

AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 2/2020

Téma: Výbory pro audit



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

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Co obnáší práce ve Výkonném výboru Komory auditorů ČR.....	2
Chcete se podílet na auditorské profesi? Pak kandidujte do výkonného výboru.....	3
Čím se zabývají členové Volební komise KA ČR.....	4
Termín k zaslání kandidatury na člena výkonného výboru a volební komise se blíží!.....	5
Pohyblivý příspěvek pro rok 2020.....	5
Metodická pomůcka pro provádění auditu konsolidované účetní závěrky SME/SMP.....	6
Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle IFRS.....	6

TÉMA ČÍSLA – VÝBORY PRO AUDIT

Editorial.....	7
Co může auditor čekat od výboru pro audit? (Stanislav Staněk).....	8
K definici neauditorských služeb (Stanislav Staněk).....	9
Odpovědnost členů výboru pro audit (Jan Dědič, Vlastimil Pihera).....	12
Test: Výbory pro audit.....	23

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti.....	11, 13, 16, 19
---	----------------

LIDÉ A FIRMY

BDO má nového řídicího partnera.....	24
--------------------------------------	----

Toto číslo vyšlo **2. 3. 2020**

Jak plní výbor pro regulaci a rozvoj profese své úkoly



Pavel Kulhavý

Je to přesně rok, kdy jsem se na tomto místě jako nově jmenovaný předseda výboru pro regulaci a rozvoj profese (VRRP) zamýšlel nad způsoby, jak může tento výbor usnadnit práci auditorům a omezovat rizika, kterým čelí. Přirovnal jsem tedy VRRP kvůli sezónnosti práce k výboru olympijskému, neboť i činnost VRRP má svůj pravidelný vrchol v sudých letech, ale na rozdíl od letních a zimních her je pro nás vrcholem sněm komory.

Hlavním letošním úkolem VRRP je tedy příprava návrhů změn vnitřních předpisů k předložení na listopadovém sněmu tak, aby naše předpisy ještě lépe vyhovovaly potřebám auditorů a auditorské profese i veřejnému zájmu. Návrhy všech změn vnitřních předpisů budou zveřejněny nejméně jeden měsíc před konáním sněmu na internetových stránkách komory. Příkladem letošních zvažovaných změn je problematika udržení vazby auditorů, kterým zaniklo oprávnění, ke komoře, pokud o to mají sami zájem. V rámci VRRP i ve spolupráci s dalšími výbory diskutujeme o tom, zda lze umožnit takovým osobám zachování vazeb ke komoře například nabídkou omezeného členství.

Před rokem jsem vás také informoval o průběžném sběru námětů vyplývajících z každodenní auditorské praxe k bu-

doucí novele zákona o auditorech. Asi největší diskuzi zatím vyvolal námět na zákonné omezení maximální odpovědnosti auditorů za případnou škodu. Takové pravidlo již úspěšně funguje v mnoha jiných zemích EU, včetně všech našich sousedů. Na základě jejich kladných zkušeností očekávám, že zastopování odpovědnosti by u nás zvýšilo zájem středních a menších auditorských firem účastnit se výběrových řízení na audity subjektů veřejného zájmu a jiné složitější audity, a tedy zvýšilo konkurenci na českém auditorském trhu. Dalším pozitivním důsledkem by mohlo být zvýhodnění pojištění pro naše auditory. Zároveň ale vnímám i obavy z rizika tzv. „morálního hazardu“ auditorů nebo rizika snížení ochrany akcionářů a společníků. Zavedení omezení odpovědnosti auditorů v zemích EU bylo doporučeno Evropskou komisí již v roce 2008.

Náš výbor také i nadále odpovídá na dotazy auditorů ohledně interpretace zákona o auditorech a poskytuje metodickou podporu, která auditorům pomáhá ve složitějších oblastech zákona. V této souvislosti plánuji se zapojit do diskuze s auditory v rámci připravovaného fóra na webových stránkách komory, o kterém psal kolega Jiří Pelák v lednovém úvodníku.

Těším se na diskuzi o regulaci a rozvoji naší profese.

Pavel Kulhavý
předseda Výboru pro regulaci a rozvoj profese KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 20. ledna 2020 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byly informace o připomínkách k věcnému záměru zákona o účetnictví.

Výkonný výbor schválil:

- aktualizaci směrnice B7 – *Zásady poskytování cestovních náhrad KA ČR* a směrnice B17 – *K poskytování cestovních náhrad zaměstnancům KA ČR*,
- plán činnosti a novou členku Podvýboru pro IFRS a finanční instituce na rok 2020 a členy Výboru pro účetní výkaznictví a Výboru pro auditorské zkoušky,
- plán činnosti a členy Výboru pro vstup do profese.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil změnu terminologie

v rejstříku auditorů na webu KA ČR (auditoři, kteří byli dosud označováni jako vyškrtnutí, budou nově označováni v souladu se ZoA jako Osoby, kterým zaniklo auditorské oprávnění; důvod zániku auditorského oprávnění bude uveden v poznámce),

- a schválil úhradu ztráty rozpočtu roku 2018 z účtu nerozděleného zisku minulých let,
- a schválil další postup úpravy materiálů k možnostem auditora při využití práce experta, na které v současné době pracuje výbor pro metodiku auditu,
- plnění rozpočtu komory za období leden – prosinec 2019

a vzal na vědomí:

- monitoring aktivit a materiálů vydávaných Accountancy Europe,
- informace o slibu nových auditorů,

- informaci o novém dodatku k rámcové pojistné smlouvě o pojištění odpovědnosti auditorů a auditorských společností,
- připomínky k věcnému záměru zákona o účetnictví, které KA ČR zaslala ministerstvu financí,
- oznámení dozorčí komise o kontrole úřadu KA ČR,
- informaci o programu zasedání prezidentů auditorských komor z České republiky, Maďarska, Polska a Slovenska,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních,
- informace o podnětech zaslaných kárné komisi za období 1–12/2019.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Co obnáší práce ve Výkonném výboru Komory auditorů ČR

Letošním listopadovým volbám členů výkonného výboru a volební komise komory předchází neméně důležité stádium, v němž se budou na úřadu komory do konce března shromažďovat návrhy na kandidáty. Je pravděpodobné, že kandidáti, resp. nově zvolení členové budou ve větší míře nováčky, neboť nahradí členy, kterým uplynula dvě po sobě jdoucí funkční období v orgánu komory a potřeť již podle zákona o auditorech kandidovat nemůžou. Z uvedeného důvodu je namísto přiblížit ve stručnosti rozsah a povahu činností, které se na členy orgánů komory vztahují. Přestože nejsou níže uvedené popisy úplné, budou ti, kdo uvažují o kandidatuře, mít konkrétnější představu o tom, co se od nich po zvolení očekává.

Každý výbor, komise a redakční rada mají na podporu své činnosti v úřadu komory příslušného zaměstnance, který agendu připravuje a odborně spolupracuje. Práce ve výkonném výboru je čestná a jeho členové obdrží paušální náhradu za ztrátu času vynaloženého v souvislosti s plněním povinností. V souladu se směrnicí *Oběh účetních dokladů Komory auditorů ČR* činí paušální náhrada za ztrátu času člena výkonného výboru 9 600 Kč, u viceprezidenta se tato částka zvyšuje o 4 800 Kč a u prezidenta komory o dalších 3 600 Kč.

