nejistotu, a dále souhrnné informace o všech zárukách, doporučujících prohlášeních, závazcích veřejného zásahu a dalších podpůrných opatřeních zohledněných při hodnocení předpokladu dalšího trvání podniku;**

Tato sekce by měla být ve věcném souladu s informacemi, které se objeví v příloze v účetní závěrce a zprávě auditora, a i doposud měly být komunikovány v souladu s ISA 570 *Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky*. Je na místě připomenout, že revize tohoto standardu nově požaduje, aby auditor posoudil dostatečnost zveřejnění v příloze v situaci, kdy sice existují události nebo okolnosti, které mohly vyvolat pochybnosti o pokračování v činnosti, ale nebyly vedením vyhodnoceny jako takové, že by způsobily významnou nejistotu.

- j) **informace o jakýchkoli závažných nedostatcích systému vnitřní finanční kontroly auditovaného subjektu nebo, v případě konsolidované účetní závěrky, mateřského podniku, jakož i jejich účetního systému. U každého z těchto závažných nedostatků se v dodatečné zprávě uvede, zda tyto nedostatky byly vedením vyřešeny;**
Informace uvedené v tomto bodě měly být auditorem komunikovány již v minulosti (např. dle ISA 265 odst. 9), ale nebylo nutno uvádět, zda již byly vyřešeny.
- k) **informace o veškerých významných záležitostech, které se týkají skutečného nesouladu s právními předpisy nebo stanovami odhaleného v průběhu auditu nebo podezření na takový nesoulad, jsou-li tyto záležitosti pokládány za důležité pro to, aby výbor pro audit mohl plnit své úkoly;**
Zde by opět neměl být rozdíl proti dosavadní povinnosti stanovené ISA 250 odst. 19 a 22.
- l) **informace o použitých metodách oceňování jednotlivých položek v roční nebo konsolidované účetní závěrce včetně případného dopadu jejich změn, jakož i posouzení těchto metod;**
- m) **v případě povinného auditu konsolidované účetní závěrky vysvětlení rozsahu konsolidace a kritérií uplatněných auditovaným subjektem pro vyloučení uplatněných ve vztahu k případným nekonsolidovaným subjektům, jakož i vysvětlení toho, zda jsou uplatněná kritéria v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;**



Rozsahem konsolidace se rozumí vymezení konsolidačního celku. Uplatněním vyloučení se rozumí kritéria pro nezahrnutí do konsolidačního celku. Rozsah konsolidace může být vymezen např. stanovením výše aktiv, vlastního kapitálu nebo výnosů u účetních jednotek.

- n) **uvedení případné auditorské činnosti, kterou v souvislosti s povinným auditem konsolidované účetní závěrky provádí jeden nebo více auditorů ze třetí země, statutárních auditorů ze třetí země, auditorských subjektů ze třetí země nebo auditorských společností ze třetí země, které nejsou členy téže sítě jako auditor konsolidované účetní závěrky;**
- o) **informace o tom, zda auditovaný subjekt poskytl všechna požadovaná vysvětlení a dokumenty;** Negativní vyjádření auditora v tomto bodě by se s vysokou pravděpodobností mělo odrazit i v modifikaci jeho zprávy.
- p) **informace o:**
- i. **případných významných potížích, které se během povinného auditu vyskytly,**
 - ii. **případných významných záležitostech, které byly v souvislosti s povinným auditem projednávány v rozhovorech nebo v korespondenci s vedením, a**
 - iii. **případných dalších záležitostech, jež vyplynuly z povinného auditu a jež mají dle profesionálního úsudku auditora význam pro dohled nad procesem účetního výkaznictví.**

U tohoto bodu také nejde o rozšíření stávajících povinností daných ISA 260. U třetí odrážky je z mého pohledu jen drobný věcný nesoulad bez praktického dopadu mezi požadavky pro SVZ a SMUS. U SMUS auditor sdělí „...významné záležitosti pro zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví“.

Vysvětlení vlivu neauditorských služeb

Další z důležitých a nově požadovaných informací, která bude v DZ auditorem SVZ zdokumentována a vysvětlena, je odhad vlivu poskytnutých neauditorských služeb na ověřovanou (konsolidovanou) účetní závěrku. Závěr auditora by měl odůvodnit, že tyto služby neměly přímý vliv nebo měly samostatně nebo v souhrnu vliv nevýznamný (§ 43b odst. 1).

Dodatečná zpráva – co s ní dělat?

Tuto otázku může sice auditor SVZ nebo SMUS v blízké době slyšet, nicméně s ohledem na zákonem vyžadovanou odbornou způsobilost většiny členů výboru pro audit by neměla být příliš častá. Pro výbor pro audit je to jeden z dokumentů, který je podkladem pro jeho činnost. Auditor je povinen mít tuto zprávu zdokumentovanou ve spise, jakkoli požadavky na DZ pro auditora neznamenají provedení nějakého konkrétního postupu nebo testu navíc.