Členové výkonného výboru

- zvolí na prvním zasedání po skončení volebního sněmu ze svých řad prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta komory,
- se účastní zasedání výkonného výboru (VV), které se koná zpravidla jednou měsíčně (s výjimkou letních prázdnin),
- rozhodují podle správního řádu o věcech svěřených komoře zákonem o auditorech, obvykle na návrh příslušného výboru, a to zejména výboru pro správu profese a výboru pro auditorské zkoušky,
- se stávají předsedy nebo místopředsedy jednoho z pomocných orgánů komory, tj. výborů, podvýborů nebo redakční rady, a informují průběžně VV o činnosti tohoto orgánu,
- svolávají a řídí jednání příslušného výboru nebo redakční rady, které se koná zpravidla jednou měsíčně, a schvalují program jednání,
- musí zvládat práci s odbornými texty v angličtině, které vydává AE nebo IFAC, ve funkci člena nebo předsedy odborného výboru (metodika auditu, regulace a rozvoj profese, vzdělávání atp.),
- sledují vývoj odborné problematiky, kterou se daný výbor zabývá,

- připravují stanoviska nebo připomínky k návrhům a podílí se na zprávách pro AE a IFAC, které jsou zpravidla dodávány formou dotazníků v angličtině,
- sledují novely zákona o auditorech a aktualizace správního řádu, podle kterého VV, resp. komora ze zákona rozhoduje,
- se podílí na projednávání zvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory, které se předkládají sněmu ke schválení (např. statut, volební řád sněmu, zkušební řád a další),
- se podílí na přípravě a projednávání směrnic, které se nepředkládají sněmu a které schvaluje prezident komory (zásady hospodaření komory, pracovní řád, mzdový předpis, směrnice pro poskytování cestovních náhrad, oběh účetních dokladů, zásady pro vyřizování korespondence atd.),
- se podílí na přípravě sněmu, na jednání se zahraničními organizacemi a na přípravě konferencí a dalších aktivit komory,
- připravují zásadní strategii činnosti komory na následující období a vyhodnocují předchozí období,
- připravují návrh rozpočtu komory na následující

období, obvykle dílčí části pro konkrétní výbor či střediska,

- svolávají sněm a podílí se na přípravě zprávy o činnosti VV pro sněm,
- se účastní pravidelných setkání s auditory.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Chcete se podílet na auditorské profesi? Pak kandidujte do výkonného výboru

Myslíte si, že máte dost zkušeností v oblasti auditu a máte chuť se o ně podělit?

Máte zájem rozvíjet auditorskou profesi?

Jste mladý auditor, který nedávno absolvoval zkoušky?

Zajímá vás, jak bude vypadat auditorská profese za 10 let?

Pokud jste na některou z otázek odpověděli ANO, pak jste vhodný kandidát do výkonného výboru. V letošním roce se bude volit sedm nových členů výkonného výboru. Systém maximální doby působení ve volených orgánech a jeho pravidelné obměňování po dvou letech je transparentní a přináší do profese nové myšlenky a odstraňuje stereotyp „takhle se to dělalo vždycky“. V následujících čtyřech letech bude výkonný výbor kromě běžné agendy implementovat výsledky práce výboru pro vstup do profese, což vyústí v revizi zkouškového systému. Snahou je zavést do jednotlivých zkoušek co nejvíce praktických otázek z auditu a některé zkoušky převést do elektronické formy. Připravujeme vzorový spis auditora, který pomůže auditorům objasnit, jak dokumentovat svoji provedenou práci. Právě dokumentace je nejčastějším

nedostatkem zjišťovaným při dohledu nad auditem. Na úrovni mezinárodních auditorských standardů se připravuje standard pro *Audit nekomplexních účetních jednotek*. Tady vidím významné zapojení komory, protože v České republice 90 % auditů jsou právě nekomplexní účetní jednotky. Naše práce musí do budoucna směřovat i k mladým auditorům, protože auditorskou profesi dnes ovlivňuje skutečnost, že před 25 lety vstupovali do profese odborníci, kteří byli v produktivním věku v průměru 40–50 let, a nyní tato velká skupina auditorů z důvodu věku činnost ukončuje. V oblasti metodiky se budeme podílet na přípravě nového zákona o účetnictví a navrhujeme rozšířit auditorskou působnost ve veřejném sektoru a to zavedením povinného auditu u některých vybraných účetních jednotek.

Závěrem bych chtěla shrnout to, co mi práce ve výkonném výboru dává. Především je to práce s motivovanými kolegy, diskuze nad odbornými tématy a radost, že v České republice je stále audit pod samosprávou profese. Pokud budete pracovat ve výkonném výboru, máte možnost ovlivňovat budoucí vývoj auditorské profese.

Irena Liškařová

prezidentka Komory auditorů ČR



KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY
CHAMBER OF AUDITORS OF THE CZECH REPUBLIC

Hledáme kontrolora kvality

Komora auditorů ČR vyhláší výběrové řízení na pozici Kontrolora kvality auditorské činnosti.

Požadujeme:

- VŠ ekonomického směru,
- praxi v auditu min. 3 roky (statutární audit),
- znalost Mezinárodních auditorských standardů (ISA),
- schopnost orientace a rychlé aplikace souvisejících právních předpisů do praxe,
- znalost práce s dokumenty a vedením spisové agendy,
- zkušenost s právními úkony ve správním řízení,
- analytické a komplexní myšlení, pracovitost, samostatnost a zodpovědnost, organizační schopnosti, komunikativnost, flexibilitu, schopnost týmové práce a zvládnutí zátěžových situací,
- výbornou znalost MS Office,
- akceptaci častých služebních cest po celé ČR.

Výhody:

- aktivní znalost AJ,
- praktická znalost kontrolního řádu.

Nabízíme:

- práci na plný či částečný úvazek,
- smluvní plat dle kvalifikace a praxe,
- pružnou pracovní dobu,
- pět týdnů dovolené,
- sick days,
- mobilní telefon a notebook i k soukromému použití,
- program osobního vzdělávání,
- stravenky,
- příspěvek na MultiSport kartu,
- pracoviště v centru Prahy.

Nástup dle dohody.

**CV a motivační dopis zasílejte na e-mail
vyberoverizeni@kacr.cz do 31. března 2020.**

Čím se zabývají členové Volební komise KA ČR

Letošním listopadovým volbám členů orgánů komory předchází neméně důležité stádium, v němž se budou v úřadu komory do konce března shromažďovat návrhy na kandidáty. Celý tento proces včetně průběhu voleb přímo na sněmu má na starosti volební komise. Je namístě přiblížit rozsah a povahu její činnosti, aby ti, kdo uvažují o kandidatuře, měli představu o tom, co se od nich po zvolení očekává.

Členové volební komise:

- na prvním zasedání po skončení sněmu, na kterém byli zvoleni, volí ze svých řad předsedu a místopředsedu;
- účastní se zasedání komise, která se zpravidla koná čtyřikrát až pětkrát mezi jednotlivými sněmy (poslední zasedání se vždy koná na aktuálně probíhající sněmu);
- řídí a organizují přípravu voleb:
 - harmonogram příprav voleb,
 - shromažďování návrhů na kandidáty,
 - kontrola náležitostí kandidátek, případné vrácení návrhů v souladu s volebním řádem sněmu,
 - sestavení volebních lístků pro volby;
- zajišťují průběh voleb:
 - kontrola vydávání volebních lístků účastníkům sněmu s hlasovacím právem,
 - namátková kontrola správnosti počtu odevzdaných hlasů, vyhodnocení a vyhlášení výsledků voleb,
 - potvrzení protokolu o výsledku voleb.

Tak jako každý výbor, komise a redakční rada má i volební komise na podporu své činnosti v úřadu komory příslušného zaměstnance, který agendu připravuje a organizačně a administrativně zajišťuje. Práce v komisi je stejně jako práce ve výborech čestná, funkční období je šestileté. Do volební komise se volí pět členů a dva náhradníci, v jejím čele stojí předseda.

Osobní pohled na práci volební komise připojila i její současná předsedkyně Jarmila Císařová:

„Jako dlouholetá členka volební komise bych chtěla vyzvat kolegyně a kolegy auditory, aby podpořili samosprávnou činnost Komory auditorů České republiky a kandidovali na členství ve volební komisi.“

Práce ve volební komisi není zdaleka tak časově náročná jako práce v jiných komisích, ale je nezbytná pro plnění vnitřních předpisů komory.“

Termín k zaslání kandidatury na člena výkonného výboru a volební komise se blíží!