Z ustanovení novely v části o správních deliktech § 49b písm. l) a m) lze dovodit, že jak auditor, tak i příjemce DZ mohou požádat o její projednání a druhá strana musí vyhovět.

Zpřístupnění dodatečné zprávy třetím stranám

Kromě řídicích a kontrolních orgánů může o postoupení dodatečné zprávy požádat výbor pro audit i ČNB a RVDA. Za správní delikt se považuje i nezpřístupnění dodatečných zpráv novému nastupujícímu auditorovi (§ 49b písm. n).

Závěr

Domnívám se, že u řady subjektů veřejného zájmu i subjektů s majetkovou účastí státu je již v současnosti veden vzájemný dialog mezi výborem pro audit a auditorem v takové kvalitě, že nové požadavky budou prakticky jen jeho formalizací. Novým členům výboru nebo novým auditorům by zpráva mohla pomoci rychleji se zorientovat v problematice účetního výkaznictví účetní jednotky a významných aspektech auditu.

Karel Charvát

Ing. Karel Charvát je partnerem v oddělení auditu ve společnosti KPMG Česká republika Audit. Od roku 2006 je statutárním auditorem. Zaměřuje se na podniky v těžebním, chemickém a potravinářském průmyslu. Absolvoval VŠE v Praze a v roce 2006 získal certifikaci FCCA. Od roku 2010 je členem Výboru pro rozvoj a regulaci profese Komory auditorů ČR.



Výbory pro audit



Martina
Smetanová

Právní předpisy Evropské unie¹ přijaté v roce 2014 a zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů („zákon o auditorech“), ve znění pozdějších předpisů, zavádějí podrobnější požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Cílem těchto právních předpisů je posílení kvality auditu a nezávislosti statutárních auditorů nebo auditorských společností.

Tohoto cíle bude možné dosáhnout mimo jiné podporou otevřeného výběrového řízení v rámci auditorského trhu, ale i zajištěním toho, aby výbory pro audit přijaly svoji roli a odpovědnost.

Subjekty

Povinnost zřídit výbor pro audit je stanovena zákonem o auditorech. Tuto povinnost mají subjekty veřejného zájmu za předpokladu naplnění podmínek uvedených v tomto zákoně a některé subjekty s majetkovou účastí státu, které nejsou subjekty veřejného zájmu. Tyto subjekty mají nejenom povinnost zřídit výbor pro audit, ale musí při jeho činnosti uplatnit i všechny relevantní požadavky na výbory pro audit stanovené zákonem o auditorech.

Definice subjektů veřejného zájmu a jejich seznam stejně tak jako kategorie účetních jednotek jsou od 1. ledna 2016 uvedeny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Za subjekt veřejného zájmu je považována účetní jednotka, která má sídlo v České republice a je:

- obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu
- bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev
- pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven
- penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření
- zdravotní pojišťovnou

Výbor pro audit dále zřizuje účetní jednotka, která není subjektem veřejného zájmu a která je:

- obchodní korporací, která je velkou účetní jednotkou a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci
- obchodní korporací, která je konsolidující účetní jednotkou, která na konsolidovaném základě překračuje k rozvahovému dni alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v § 1b odst. 3 zákona o účetnictví a ve které organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí nebo městská část hlavního města Prahy nakládá samostatně nebo společně s jinou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem, dobrovolným svazkem obcí nebo městskou částí hlavního města Prahy podílem na hlasovacích právech představujícím více než 50 % všech hlasů v obchodní korporaci
- státním podnikem, který je velkou účetní jednotkou
- národním podnikem, který je velkou účetní jednotkou
- státní organizací Správa železniční dopravní cesty, nebo
- obchodní korporací, která je velkou účetní jednotkou, je-li její ovládající osobou účetní jednotka uvedená v písmenech a) až d), rozhodne-li tak její ovládající osoba

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 a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

Posílení nezávislého dohledu

Zřízením výboru pro audit by mělo dojít k posílení nezávislého dohledu nad procesem účetního výkaznictví, správou a řízením, sledováním efektivnosti systému řízení rizik, vnitřních kontrol a vnitřního auditu a nad prováděním povinného auditu. Touto jeho činností nesmí dojít ke snížení odpovědnosti řídicího (statutárního) orgánu za celkové fungování subjektu, včetně vnitřní kontroly, řízení rizik a vnitřního auditu, je-li zřízen. Výbor pro audit nenese odpovědnost za řízení subjektu. Zřízením výboru pro audit nesmí proto dojít k přenesení odpovědnosti kontrolního orgánu za dohled nad výkonem působnosti řídicího orgánu a činností dotyčného subjektu na jiný orgán či výbor.

Publikace Rady pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), která vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory auditorů ČR v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech, založila pracovní skupinu zabývající se problematikou výborů pro audit. Tato pracovní skupina připravuje v rámci své činnosti dvě publikace pro výbory pro audit.