Již 27. března se uzavře možnost podat kandidátku na člena Výkonného výboru a Volební komise Komory auditorů ČR. Letošní sněm bude v souladu s ustanovením volebního řádu v platném znění volit polovinu, tj. sedm členů výkonného výboru a šest náhradníků a pět členů a dva náhradníky volební komise.

Formuláře pro návrhy kandidátů do uvedených volebních orgánů jsou ke stažení na webových stránkách komory v sekci Pro členy / Sněmy. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhnout pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů ČR.

Jarmila Císařová
předsedkyně Volební komise KA ČR



Pohyblivý příspěvek pro rok 2020

Jako každoročně i letos se do 31. března podává dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR vyúčtování příspěvků. Toto vyúčtování podávají na komoru všichni auditoři a auditorské společnosti. Příspěvky na činnost komory auditorů jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené příspěvkovým řádem.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2020 je dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2020. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s příspěvkovým řádem příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2019, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle příspěvkového řádu na 0,5 % z uvedeného základu.

Formulář vyúčtování příspěvků jak za auditora, tak za auditorskou společnost lze vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti



KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY
CHAMBER OF AUDITORS OF THE CZECH REPUBLIC

Hledáme metodika auditu a účetnictví

Komora auditorů ČR vyhlašuje výběrové řízení na pozici Metodika auditu a účetnictví.

Požadujeme:

- VŠ nejlépe ekonomického směru,
- praxi v externím auditu (audit účetních závěrek) min. 3 roky,
- znalost českých účetních předpisů a mezinárodních auditorských standardů,
- schopnost orientace v právních předpisech (zákon o auditorech, účetní předpisy, relevantní nařízení EU) a jejich aplikace do praxe,
- pracovitost a zodpovědnost, flexibilitu, samostatnost a schopnost týmové práce,
- znalost AJ.

Výhody:

- orientace v IFRS,
- dobré vyjadřovací schopnosti v písemném i ústním projevu.

Nabízíme:

- práci na plný či částečný úvazek,
- smluvní plat dle kvalifikace a praxe,
- pružnou pracovní dobu s možností home office,
- pět týdnů dovolené,
- sick days,
- mobilní telefon a notebook i k soukromému použití,
- možnost přednáškové a publikační činnosti,
- možnost zapojení do systému interního vzdělávání,
- stravenky,
- příspěvek na MultiSport kartu,
- pracoviště v centru Prahy.

Nástup dle dohody.

CV a motivační dopis zasílejte na e-mail vyberoverizeni@kacr.cz do 31. března 2020.

v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost. Ve formuláři se automaticky zobrazí osobní údaje auditora nebo název a IČO auditorské společnosti včetně evidenčního čísla (dříve číslo oprávnění).

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Pro členy, sekce Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře e-mailem na adresu rojko@kacr.cz nebo na kacr@kacr.cz nebo ho lze zaslat do datové schránky KA ČR či poštou. Již není možné použít tištěný formulář, který byl v minulých letech vkládán do časopisu Auditor a společně s ním byl zasílán poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je

evidenční číslo (číslo oprávnění), a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým ze dvou uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Metodická pomůcka pro provádění auditu konsolidované účetní závěrky SME/SMP

V lednu 2020 zveřejnila KA ČR na svých webových stránkách v části metodické pomůcky v sekci SME/SMP novou metodickou pomůcku, která má pomoci především středním a menším auditorským společnostem při provádění auditu konsolidované účetní závěrky. Pomůcku připravil výbor pro SME/SMP a navazuje na metodickou pomůcku pro provádění auditu SME/SMP, kterou rozšiřuje o požadavky mezinárodního auditorského standardu ISA 600 „Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny“. Ve známém formátu kontrolního dotazníku pomůcka přehledně shrnuje základní požadavky na povinné postupy

a jejich dokumentaci ve spise auditora pro audit konsolidované účetní závěrky. Nechybí samozřejmě ani vysvětlující komentáře nebo odkazy na relevantní články zveřejněné v časopise Auditor. Do budoucna KA ČR plánuje vydat i další pomůcky zabývající se tématem konsolidace (příklad instrukcí skupinového auditora, příklad konsolidované účetní závěrky dle českých účetních předpisů).

Martina Křížová Chrámeká
Oddělení metodiky auditu
a účetnictví KA ČR

Metodická pomůcka pro audit společnosti připravujících účetní závěrku podle IFRS

V únoru 2020 zveřejnila KA ČR na svých webových stránkách v části metodické pomůcky v sekci Účetní závěrka novou metodickou pomůcku, která shrnuje základní rozdíly mezi požadavky českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dle stavu k 1. lednu 2020 a související auditní rizika. Metodickou pomůcku připravil podvýbor pro IFRS a finanční instituce. Jejím cílem je poskytnout auditorům metodickou pomoc při provádění auditu účetních závěrek společností vypracovaných v souladu s IFRS. Přiměřeně lze tuto pomůcku využít

i při ověřování reportingových balíčků pro mateřské společnosti konsolidující dle IFRS. Tato metodická pomůcka navazuje na obdobnou publikaci z roku 2011, kterou jednak aktualizuje (zejména v částech týkajících se finančních nástrojů, výnosů a nájmů), ale zejména rozšiřuje o přehled možných dodatečných auditních rizik souvisejících s vykazováním dle IFRS.

Martina Křížová Chrámeká
Oddělení metodiky auditu
a účetnictví KA ČR

Editorial

Po nedlouhé době se opět vracíme k tématům, které souvisí s výbory pro audit.

Článek „Co může auditor čekat od výboru pro audit“ od zkušeného auditora a také „praktikujícího“ člena výboru pro audit Stanislava Staňka jasně naznačuje, co je jeho obsahem. Je určen nejen auditorům, které čeká první setkání s výborem pro audit, ale i auditorům, kteří již nějaké zkušenosti mají a zajímají se o to, jak to vypadá jinde.

Další článek od stejného autora se zabývá vymezením neauditorských služeb. To je důležité jak pro auditora, tak pro výbor pro audit i pro jejich vzájemnou komunikaci. Neauditorské služby u SVZ (pokud nejsou přímo zakázány) schvaluje výbor pro

audit, čemuž musí předcházet žádost o schválení, kterou obvykle připravuje (nebo pro ni dodává podklady) auditor. Dále je vymezení neauditorských služeb důležité pro různé reportovací povinnosti či pro stanovení jejich povoleného peněžního limitu. I v případě auditu společnosti s majetkovou účastí státu se auditor této problematice nevyhne, protože alespoň musí o poskytování neauditorských služeb podat jednou ročně zprávu výboru pro audit. Auditor si tedy musí být vědom, jaké služby se vlastně považují za neauditorské, a že to není, s ohledem na znění současných předpisů, úplně jednoduchý úkol.

Profesor Dědič se svým kolegou Piherou pak ve svém článku

přináší jedinečný vhled do nuancí odpovědnosti člena výboru pro audit, které s sebou přináší unikátní vlastnost tohoto výboru, totiž že podle platného práva tento výbor může, ale také nemusí, být orgánem právnické osoby. Článek je však zároveň poučným čtením ohledně výkladu „povinnosti péče řádného hospodáře“, který se hodí jak při výkonu vlastní podnikatelské činnosti, tak při výkonu činnosti auditorské při vyhodnocování činnosti klienta a jeho vedení. Téma čísla uzavírá i poměrně náročný kvíz.

Jiří Pelák

editor tohoto čísla



Co může auditor čekat od výboru pro audit?



Stanislav Staněk

Spolupráce auditora s výborem pro audit (VpA) je pro nás stále poměrně novou oblastí a pro některé auditory může být odrazujícím prvkem při zvažování účasti na zakázkách pro subjekty veřejného zájmu. Cílem tohoto článku je ukázat, jak může vzájemná komunikace auditora a VpA vypadat, na co se připravit a na co nezapomenout.