Zpráva o činnosti výboru pro audit

V návaznosti na odpovědnost výboru pro audit uvedenou v zákoně o auditorech a ve snaze o sjednocení přístupu ke zpracování zprávy o činnosti výboru pro audit určené Radě pro veřejný dohled nad auditem připravuje RVDA publikaci s pracovním názvem „Zpráva o činnosti výboru pro audit určená Radě pro veřejný dohled nad auditem“. Cílem této publikace je poskytnout výborům pro audit metodickou pomoc při zpracování zprávy o činnosti určené Radě pro veřejný dohled nad auditem podle § 44aa odst. 3 zákona o auditorech. Publikace bude k dispozici na webových stránkách RVDA nejpozději do konce letošního roku.

Praktická pomůcka pro výbory pro audit – příklady dobré praxe

Druhá publikace s pracovním názvem „Praktická pomůcka pro výbory pro audit – příklady dobré praxe“ je určena nově zřízeným a začínajícím výborům pro audit. Smyslem této pomůcky je poskytnout praktický přehled problematiky výborů pro audit tak, aby tyto výbory mohly přispívat k minimalizaci rizik a poskytovat správné informace jak uvnitř účetní jednotky, tak mimo ni. I u této publikace platí, že bude k dispozici na webových stránkách Rady pro veřejný dohled nad auditem, a to nejpozději do konce tohoto roku.

Nová pravidla pro výbory pro audit

Nová pravidla týkající se složení a kompetencí výborů pro audit se vztahují na účetní období začínající 17. červnem 2016 anebo po tomto datu. Každý výbor pro audit by měl proto posoudit, zda je nutné provést nějaké konkrétní kroky, aby nejenom jeho jednotliví členové, ale i výbor pro audit jako celek byl v souladu s požadavky těchto nových pravidel.

Další informace o činnosti RVDA ve vztahu k výborům pro audit najdete rovněž v rozhovoru s prezidentem RVDA Jiřím Nekovářem v tomto čísle na str. 25.

Martina Smetanová

Mgr. et Mgr. Martina Smetanová pracovala od roku 2001 do roku 2014 v oddělení auditu společnosti Deloitte, kde se specializovala na poskytování služeb klientům z oblasti veřejného sektoru. Od roku 2014 do června 2016 působila na Ministerstvu financí ČR jako vedoucí oddělení Regulace externího auditu. Od července 2016 pracuje jako kontrolor kvality Rady pro veřejný dohled nad auditem. Je členkou Výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, který od roku 2008 spolupracuje s Ministerstvem financí ČR. Spolupracuje se zaměřuje na standardizaci dokumentů určených pro obce, kraje a dobrovolné svazky obcí a na postupy pro provádění přezkoumání hospodaření u těchto účetních jednotek. Věnuje se lektorské a publikační činnosti.



Nová regulace auditu v Evropě



Petr Kříž

Dne 17. června nabylo účinnosti nařízení Evropské unie k regulaci auditu subjektů veřejného zájmu a 21. září byla ve Sbírce zákonů zveřejněna pod číslem 299/2016 Sb. novela zákona o auditorech, která spolu s tímto nařízením představuje zřejmě největší změnu v regulaci klíčových auditů od sametové revoluce. Dovolím si připo-

pomenout, že změny ovlivní především dělbu úloh mezi Komorou auditorů ČR a Radou pro veřejný dohled nad auditem a audity subjektů veřejného zájmu. Obdobné změny nastávají ve všech státech EU, neboť nařízení je přímo platnou právní normou, nicméně členské státy mají možnost upravit řadu ustanovení tzv. národními diskrecemi. Touto cestou se v řadě případů rozhodla i Česká republika. V tomto článku se snažím rozebrat otázku národních diskrecí a přiblížit rozhodnutí, která jednotlivé země přijaly při implementaci tohoto nařízení, byť v době psaní tohoto příspěvku dokončilo transpozici pouze 16 členských zemí.

V úvodu je třeba konstatovat, že řada národních diskrecí má pouze národní dopady, ale některé mají i přeshraniční efekty. Evropské reformě auditu se tedy rozhodně nepodařilo plně sjednotit regulaci auditu, na druhé straně je již jasné, že se nebude realizovat ani opačný extrém: vznik 28 samostatných národních režimů. Zaměříme-li se na klíčové národní diskrece s přeshraničním efektem, je zřejmě tou nejznámější přístup k rotaci auditorů firem při auditu subjektů veřejného zájmu.