Průběh auditu

V průběhu auditorské zakázky je první zásadní interakcí mezi auditorem a VpA projednání plánu auditu. I když zde není žádná oficiální komunikace předepsána, předpokládá se, že auditor pro projednání plánu auditu připraví dokument, ve kterém představí složení svého týmu, předpokládaný harmonogram prací a především základní výstupy svého plánování, tedy identifikovaná rizika, reakce na ně a také plánovanou hladinu významnosti. V této fázi je výhodnější připravit informaci podrobnější, která podpoří hlubší diskusi se členy výboru a poskytne tak auditorovi lepší vhled do jejich uvažování o rizicích.

Ještě před koncem účetního období bude VpA požadovat od auditora průběžnou informaci o stavu auditu, výsledky předběžného auditu a zjištěné potíže. Zde obvykle není třeba připravovat formální zprávy, mnohdy postačí informace ústní, navazující na dříve projednaný plán auditu a věnující se především obtížím a problémům.

Po konci účetního období poběží auditorské práce naplno a VpA se bude chtít zhostit svého zákonného úkolu: sledovat proces auditu. Není třeba se obávat, že by členové výboru chtěli být při provádění testů a pozorovat auditora, jak zkoumá účetní doklady. Půjde spíše o případy, kdy bude třeba členy výboru informovat o průběhu prací, nebo situace, kdy se členové VpA v pozorovatelské roli zúčastní jednání auditora s vedením účetní jednotky. Většinou se ani nebude jednat o oficiální zasedání, jednotliví členové VpA zde mohou být pověřeni dílčími úkoly a následně informovat ostatní. I tyto aktivity je možné a vhodné naplánovat předem a nemusí tu pak dojít k překvapením.

Klíčovým momentem je projednání zprávy auditora a především dodatečné zprávy pro výbor pro audit. Tato aktivita je plánována na zasedání VpA bezprostředně následující po vydání zprávy auditora a obě strany se zde musí zkoordinovat, aby byl VpA schopen plnit své další navazující úkoly vůči dozorcímu orgánu účetní jednotky. Pro toto jednání jsou oficiální zprávy povinné a nelze se jim vyhnout. Auditor by se měl předem ujistit, že jím připravená dodatečná zpráva obsahuje všechny náležitosti požadované předpisy a nic v ní

nechybí. Neuškodí ani zpětný pohled do plánu auditu, který byl projednáván na jeho počátku. VpA totiž očekává, že rizika identifikovaná v plánu budou komentována v závěrečné zprávě spolu s popisem provedených prací. Pokud se budou odlišovat od rizik v plánu či zvolené postupy nebudou odpovídat těm plánovaným, musí auditor jasně vysvětlit důvody těchto změn.

V souvislosti s projednáním výsledků auditu se mnohé VpA budou chtít přesvědčit o kvalitě provedení auditu. Jinak řečeno přesvědčit se, že auditor opravdu udělal, co prohlašuje za udělané, a že dbá auditorských standardů. Tato potřeba se může projevit různým způsobem. Je to například požadavek VpA, aby auditor předvedl, že má zdokumentovány klíčové práce ukončeného auditu, že rizika popsaná v jeho spisu odpovídají rizikům prezentovaným ve zprávě a podobně. Tato „prezentace“ obvykle nebude součástí zasedání výboru, ale samostatnou aktivitou, které se mohou opět zúčastnit jen vybraní členové výboru.

Se stejným cílem, totiž přesvědčit se o kvalitě práce, se může VpA chtít seznámit s protokolem o kontrole kvality u auditora ze strany KA ČR nebo RVDA, zejména pak s jeho částí shrnující obecná zjištění kontrolů. Takovéto požadavky se na první pohled nejeví jako příjemné, nicméně je třeba počítat s tím, že se objevit mohou, a v rámci spolupráce mezi auditorem a VpA je nutno se s nimi vypořádat.

Nezávislost a neauditorské služby

Dohled nad nezávislostí auditora je jedním z klíčových úkolů výboru. Obecně znějící otázka či požadavek na potvrzení nezávislosti se může objevit na každé schůzce auditora s výborem. Auditor by proto měl jakákoli rizika ve vztahu k nezávislosti zachytit včas, aby mohl na tyto otázky reagovat. Pokud se objeví



„Otevřete, jsme váš výbor pro audit!“

Kresba: Ivan Svoboda

záležitost, která by mohla na jeho nezávislost mít zásadnější dopad, je pak lépe nečekat na další příležitost k setkání a s předsedou VpA dohodnout, zda věc může počkat na další schůzku, nebo ji bude třeba řešit okamžitě.

Formální vyjádření auditora k jeho nezávislosti bude samozřejmě součástí jeho zprávy. VpA pak může vyžadovat písemné potvrzení nezávislosti v okamžiku, kdy projednává prodloužení auditorské zakázky, a ještě pravděpodobněji při výběrovém řízení na auditora.

Samostatnou problematikou nezávislosti jsou neauditorské služby. Pro nového auditora bude klíčové si vyjasnit, zda má výbor stanovena nějaká vlastní pravidla pro tyto služby. Půjde jak o pravidla věcná, tedy zda výbor nestanovil nějaká další omezení nad rámec zákonných předpisů či předběžné schválení nějakých typů služeb, tak o formální postupy upravující průběh projednání a schválení případných neauditorských služeb. Ve většině případů je žádost o schválení neauditorských služeb předkládána výboru auditorem, nikoli vedením účetní jednotky.

Jako auditori si musíme být vědomi toho, že VpA bude vždy chtít posoudit podstatu nabízených služeb. Většinou se proto nespokojí s obecným popisem připravovaného projektu, ale bude se zajímat o podrobnější vymezení odpovědností obou stran, předpokládané výstupy zakázky a její cenu. Vyplatí se proto

definovat připravovaný projekt pro účely schvalování tak, aby se tato definice dala převzít do smlouvy o jeho provedení a zamezilo se tak významovým, a tedy i věcným, posunům.

Pokud je snad neauditorských zakázek více, přehlednosti rozhodně prospěje, pokud auditor výboru pravidelně předkládá jejich přehled s uvedením fáze zakázky a fakturovaných odměn. Prokazuje tak, že o svou nezávislost pečuje a přemýšlí o ní.

Záměrně jsem v tomto článku vynechal případnou komunikaci auditora a výboru pro audit v průběhu výběrového řízení na auditora. Právní předpisy zde žádou přímou komunikaci nežádají a dosavadní praxe se jeví jako velmi pestrá, takže v této oblasti lze jen těžko dělat nějaké obecnější závěry.

Stanislav Staněk

Ing. Stanislav Staněk je samostatným auditorem a poradcem. Působil téměř 25 let ve společnosti Deloitte, především jako partner odpovědný za audit. V letech 2004–2018 pracoval ve volených orgánech Komory auditorů ČR, dva roky byl viceprezidentem komory auditorů. Je členem výborů pro audit několika subjektů veřejného zájmu.

K definici neauditorských služeb

Všichni auditori jsou povinni odměny od svých klientů dělit mezi auditorské a neauditorské a takto je vykazovat. V případě subjektů veřejného zájmu (SVZ) pak dokonce musí být neauditorské služby pro auditní klienty předmětem schvalování výboru pro audit. Žádný předpis nám ale nepřináší jednoznačnou definici auditorských a neauditorských služeb. Cílem tohoto článku je ukázat na vodítka, která nám mohou pomoci kreslit dělicí linii těchto služeb.

Zákon o auditorech

Náš zákon o auditorech¹ ve svých definicích nepracuje s pojmy auditorských a neauditorských služeb. Definuje ale v § 2 auditorskou činnost, která kromě povinného auditu zahrnuje i další ověřování. Když pak hovoří o odměnách auditora (§ 14h, odst. 3, písm. c), člení je na povinný audit, ostatní auditorskou činnost

a neauditorské služby. Povinný audit a ostatní auditorská činnost zde tvoří auditorské služby. Můžeme tedy dovodit, že auditorské služby odpovídají definici auditorské činnosti a neauditorské služby představují všechno ostatní.