Povinná rotace auditorů subjektů veřejného zájmu

Zajímavé je, že pouze pět zemí směřuje k základnímu návrhu Evropské komise, požadujícímu rotaci auditorů firmy po deseti letech – Rakousko, Irsko, Nizozemí, Polsko a Slovinsko. Čtyři státy, a to Bulharsko, Maďarsko, Itálie a Portugalsko, směřují k přísnější úpravě – rotace v rozmezí 7–9 let (Bulharsko 7, Portugalsko 8 nebo 9, Itálie 9, Maďarsko 8 pro banky a pojišťovny) a 17 zemí umožní určitým způsobem prodloužení základního období 10 let, nejčastěji o dalších 10 let na základě veřejného tendru (11 zemí). Za zmínku stojí fakt, že žádná země nepřijala původní návrh Evropské komise požadující rotaci po šesti letech.

Zákaz poskytování služeb auditorem auditovanému subjektu veřejného zájmu

Přestože služby auditora poskytované auditovanému subjektu veřejného zájmu musí být vždy předem schváleny výborem pro audit, obsahuje nařízení rozsáhlý seznam služeb, které není možné poskytovat

vůbec. I v tomto případě dává nařízení EU členským zemím rozsáhlé národní diskrece umožňující jednak tento seznam neomezeně rozšířit, ale též u daňových a oceňovacích služeb umožnit jejich poskytování v případě, že mají nepřímý, nebo sice přímý, ale nevýznamný efekt na auditovanou účetní závěrku. Pro úplnost připomínám, že v oblasti daní ze mzdy a celních poplatků neumožňuje nařízení EU uplatnění této výjimky a že se stejné omezení vztahuje nejen na subjekt veřejného zájmu, ale též na jeho ovládané a ovládané společnosti na území EU.

Cestou zpřísnění seznamu se vydalo pouze Nizozemí, určité diskuse se vedou též v Litvě a v Řecku, ostatní země hodlají minimálně zachovat seznam v původní podobě. Francie, Itálie, Chorvatsko, Slovinsko a Portugalsko mají v plánu zachovat původní seznam a 14 zemí hodlá v plném rozsahu uplatnit možnou výjimku pro daňové a oceňovací služby. Ostatní země tuto otázku stále řeší, eventuálně umožní omezené využití této výjimky.

V tomto případě je zřejmé, že si základní návrh Evropské komise v kombinaci s určitou liberalizací služeb s nevýznamným nebo nepřímým dopadem na účetní závěrku získal rozsáhlou podporu při implementaci v členských zemích a je dobrým základem pro přiměřenou harmonizaci. V otázce přeshraničních efektů je podstatné zmínit výklad Evropské komise, že na každou společnost ve skupině se uplatní omezení a národní diskrece platné v zemi jejího sídla, tj. není možné přenášet národní diskrece na ovládané nebo ovládané společnosti v jiných zemích.

Definice subjektu veřejného zájmu

Paradoxně je klíčová definice pro fungování nařízení EU obsažena nikoliv v tomto nařízení, ale ve směrnici ke statutárnímu auditu. Z ní se tedy dozvíme, na které subjekty se nařízení EU k auditu subjektů veřejného zájmu vztahuje. Minimální definice je obsažena ve směrnici a národní diskrecí je možné k této definici přidat další subjekty na národní bázi. Vzhledem k tomu, že např. omezení neauditorských služeb se dotýká i ovládaných a ovládaných subjektů na území EU, má i tato definice výrazné přeshraniční efekty. To vyplývá z toho, že pokud členská země rozšíří definici o určitý subjekt veřejného zájmu, jeho ovládané i ovládané společnosti na území EU nemohou od svého auditora a společností v jeho síti přijímat neauditorské služby uvedené v seznamu. Mimoto nařízení definuje služby, které nelze poskytovat ovládaným společnostem i mimo území EU. Tyto služby jsou v souladu s Etickým kodexem Výboru pro mezinárodní etické standardy účetních, jediné výrazné rozšíření je úplný zákaz poskytování jakýchkoli účetních služeb auditorem a jeho sítí.

Řada zemí zachovává minimální definici subjektu veřejného zájmu, tj. banky, pojišťovny a kotované společnosti. Většina zemí však dala přednost rozšíření této definice, ať už o velké společnosti, společnosti ovládané státem nebo regulované finanční instituce. Přístup Česka, které novelou zákona o účetnictví již na podzim loňského roku omezilo rozsah subjektů veřejného zájmu na uvedené tři povinné kategorie plus penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny, je z pohledu evropského průměru spíše konzervativní a jasně opodstatněný rozsahem finančních prostředků, které tyto společnosti obhospodařují a spravují. V této souvislosti je třeba vyjasnit, že v souladu se stanoviskem Evropské komise se pobočky zahraničních bank a pojišťoven nepovažují za samostatné subjekty veřejného zájmu, ale za součást subjektů veřejného zájmu v mateřském státě. Obdobně nejsou na rozdíl od předchozí české právní úpravy subjekty veřejného zájmu penzijní fondy, ale pouze penzijní společnosti, které je spravují.

Obsah zpráv

Pro zprávy auditora o auditu kotovaných společností vyžadují Mezinárodní standardy auditu v případě účetních období končících po 15. prosinci 2016 tzv. rozšířenou zprávu, a to o klíčové záležitosti auditu. Pro všechny audity se pak celosvětově mění struktura zprávy auditora, která nově začíná výrokem, po němž následují ostatní odstavce v předepsaném členění. Pro audity účetních závěrek subjektů veřejného zájmu za účetní období začínající po 17. červnu 2016 vyžaduje nařízení EU další náležitosti, ale v případě klíčových záležitostí auditu jsou mezinárodní standardy s nařízením EU plně slučitelné. Ve většině případů tedy za rok 2016 dojde ke změně zprávy auditora vyvolané Mezinárodními standardy auditu a o rok později, tedy za rok 2017, dojde k rozšíření povinnosti uvádět klíčové záležitosti auditu nejen pro kotované společnosti, ale pro všechny subjekty veřejného zájmu a k doplnění této zprávy o další náležitosti vyžadované nařízením. Zcela novou zprávou v případě auditu subjektů veřejného zájmu bude zpráva auditora pro výbor pro audit, která bude obsahovat vzhled do přístupu k auditu, řešení auditních rizik i informace o zjištěných nedostatcích a jejich vlivu na audit a kontrolní systém. Obdobně dochází k rozšíření a úpravám zprávy o průhlednosti auditorských společností ověřujících účetní závěrky subjektů veřejného zájmu za účetní období začínající po 17. červnu 2016. Tyto zprávy, v případě kalendářního roku 2017, budou mít nový obsah, na jejich zpracování však mají auditoři nově čtyři měsíce namísto původních tří. V případě těchto tří zpráv umožňuje nařízení EU formou národních diskrecí upravit a rozšířit jejich obsah o další požadavky. Česko obdobně jako většina ostatních členských států žádné rozšíření těchto požadavků nepožaduje.

Závěr

Národní diskrece umožňují členským zemím EU významně modifikovat reformu auditu v EU. Členské státy tak mohou výrazným způsobem zkomplikovat dodržování regulačních pravidel pro přeshraniční podnikatelské skupiny a nadnárodní společnosti, a to zejména v případě, kdy ve svých strukturách mají více subjektů veřejného zájmu. Z průběhu jednání o konečné podobě reformy auditu je však zřejmé, že Evropská komise by nebyla schopna prosadit schválení reformy, pokud by neakceptovala řadu národních diskrecí, na nichž členské státy trvaly. Důsledkem této situace je roztříštěnost právní úpravy. Převážná část členských zemí je však nutno připsat k dobru skutečnost, že většinu národních diskrecí nevyužila a usilovala o nalezení takové regulatorní úpravy, která nebude přeshraniční spolupráci významněji komplikovat. Česká republika do této skupiny rozhodně patří a je jen škoda, že to samé nelze konstatovat o všech členských státech EU.

Petr Kříž

Ing. Petr Kříž, FCCA je partnerem ve společnosti PwC, kde pracuje od roku 1991. Od prosince 2014 je prezidentem Federace evropských účetních (FEE), kde předtím působil jako zastupující prezident a viceprezident odpovědný za oblast účetního výkaznictví. V letech 2001–2004 byl prezidentem Komory auditorů ČR. Je také členem Komise pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu Rady pro veřejný dohled nad auditem, vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze a správní rady Univerzity Karlovy.



Rozhovor s Jiřím Nekovářem, prezidentem Rady pro veřejný dohled nad auditem

O změnách, které přinesla nová regulace auditu

Novela zákona 93/2009 Sb., o auditorech, která vstoupila v účinnost v říjnu 2016, významně změnila postavení a úlohu Rady pro veřejný dohled nad auditem. Můžete vysvětlit auditorům, v čem spočívají tyto změny?

Předně nutno poznamenat, že tyto změny představují menší revoluci v postavení Rady, které zůstávalo s drobnými výjimkami prakticky neměnné od jejího vzniku v roce 2009 a bylo omezené na výkon veřejného dohledu nad činností Komory auditorů. Nově Rada získává postavení tzv. příslušného orgánu ve smyslu nařízení č. 537/2014, s čímž souvisí poměrně významné výkonné kompetence. Ty se věcně týkají zejména organizace a provádění kontrol kvality a samozřejmě souvisí i s oprávněními Rady k projednávání správních deliktů a ukládání sankcí ve správním řízení. V tomto ohledu však nutno zdůraznit, že se popsané změny budou týkat zejména auditorů, kteří mají mezi svými klienty alespoň jeden subjekt veřejného zájmu, v ostatních případech si své stávající pravomoci nadále podrží Komora auditorů jako samosprávná organizace. Přebíráme tedy část úloh, které doposud vykonávala Komora auditorů.