Subjekty veřejného zájmu

Podstatně odlišnější je svět, pokud se přesuneme mezi SVZ a kromě zákona o auditorech musíme sledovat i požadavky evropského Nařízení o požadavcích na audit subjektů veřejného zájmu² (Nařízení). Nařízení, stejně jako zákon o auditorech, nedefinuje neauditorské služby, i když o nich hovoří. Pojem auditorské služby pak vůbec nezmiňuje. Tam, kde Nařízení hovoří o příjmech auditora (čl. 13 a 14), zná pouze povinný audit a neauditorské služby. Nařízení tedy lze interpretovat tak, že jakákoliv služba mimo povinný audit je službou neauditorskou.

¹ Zákon o auditorech, č. 93/2009 Sb., ve znění pozdějších novelizací, především č. 299/2016 Sb.

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit SVZ (dále v textu jen Nařízení).



Praktické důsledky takové interpretace jsou ale závažnější. Představme si situaci, kdy auditor ověřuje účetní závěrku banky v České republice. Banka je vlastněna jinou bankou, „mateřskou bankou“ z Polska, a největším podílníkem mateřské banky je soukromá společnost z Německa. Celá situace se odehrává v Evropské unii, obě banky jsou subjekty veřejného zájmu. Banka v ČR připravuje podklady pro konsolidaci své mateřské banky (dle IFRS se zohledněním pokynů mateřské banky) a také podklady pro konsolidaci do Německa (a to dle německého práva). Banka tak produkuje tři sady účetních výkazů, které nejspíše obsahují drobné nebo větší odlišnosti. Po našem auditorovi je požadován audit účetní závěrky banky, audit podkladů banky pro konsolidaci mateřské banky v Polsku a prověrka podkladů banky pro konsolidaci soukromé společnosti v Německu.

Co je tu auditorskou a co neauditorskou službou? Intuitivně cítíme, že všechno jsou auditorské služby, ale jakou pro to máme oporu?

Všechny tři „zakázky“, oba audity i prověrka, představují ověřovací zakázky. Podle zákona o auditorech spadá ověřování do auditorské činnosti a můžeme tedy dovodit, že se ve všech případech jedná o auditorskou službu. Budeme-li však vycházet z výše uvedené interpretace Nařízení, je na první pohled auditorskou službou jen audit účetní závěrky (jako povinný audit),

audit i prověrka podkladů pro konsolidaci jsou službou neauditorskou. Jenže ověření podkladů pro konsolidaci si naše banka neobjednává jen tak. Audit svých podkladů pro konsolidaci požaduje mateřská banka z Polska pro potřeby svého povinného auditu konsolidované účetní závěrky a obdobně je to i v případě podkladů do Německa.

Budeme-li chtít důsledně klasifikovat audit a prověrku pro účely konsolidace jako neauditorské služby, nevznikne na úrovni banky v ČR žádný zásadnější problém ve vykazování. (Snad s výjimkou potřeby rozdělit cenu těch činností, které jsou provedeny jen jednou, jak pro povinný audit, tak pro ověření podkladů pro konsolidaci.) Na úrovni mateřské banky v Polsku se už dostáváme do potíží. Převezmeme-li do konsolidované účetní závěrky rozdělení odměn auditora z české banky, vykazujeme část nákladů na ověření této konsolidace jako neauditorskou službu. To nedává smysl.

Podobně absurdní bude také potřeba schválení neauditorské služby, představované auditem podkladů pro konsolidaci, výborem pro audit. Není důvodu, aby tuto službu posuzoval výbor pro audit dceřiné banky v ČR, když plán ověření konsolidace musel projednat s auditorem výbor pro audit mateřské banky v Polsku.

Zdá se, že interpretace Nařízení tak, že jakákoli služba mimo povinný audit je službou neauditorskou, vede k absurdním důsledkům. Těchto důsledků si nejspíše povšiml i výbor evropských dohledových orgánů (CEAOB), když vydal vodítko k výpočtu 70% stropu na neauditorské služby (dle čl. 4 Nařízení)³. V něm říká, že náklady na audit podkladů pro konsolidaci, které jsou připravovány pro audit mateřské společnosti v EU anebo jsou použity v souvislosti s povinným auditem, mají být považovány za náklady na povinný audit. Obdobně nahlíží i na procedury prováděné na základě požadavků ze zemí mimo EU (např. požadavky PCAOB), které, pokud jsou integrovány do povinného auditu, mohou vést k zahrnutí souvisejících nákladů do nákladů na povinný audit. I když uvedené stanovisko není právně závazné a věnuje se jen jednomu problému spojenému s členěním služeb na auditorské a neauditorské, myslím si, že ho lze použít i obecněji.

Dosavadní vykazování

S problémem členění služeb podle Nařízení se musí auditori SVZ vypořádat při přípravě zprávy o transparentnosti, kde jsou povinni svůj obrat členit na povinný audit a neauditorské služby dle požadavku Nařízení. Jak tyto zprávy vypadají?

Největší skupina auditorů vykazuje své příjmy důsledně podle klasifikace požadované Nařízením, tedy

³ Dokument je dostupný na webu RVDA v sekci Legislativa a knihovna.

jako povinný audit na straně jedné a neauditorské služby na straně druhé. Vzájemný poměr uvedených částek nasvědčuje spíše tomu, že v rámci povinného auditu jsou vykazovány i auditorské služby, které nejsou povinným auditem, než že by tyto služby byly klasifikovány jako neauditorské.

Na druhé straně se lze setkat i s tím, že si auditoři vytvářejí prostor tak, že ve své zprávě rozšiřují definici povinného auditu na „povinný audit a bezprostředně související služby“, případně „povinný audit a jiné auditní zakázky“. Spíše jako výjimka se objevuje rozšíření položek o samostatně uvedené ostatní auditorské služby nebo uvedení celkové částky obrátu a „z toho“ požadovaných údajů, přičemž část zůstane nevysvětlena.

Závěrem

Zákon o auditorech se jeví jako vnitřně konzistentní a vede k výkladu, že auditorské služby odpovídají auditorské činnosti zákonem definované. Obtížnější situace je v kontextu auditu SVZ, kde Nařízení vyžaduje rozsáhlejší interpretaci. Ta směřuje k závěru, že ověřovací zakázky související s povinným auditem v EU anebo využitelné pro tento audit jsou auditorskou službou (vykazovanou dle Nařízení jako povinný audit). Ověřovací zakázky dobrovolné, bez vazby na povinný audit, budou klasifikovány jako neauditorské služby.

Stanislav Staněk

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

1. Analytický test založený na trendové analýze



Rozhodl jsem se, že u společnosti Alfa letos mzdy otestuji analyticky. Jedná se o zaběhlou výrobní společnost se 150 zaměstnanci, jejíž produkce je mírně rostoucí. Navíc ji auditujeme už několik let.

To dává smysl. Mzdy jsou často materiální a riziko nesprávnosti u nich bývá nízké. Analytický test je proto v tomto případě vhodnou procedurou.



Nezávislé očekávání si určím na základě loňských ověřených mzdových nákladů upravených o meziroční změnu stavu zaměstnanců a průměrný nárůst mezd z podkladů personálního oddělení společnosti.

Rozumím. Ale pozor na další možné vlivy, třeba na výši pohyblivé složky mzdy, vyplacené odstupné nebo změny ve skladbě zaměstnanců.

Jasně. Zjistím a případně upravím své očekávání. Pokud bude rozdíl mezi mým očekáváním a hodnotou v účetnictví nemateriální, mám hotovo.

Ano, pokud jsi posoudil spolehlivost podkladů z personálního oddělení, jsi hotový. Je to pěkný příklad jednoho typu analytického testu. Vezme se položka z minulého období, upraví se o očekávanou meziroční změnu a máme odhad stejné položky v letošním roce.