Kromě jiného došlo také ke změně orgánů Rady. Kromě Prezidia jako nejvyššího orgánu zřizuje zákon Disciplinární výbor a Kontrolní výbor. Jaké jsou funkce a pravomoci těchto nových výborů, kdo jsou jejich členy a kdo je jmenuje?

Ano, jedná se o další ze změn, byť Disciplinární výbor existoval v rámci Rady již dříve a nyní se pouze zásadně rozšiřují jeho kompetence. Zákonodárce formuloval v hlavě XI. zákona několik desítek skutkových podstat přestupků a správních deliktů podnikajících fyzických a právnických osob, které budou na prvním stupni správního řízení rozhodovány právě Disciplinárním výborem. Odvolacím orgánem zůstává Prezidium Rady. V případě Kontrolního výboru se jedná o orgán plně odpovědný za plánování a organizaci těch kontrol kvality, které má nově provádět Rada. V tomto ohledu klademe velký důraz na nastavení pravidel spolupráce mezi kontrolory kvality, kteří jsou zaměstnanci Rady, a Kontrolním výborem tak, aby nevznikal prostor pro jakékoliv kompetenční spory.

Z organizačního hlediska jmenuje a odvolává členy obou nových výborů Prezident Rady na návrh Prezidia. Předsedou Disciplinárního výboru byl jmenován Ing. Radek Neužil, LL.M., který má předchozí



Ing. Jiří Nekovář je většinou společníkem a jednatelem společnosti Euro-Trend, s.r.o. Po absolvování Vysoké školy ekonomické v Praze, oboru ekonomika a řízení průmyslu, pracoval v různých ekonomických funkcích ve státní správě. Od roku 1990 působí jako soukromý podnikatel. Je daňovým poradcem (ev. č. 002) a certifikovaným poradcem pro oblast výzkumu a vývoje. V letech 1996–2011 byl prezidentem Komory daňových poradců ČR. V roce 2006 byl zvolen viceprezidentem Confédération Fiscale Européenne (CFE) a od roku 2013 je prezidentem CFE. Je předsedou dozorčí rady Nadace ČEZ a členem Akademické rady soukromé vysoké školy Akademie STING v Brně. Je místopředsedou Správní rady VŠE v Praze a členem vědecké rady Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 2010 je členem Poradní expertní skupiny pro otázky daňové politiky Ministerstva financí ČR. V prosinci 2010 byl jmenován předsedou vlády členem Národní ekonomické rady vlády. Od roku 2011 je členem pracovní komise Legislativní rady vlády pro hodnocení dopadů regulace (RIA). V únoru 2012 byl jmenován ministrem financí členem Sekce pro koncepce a rozvoj účetnictví a FKSP.

zkušenost s činností Rady díky svému členství v Prezidiu, dalšími členy jsou JUDr. Jan Bárta, CSc., RNDr. Ladislav Minčíč, CSc., MBA a advokátka JUDr. Petra Nováková, Ph.D. Věřím, že brzy bude jmenován i poslední, pátý člen, ideálně máme představu o odborníkovi s předchozí auditorskou praxí.

V případě Kontrolního výboru je předsedkyní Ing. Monika Vítová, která kromě jiného dříve působila v Dozorčí komisi Komory auditorů, dalšími členy jsou advokát JUDr. Dalibor Vaigert, odborný asistent na katedře správního práva Právnické fakulty Karlovy univerzity JUDr. et Ing. Josef Staša, CSc., dále pak odborník v oblasti mezinárodních účetních standardů Ing. Libor Vašek, Ph.D. a Ing. Zdeňka Drápalová, vedoucí kontrolního odboru na Nejvyšším kontrolním úřadě.

Jaký je vztah Rady a Komory auditorů a jak mezi nimi probíhá spolupráce, případně jak se tato spolupráce změnila v souvislosti s novelou zákona?

Od počátku své existence postupovala Rada s respektem vůči auditorské samosprávě, která je reprezentována Komorou, a neusilovala o jiné kompetence než ty, které jsou nezbytně nutné k realizaci veřejného dohledu. Jsem přesvědčen, že to umožnilo nastavit a zachovat velmi korektní vztahy ve vzájemné komunikaci, a osobně mám zájem na jejich dalším trvání. Stávající změny sice významně posilují postavení Rady a svěřují jí výkon některých kompetencí dosud náležících Komorě, jistě však nelze říci, že by auditorská samospráva pozbyla svého smyslu. Žádná z kompetencí Komory nebyla ani po stávající novele zcela převzata Radou, spíše byl modifikován jejich rozsah tak, aby Česká republika plnila podmínky nastavené na úrovni evropské legislativy. Tato slova v neposlední řadě potvrzují i skutečnost, že Rada bude nadále plnit klasické dohledové funkce, které tvořily jádro její činnosti od jejího vzniku. Hlavní výzvu proto v této chvíli vidím zejména v nastavení mechanismu spolupráce v rámci kontrol kvality tak, abychom vyhověli dikci zákona a zároveň nezatěžovali auditory více, než je nezbytně nutné.