-SpM-

Odpovědnost členů výboru pro audit



Jan Dědič

Slovo úvodem

Koncept výboru pro audit se vyvinul primárně v rámci americké *corporate governance*, odkud se rozšířil do celého světa včetně evropského práva¹ a zprostředkovaně pak též do českého právního řádu. Jakkoli původně vznikl v prostředí společností kótovaných na amerických burzách, je dnes pojmán jako obecný prvek finančního kontrolního systému, jehož zřízení v zásadě ve všech jurisdikcích společnostem kótovaným na burzách, případně pak dalším „významným“ právníckým osobám, právní předpisy přímo ukládají, ostatním společnostem pak kodexy *corporate governance* alespoň doporučují. Tak i v našem právním řádu

ukládá od roku 2009 zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech (ZoA) povinnost zřídit výbor pro audit tzv. subjektům veřejného zájmu², doporučení zřídit výbor pro audit i v jiných společnostech pak obsahuje Kodex správy a řízení společností ČR z roku 2018 vytvořený Czech Institute of Directors a Deloitte.

V tomto článku se chceme zabývat otázkou odpovědnosti členů výboru pro audit právnických osob ve smyslu jejich povinnosti hradit škodu vzniklou v důsledku porušení povinností při výkonu funkce člena výboru pro audit a povinnosti vydat majetkový prospěch, jak vyplývá z aktuální právní úpravy. Tato odpovědnost se může lišit v závislosti na tom, jak je výbor pro audit koncipován a v jaké roli v něm daná osoba vystupuje. Svoji variabilitou je totiž výbor pro audit v těchto ohledech značně specifický.

1. Právní povaha výboru pro audit

Z hlediska odpovědnosti členů výboru pro audit je podstatná otázka, zda má výbor pro audit povahu (samostatného) orgánu společnosti nebo „pouhého“ výboru, který nemá povahu samostatného orgánu právnické osoby. Jde totiž o to, zda se na jeho člena uplatní zvláštní úprava odpovědnosti člena orgánu právnické osoby nebo nikoli.

Výbor pro audit vznikl (shodně s dalšími výbory, jako jsou výbory pro odměňování a pro jmenování) jako jakýsi „pomocný“ poradní organizační útvar, který

si mohou vytvořit správní rady, případně představenstva či dozorčí rady obchodních korporací (tedy jejich „orgány“) a delegovat na ně výkon určité své působnosti (německé právo hovoří o radách – *Beirat*³). K delegaci dochází fakticky rozhodnutím relevantního orgánu obchodní korporace, které má charakter organizačního aktu, resp. opatřením, jímž dochází k hlubší stratifikaci rozhodovacího procesu daného orgánu. Takovou delegací působnosti nemůže sice dojít ke zproštění odpovědnosti členů daného orgánu, resp. jejímu přenesení na členy takového poradního výboru, nicméně členové orgánu se však mohou spolehnout na výsledky činnosti výboru, pokud jeho záležitosti sledují a pokud nemají zvláštní důvod k pochybnostem⁴. Výbor je tedy jakýmsi výtvořem orgánu právnické osoby, který si jej vytváří, čemuž pak odpovídá též to, že příslušný orgán obchodní korporace může takový výbor zrušit, změnit vymezení jeho působnosti, především pak též přijmout odlišné finální rozhodnutí nebo rozhodnutí výboru změnit⁵. Projevuje se zde suverenita orgánu právnické osoby v rozsahu jeho originální působnosti a podřízenost výboru, na který je působnost orgánu právnické osoby pouze delegována.

Pouhý „poradní výbor“ je nutné rozlišovat od orgánu právnické osoby. Jak vyplývá též z § 151 odst. 1 občanského zákoníku (ObčZ), orgány představují základní konstitutivní prvky právnické osoby, přičemž



„Pan Novák je novým členem našeho výboru pro audit a přistupuje k výkonu své funkce s opravdovou péčí!“

Kresba: Ivan Svoboda

¹ 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, novelizovaná směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014.

² Kdo je považován za subjekt veřejného zájmu stanoví § 1a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

³ Plessis, J., Großfeld, B., Luttermann, C., Saenger, I., Sandrock, O., Casper, M. German Corporate Governance in International and European Context, 3. vydání, Berlin: Springer, 2017, s. 533.

⁴ Tricker, B. Corporate Governance. Principles, Policies, and Practices. 3th.ed. Oxford: Oxford University Press, 2015, s. 380

⁵ Tricker, B. op. cit. sub 4, s. 380.

jejichž rozhodováním se v rámci jejich působnosti ultimátně vytváří (ať již směřuje dovnitř či vně) vůle právnické osoby. Strukturu orgánů vymezuje zákon, popřípadě zakladatelské právní jednání. Orgán právnické osoby nemůže být zřízen jiným jejím orgánem bez odpovídajícího zmocnění v zákoně nebo v zakladatelském právním jednání. Orgány obchodní korporace mají vlastní působnost a vzájemně jsou si postaveny na roveň. Zásadně platí, že rozhodnutí orgánu obchodní korporace nemůže zrušit jiný orgán

obchodní korporace, stejně tak jako nemůže jeden orgán zrušit vymezení působnosti jiného orgánu, pokud k tomu nedojde změnou společenské smlouvy nebo stanov v rámci zákonné úpravy.

Český zákon o auditorech upravil v roce 2009 výbor pro audit jako „*orgán subjektu veřejného zájmu*“⁶. Toto řešení ve srovnávacím kontextu podrobila kritice S. Černá.⁷ Novela zákona o auditorech provedená zákonem č. 334/2014 Sb. pak s účinností k 13. lednu 2015 zrušila část textu v § 44 odst. 1 ZoA, který

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

2. Analytický test založený na korelaci



Audituji společnost Beta, která pouze nakupuje a prodává zboží. Prodejní ceny určují procentní přírůžkou k nákupním cenám. Tak bych mohl tržby odhadnout jako náklady navýšené o marži. Co myslíš?

Asi to tak jednoduché nebude. Poskytují nějaké slevy, například množstevní nebo slevy dlouhodobým zákazníkům? Mají nějaké jednorázové slevové akce?



Hmm, to asi mít budou. Na obchodním oddělení zjistím rozsah poskytovaných slev a pokusím se je zohlednit ve svém očekávání.

A nespolehej jen na dotazování! Rozsah poskytnutých slev je třeba také ověřit ve smlouvách a v další dokumentaci. Pokud bude poskytování slev nahodilé, bude obtížné vyčíslit pomocí procentní přírůžky očekávanou hodnotu tržeb.

Chápu. Mohlo by se stát, že mi test vyjde, ale přitom nebudou tržby sniženy o všechny související slevy. Pak by ten výsledek mohl být falešně pozitivní.

Ano. Ale pokud opravdu používají standardní marže, tak to je pěkný příklad analytického testu založeného na korelaci dvou souvisejících položek. A nezapomeň také, že tento analytický test nepokryje všechna relevantní tvrzení. Například neodhalí zaúčtování transakce, čili nákladů i výnosů, do nesprávného období.

Vím, na ověření tohoto tvrzení mám již naplánované detailní testy.

-SpM-

⁶ § 44 odst. 1 zákona o auditorech, v původním znění.