Jak funguje spolupráce mezi Radou a podobnými orgány v ostatních členských státech EU a ve třetích zemích?

Novinkou spojenou s nabytím účinnosti nařízení byl vznik výboru CEAOB – Committee of European Auditing Oversight Bodies, v jehož rámci je organizována spolupráce mezi jednotlivými dohledovými orgány v rámci Evropské unie. Zástupci Rady se již v červenci zúčastnili ustavujícího zasedání v Bruselu, aktuálně pak Prezidium schválilo také nominace osob do jednotlivých pracovních skupin. Na další hodnocení je nicméně v této chvíli brzy, teprve praxe ukáže, nakolik je zvolené uspořádání funkční či nikoliv. Významnou část v rámci zahraniční spolupráce pak nadále tvoří aktivity v rámci EAIG – European Audit Inspection Group, byť se zde objevuje velmi aktuální otázka jeho začlenění do struktur CEAOB. Z pohledu Rady jsou v tomto ohledu důležité dvě priority, a sice zachování společné databáze zjištění pocházejících z kontrol kvality prováděných na úrovni členských států a další rozvoj metodiky provádění kontrol. V neposlední řadě si pak dovoluji zmínit zapojení Rady do struktur IFIAR – International Forum of Independent Audit Regulators, které nám umožňuje velmi efektivní sdílení zkušeností nabytých při výkonu veřejného dohledu.

Jaký je Váš názor na výbory pro audit, které jsou povinně zřizovány u subjektů veřejného zájmu? Jaký je jejich úkol a v čem je jejich přidaná hodnota ve vztahu ke kvalitě auditu?

Z novely zákona o auditorech vyplývá, že výbor pro audit má nejméně tři členy. Většina z nich musí být nezávislá a odborně způsobilá. Nejméně jeden člen výboru pro audit musí být osobou, která je nebo byla statutárním auditorem nebo osobou, jejíž znalosti anebo dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém subjekt veřejného zájmu působí; tento člen výboru pro audit musí být vždy nezávislý.

Založením výboru pro audit by mělo dojít k posílení nezávislého dohledu nad procesem finančního výkaznictví, správou a řízením, sledováním efektivnosti systému řízení rizik, vnitřních kontrol a vnitřního auditu a nad prováděním povinného auditu. Touto činností výboru pro audit nesmí dojít ke snížení odpovědnosti řídicího (statutárního) orgánu za celkové fungování daného subjektu, včetně vnitřní kontroly, řízení rizik a vnitřního auditu, je-li zřízen.

Úkolem výboru pro audit ve vztahu k povinnému auditu je např. doporučovat auditora kontrolnímu orgánu, posuzovat nezávislost statutárního auditora a auditorské společnosti, projednávat s auditorem rizika, která ohrožují jeho nezávislost, a ochranná opatření, která byla auditorem přijata s cílem tato rizika zmírnit, sledovat proces povinného auditu, vyjadřovat se k ukončení smlouvy o povinném auditu, informovat kontrolní orgán o výsledku povinného auditu a o tom, jakým způsobem přispěl povinný audit k zajištění integrity systémů účetnictví a finančního výkaznictví.

Rada pro veřejný dohled nad auditem založila pracovní skupinu zabývající se problematikou výborů pro audit. Tato pracovní skupina připravuje v rámci své činnosti dvě publikace pro výbory pro audit. První z nich má pracovní název „Zpráva o činnosti výboru pro audit určená Radě pro veřejný dohled nad auditem“. Jejím cílem je poskytnout výborům pro audit metodickou pomoc při zpracování zprávy o činnosti. Druhá publikace s pracovním názvem „Praktická pomůcka pro výbory pro audit – příklady dobré praxe“ je určena nově zřízeným a začínajícím výborům pro audit. Tato publikace obsahuje prakticky orientovaný přehled problematiky výborů pro audit. Obě publikace budou k dispozici na webových stránkách Rady pro veřejný dohled nad auditem nejpozději do konce letošního roku.

Rozhovor vedla Libuše Müllerová



Test: Nová regulace auditu



Z nabízených možností je vždy jen jedna správná.

1. **Regulaci auditu pro nás představují tři předpisy: Nařízení Evropského parlamentu a Rady o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu („Nařízení“), Směrnice Evropského parlamentu a Rady o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek („Směrnice“) a zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění novely č. 299/2016 Sb. („zákon o auditorech“). Pro auditory v ČR je povinností řídit se:**
 - a) jen zákonem o auditorech,
 - b) zákonem o auditorech a Nařízením,
 - c) zákonem o auditorech, Nařízením a Směrnicí.
2. **Při projednávání nové regulace v rámci Rady EU zástupci ČR:**
 - a) podporovali přijetí návrhu Evropské komise,
 - b) podporovali francouzský alternativní návrh,
 - c) hlasovali proti přijetí nové regulace.
3. **Za počátek reformy auditu lze označit vydání Zelené knihy – Politika v oblasti auditu: poučení z krize Evropskou komisí. Bylo to:**
 - a) v říjnu 2010,
 - b) v prosinci 2011,
 - c) v červnu 2014.
4. **Řídící a kontrolní systém musí povinně zavést:**
 - a) jen auditorské společnosti,
 - b) auditoři provádějící povinný audit středních a větších účetních jednotek,
 - c) všichni auditoři.
5. **Klíčový auditorský partner určený pro příslušný audit musí alespoň:**
 - a) podepsat zprávu auditora,
 - b) zapojit se aktivně do provádění auditu,
 - c) podepsat smlouvu o provedení auditu, zprávu auditora a projednat ji s vedením účetní jednotky.
6. **Auditor se může po ukončení auditu v ověřované účetní jednotce stát finančním ředitelem:**
 - a) jen se souhlasem Rady pro veřejný dohled nad auditem,
 - b) až po ukončení auditu následujícího účetního období,
 - c) po uplynutí jednoho roku.
7. **Kontrolu kvality bude u auditorů provádět:**
 - a) nově pouze Rada pro veřejný dohled nad auditem,
 - b) stejně jako dosud Komora auditorů,
 - c) Rada pro veřejný dohled nad auditem i Komora auditorů, každá u jiné skupiny auditorů.
8. **Auditor, který přestal provádět audit subjektů veřejného zájmu, přestane být považován za auditora subjektu veřejného zájmu v okamžiku:**
 - a) uplynutí lhůty stanovené zákonem,
 - b) vydání poslední zprávy auditora pro subjekt veřejného zájmu,
 - c) zrušení své registrace u Rady pro veřejný dohled nad auditem.
9. **Dodatečnou zprávu určenou výboru pro audit zpracuje auditor povinně:**
 - a) pro subjekty veřejného zájmu a pro subjekty s majetkovou účastí státu,
 - b) jen pro subjekty veřejného zájmu,
 - c) jen pro subjekty s majetkovou účastí státu.
10. **Výbor pro audit musí povinně zřídit:**
 - a) velké účetní jednotky,
 - b) subjekty veřejného zájmu a subjekty s majetkovou účastí státu,
 - c) jen subjekty veřejného zájmu.
11. **Právní úprava rotace auditorů je:**
 - a) jednotná pro celou Evropskou unii,
 - b) zcela v kompetenci jednotlivých členských států EU,
 - c) upravena shodně pro celou EU s možností národních odchylek.
12. **Novela zákona o auditorech zavádějící evropskou regulaci auditu je účinná od:**
 - a) 17. června 2016,
 - b) 1. října 2016,
 - c) 1. ledna 2017.

Test připravil Stanislav Staněk



Deloitte.**Ladislav Šauer novým partnerem v auditním oddělení Deloitte**

Ladislav Šauer v září povýšil z pozice ředitele a rozšířil tak řadu partnerů v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte. V této společnosti pracuje od roku 2001 a zodpovídá

za ověřovací a poradenské služby v oblasti statutárního a mezinárodního finančního výkaznictví společností spotřebitelského a výrobního sektoru.

V současné době byl pověřen vedením skupiny ve středoevropském regionu pro zavádění

datově analytických metod v oblasti poskytovaných finančních služeb. Vysokoškolský titul získal na Podnikohospodářské fakultě Vysoké školy ekonomické v Praze.

-SK-**Co najdete v e-příloze č. 8/2016****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. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Právo

- Veřejné zakázky v novém kabátě

Přetisk článku podává stručný a přehledný (nikoliv úplný) seznam zásadních změn, které přináší zákon o zadávání veřejných zakázek. Tento zákon nahradil s účinností od 1. října 2016 zákon o veřejných zakázkách.

- Přechod k novému zákonu o zadávání veřejných zakázek
- I tento článek se věnuje novému

zákonu č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, kterým jsou do českého právního řádu především implementovány evropské zadávací směrnice, jež vstoupily v platnost v únoru 2014.

- Nový zákon zkomplikuje život akciové

Akciové společnosti, které se budou chtít účastnit soutěží o veřejné zakázky, budou muset mít své akcie zaknihovány. Řada společností však má akcie v listinné podobě. Více k tomu najdete v e-příloze.

- Nová evidence skutečných vlastníků

V dalším přetištěném článku si můžete přečíst o novele zákona o veřejných rejstřících, která má být zavedena v rámci balíčku změn na podkladě tzv. AML Směrnice (Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2015/849 o předcházení využívání finan-

čního systému k praní peněz a financování terorismu).

Daně

- Úrok z daňového odpočtu – daňový řád opět novelizován

Zaznamenali jsme

- Auditři čekají změny
- Díra v zákoně umožňuje tajit na místní úrovni sponzory stran

-VeL-