⁷ Černá, S. Výbory pro audit v zahraničních a tuzemských akciových společnostech. *Obchodněprávní Revue*, č. 8, 2010, s. 225.



prohlašoval výbor pro audit za orgán subjektu veřejného zájmu, a zákon o auditorech nadále právní postavení výboru pro audit nekvalifikuje. Důvodová zpráva k tomu uvádí: „*Novelizačním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu disproporce vůči ostatním výborům zřizovaným i v rámci téže společnosti (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.*“ Těž dle doporučení Rady pro veřejný dohled nad auditem „[z]ákon o auditorech neurčuje postavení Výboru pro audit v systému struktury orgánů subjektu veřejného zájmu. Proto zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu stanoví, zda Výbor pro audit bude ustaven jako „samostatný“ orgán, nebo jako poradní výbor, nejčastěji kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu.“⁸

V praxi tedy převládá názor, podle kterého současná právní úprava umožňuje volbu, zda subjekt veřejného zájmu zřídí výbor pro audit jako orgán právnické osoby se samostatnou působností či jako pouhý poradní výbor v rámci působnosti kontrolního nebo správního orgánu. Tento závěr je v kontextu současné právní doktríny velmi zajímavý, protože ta jinak vychází z toho, že společníci sice mohou ve společenské smlouvě zřizovat zákonem nepředvídané orgány, nicméně nemohou odejmout obligatorně zřizovanému orgánu část působnosti svěřené mu zákonem a svěřit ji do působnosti zákonem nepředvídaného orgánu společností zřizovaného společenskou smlouvou.⁹

V této souvislosti vzniká otázka, zda výbory pro audit mohou zřizovat i jiné právnické osoby než vymezené v zákoně o auditorech. Podle našeho názoru tomu nic nebrání, bude zřizován jen jako poradní výbor orgánu právnické osoby, nikoliv jako samostatný orgán právnické osoby. U výborů pro audit dobrovolně zřizovaných jako orgán právnické osoby se podle našeho názoru nesmí jeho působnost překrývat s obligatorní působností povinných orgánů právnické osoby. U výborů pro audit zřizovaných povinně, lze argumentovat tím, že duplicita působnosti plyne přímo ze zákona o auditorech, tedy že jde o zákonný průlom do koncepce zákazu přenosu působnosti orgánu právnické osoby. U dobrovolně zřizovaných výborů pro audit však není právnická osoba vázána zákonem o auditorech a může složení, působnost a volbu a odvolání členů výboru pro audit upravit jinak.

V dalším se však budeme věnovat již jen odpovědnosti členů výborů pro audit zřizovaných obligatorně podle zákona o auditorech¹⁰. Jak bylo naznačeno, možnost volby mezi výborem pro audit jako orgánem právnické osoby a pouhým „poradním výborem“ má pro odpovědnost členů výborů pro audit zásadní význam.

2. Odpovědnost členů výboru pro audit za škodu

2.1. Výbor pro audit jako orgán právnické osoby

2.1.1. Povinnost vykonávat funkce s péčí řádného hospodáře

Je-li výbor pro audit zřízen jako orgán právnické osoby, dopadá na jeho členy požadavek jednat při výkonu funkce člena voleného orgánu právnické osoby s péčí řádného hospodáře, tedy ve smyslu § 159 odst. 1 ObčZ požadavek vykonávat takovou funkci „s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí“. Péči řádného hospodáře tak zákon vymezuje jako sběrný pojem, který v sobě zahrnuje jednak povinnost loajality, jednak povinnost užívat při výkonu funkce potřebné znalosti a pečlivost.

Povinnost loajality lze v obecné rovině definovat jako povinnost upřednostňovat vždy zájem společnosti před zájmy vlastními nebo jiných osob¹¹. Loajalita však není neomezená. Povinnost loajality zřejmě neomlouvá vědomé nedodržování právních předpisů z důvodu, že jejich porušení bylo v zájmu právnické osoby. Stejně tak je třeba ctít i zájmy celospolečenské plynoucí ze

⁸ Praktická pomůcka pro Výbory pro audit, Rada pro veřejný dohled nad auditem, prosinec 2016, s. 7.

⁹ Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 4563/2008.

¹⁰ K problematice výboru pro audit srov. dále Pihera, V., Kokeš, J. Výbor pro audit v aktuální perspektivě českého práva obchodních korporací. *Obchodněprávní Revue*, č. 9, 2019.

¹¹ Srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ve věcech sp. zn. 29 Cdo 3864/2012 nebo 29 Cdo 2791/2016.

sociální odpovědnosti právnické osoby, ale i osobnost a osobní integritu člena orgánu¹².

Součástí povinnosti loajality je též povinnost vzniku střetu zájmu předcházet, což v nejobecnější rovině reflektuje zákaz zastoupení jiného (a tedy i jednání za právnickou osobu) tím, jehož zájmy jsou v rozporu se zájmy zastoupeného ve smyslu § 437 ObčZ. V tomto ohledu můžeme za určitou konkretizaci požadavku loajality považovat pravidla týkající se střetu zájmů v rámci úpravy pravidel správy cizího majetku, která ukládají správci cizího majetku povinnost oznámit existenci hrozícího střetu zájmů (§ 1413 ObčZ), zákaz uzavírání smluv týkajících se spravovaného majetku nebo jiného využití informací získaných v souvislosti se správou bez souhlasu beneficienta (§ 1415 ObčZ). Zda jsou tato pravidla aplikovatelná na členy orgánů právnických osob je v současné době diskutováno¹³. Jasnější je situace u obchodních korporací, kde zákon o obchodních korporacích (ZOK) aplikaci obecné úpravy správy cizího majetku explicitně vylučuje (§ 59 odst. 1 ZOK) a upravuje vlastní pravidla týkající se střetu zájmů v § 54 a násl. ZOK.

Pokud jde o druhou složku péče řádného hospodáře, tedy povinnost vykonávat funkci s potřebnými znalostmi a pečlivě, i tu její složku, která se týká znalostí, se snažil vyložit Nejvyšší soud ve své judikatuře. Dovedl, že člen orgánu jedná s potřebnými znalostmi, a tedy i informovaně, jestliže při konkrétním rozhodování využívá rozumně dostupné (skutkové i právní) informační zdroje a na jejich základě pečlivě zváží možné výhody i nevýhody (rozpoznatelná rizika) existujících variant podnikatelského rozhodnutí (viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 5036/201529 Cdo 3325/2016, 29 Cdo 3770/2016). Nejde tedy o znalost všech objektivně dostupných informací, ale „rozumně dostupných“, tedy takových, které lze rozumně od člena orgánu očekávat. Člen orgánu nemusí mít proto, obecně posuzováno, odborné znalosti, ledaže zákon stanoví jinak.

Zákon o auditorech však klade specifické požadavky na členy výboru pro audit v tom směru, že u většiny členů požaduje jejich odbornou způsobilost s tím, že nejméně jeden člen výboru musí být osobou, která je nebo byla statutárním auditorem nebo osobou, jejíž znalosti či dosavadní praxe v oblasti účetnictví zajišťují předpoklad řádného výkonu funkce člena výboru pro audit, a to s ohledem na odvětví, ve kterém společnost působí (§ 44 odst. 4 a 5 ZoA). Kromě této osoby se za odborně způsobilého člena výboru pro audit považuje též osoba, která nejméně dva roky zastávala výkonnou řídicí funkci ve společnosti podnikající ve stejném odvětví nebo osoba, která byla odpovědná za výkon funkce řízení rizik, compliance, vnitřního

audit, pojistné matematické funkce nebo jiné obdobné funkce (§ 44 odst. 6 ZoA). Má-li člen orgánu právnické osoby odbornou způsobilost, musí ji při výkonu funkce člena orgánu vynaložit jako součást péče řádného hospodáře (např. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 29 Cdo 1262/2006 a sp. zn. 29 Cdo 1356/2011). Nicméně člen orgánu právnické osoby, který odborné znalosti nemá, je povinen zajistit posouzení dané záležitosti osobou, která potřebné znalosti má. Jinak řečeno, měl by si pro své rozhodnutí vyžádat odborné posouzení tím, kdo takové znalosti má. Součástí péče řádného hospodáře je podle judikatury Nejvyššího soudu ČR i schopnost rozpoznat, které činnosti již není daný člen orgánu s to vykonávat či které potřebné znalosti nebo dovednosti nemá (viz rozhodnutí sp. zn. 29 Cdo 2531/2008).

Pojem „pečlivě“ zatím judikatura výslovně neinterpretovala. Lze tím rozumět především to, že funkce nesmí být vykonávána pouze formálně (viz např. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 7 Tdo 1396/2008), ale i fakticky kvalitně. Současně Nejvyšší soud judikoval, že není náležitou péčí, pokud členové představenstva družstva „dali na doporučení předsedy družstva, který měl jejich důvěru a který pro ně (vzhledem k funkci, kterou zastával) představoval dostatečnou záruku, že záležitost byla kvalifikovaně posouzena“ (viz rozhodnutí sp. zn. 29 Odo 70/2005). Z toho vyplývá, že členové výboru pro audit, kteří nemají odborné znalosti, nemohou jen „slepě“ spoléhat na názory a doporučení „kvalifikovaných“ členů výboru pro audit.

Při posuzování péče člena výboru pro audit subjektu veřejného zájmu, který je obchodní korporací, se použije pravidlo obsažené § 52 odst. 1 ZOK, jež



Výbor pro audit dohlíží na průběh auditu.

Kresba: Ivan Svoboda

¹² Shodně viz i Štenglová, I. a Havel, B. in: Štenglová, I. Havel, B., Cileček, F. Kuhn, P. Šuk, P. Zákon o obchodních korporacích. Komentář 2. vydání. C. H. Beck, 2017, s. 152.

¹³ Srov. Pihera, V., Havel, B. Povaha funkce a odpovědnost členů orgánů obchodních společností jako východisko racionálního corporate governance. Právní rozhledy, 2019, č. 23/24.

objektivizuje posuzování vynaložené péče. Podle předmětného ustanovení se vždy přihlédne k péči, kterou by v obdobné situaci vynaložila jiná rozumně pečlivá osoba, byla-li by v postavení člena obdobného orgánu obchodní korporace. Nestačí tedy subjektivní hodnocení člena orgánu, že funkci vykonával řádně, ale jeho chování se vždy bude poměřovat i s tím, jak by se v dané situaci chovala jiná rozumně pečlivá osoba. Jde tedy o jakýsi standard rozumné pečlivosti. Může být otázkou, zda lze takový standard dovodit i u členů výboru pro audit subjektů veřejného zájmu, které nejsou obchodními korporacemi. U nich by bylo snad možné obdobný standard péče řádného hospodáře dovozovat z § 5 odst. 1 ObčZ, kde se stanoví, že kdo se ve styku s jinou osobou přihlásí k odbornému výkonu jako příslušník určitého povolání nebo stavu, dává tím najevo, že je schopen jednat se znalostí a pečlivostí, která je s jeho povoláním nebo stavem spojena. Jedná-li bez této péče, jde to k jeho tíži.

Z ustálené judikatury Nejvyššího soudu se přitom podává, že členové orgánů (představenstva) odpovídají

za řádný (v souladu s požadavkem péče řádného hospodáře jsoucí) výkon funkce, nikoliv za výsledky své činnosti. Jedná-li člen představenstva s péčí řádného hospodáře, není povinen hradit společnosti škodu, byť by v důsledku takového jednání vznikla. Pro posouzení, zda rozhodnutí, která člen představenstva společnosti přijal při výkonu své funkce, byla učiněna v souladu s požadavkem péče řádného hospodáře, není významné, k jakým následkům taková rozhodnutí vedla (jakkoli by byly pro společnost negativní). I kdyby se očekávaný výsledek nedostavil, nebylo by z toho možné vyvozovat, že člen představenstva postupoval protiprávně. Teprve je-li zjištěno, že nevyňaložil úsilí odpovídající hlediskům péče řádného hospodáře, lze zvažovat, zda je povinen společnosti nahradit újmu vzniklou v důsledku takového jednání (viz např. sp. zn. 29 Cdo 3325/2016. V rozhodnutí sp. zn. 29 Cdo 3770/2016 přijal Nejvyšší soud stejný závěr i ve vztahu k jednateli společnosti s ručením omezeným. Tento závěr lze zřejmě zobecnit ve vztahu ke všem členům volených orgánů, kteří mají vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře.

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

3. Analytický test založený na nefinančních údajích

Ahoj Hugo, už jsi vymyslel, jak budeme testovat tržby společnosti Gama, co vyrábí betonové tvárnice a prodává je pouze ve skupině?

Vzhledem k tomu, že mají standardizovaný sortiment, fixní ceník a neposkytují slevy, tak bych pro ověření správnosti částky a úplnosti zvolil analytickou proceduru. Údaje o počtech vyrobených tvárníc každého druhu navrhuji vynásobit stanovenými prodejními cenami.

To by mohlo fungovat. Ještě bude nutná úprava o změnu stavu zásob, kterou máme doloženou inventurou, a kontrola případných změn ceníku během roku.

Klíčové bude získat informace o objemu produkce a cenách z výrobního a obchodního oddělení, protože jsou nezávislé na finančním oddělení.

Máš pravdu. Bude to pěkný příklad analytického testu založeného na kvantitě násobené jednotkovou cenou.



Občanský zákoník také vyžaduje, aby ten, kdo přijímá funkci, dovedl rozpoznat, zda je schopen ji vykonávat s péčí řádného hospodáře. V § 159 odst. 1 ObčZ se stanoví, že se má za to, že jedná nedbale ten, kdo není péče řádného hospodáře schopen, ač to musel zjistit při přijetí funkce nebo při jejím výkonu, a nevyvodí z toho pro sebe důsledky. Neměl by tedy funkci vůbec přijmout nebo by měl z funkce odstoupit, nedokáže-li řádnost výkonu funkce zabezpečit jinak.

Zákon o obchodních korporacích navíc v § 51 odst. 1 upravuje tzv. pravidlo podnikatelského úsudku, jehož cílem je zjednat jistotu členům orgánů obchodních korporací při podnikatelském rozhodování. Pokud členové orgánů prokáží, že dané pravidlo při podnikatelském rozhodování dodrželi, pak za škodu vzniklou z takového rozhodnutí neodpovídají. Podle citovaného ustanovení pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodnutí v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace. To však neplatí, pokud takové rozhodnutí nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou. Je však vůbec otázkou, zda rozhodnutí, které přijímají členové výboru pro audit je podnikatelským rozhodnutím, a zda tedy na ně lze ustanovení § 51 odst. 2 ZOK aplikovat. Pokud výjimečně ano, pak by se stejně aplikovala jen na členy výboru pro audit subjektů veřejného zájmu, které jsou obchodními korporacemi. Existují však i názory, že pravidlo obsažené v § 51 odst. 1 ZOK je analogicky aplikovatelné na všechny případy rozhodování v rámci péče řádného hospodáře. Tyto názory nesdílíme¹⁴.

2.1.2. Předpoklady odpovědnosti za škodu

K tomu, aby členové výboru pro audit vznikla povinnost nahradit škodu způsobenou porušením péče řádného hospodáře, je samozřejmě ještě nezbytné, aby právnícké osobě vznikla škoda a aby zde byla příčinná souvislost mezi porušením péče řádného hospodáře a vzniklou škodou (tedy nebyť porušení péče řádného hospodáře, škoda by nevznikla). Jak bylo uvedeno, ke vzniku povinnosti nahradit škodu však nepostačí samotný vznik škody jako důsledek jednání při výkonu funkce, protože nejde o odpovědnost za výsledek, ale musí jít o důsledek neřádného výkonu funkce. V odborné literatuře je sporné, zda dalším předpokladem vzniku povinnosti nahradit škodu způsobenou porušením péče řádného hospodáře je i zavinění. Důvodem je skutečnost, že není jednoty názorů na to, zda povinnost vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře je povinností zákonnou (s níž § 2913 ObčZ spojuje objektivní odpovědnost) nebo smluvní (s níž



§ 2910 ObčZ spojuje subjektivní odpovědnost). Podle jiných nedávno publikovaných názorů má povinnost jednat s péčí řádného hospodáře charakter povinnosti *sui generis* s níž je spojena odpovědnost bez ohledu na právní důvod jejího vzniku, a tedy je s ní spojena subjektivní odpovědnost ve smyslu spádového pravidla podle § 2895 ObčZ¹⁵.

Jde-li o povinnost zákonnou, pak z § 2910 ObčZ plyne, že musí jít o zaviněné porušení povinnosti. V § 2911 ObčZ je však stanovena vyvrátitelná domněnka, že ten, kdo porušil zákonnou povinnost, škodu zavinil z nedbalosti. Kromě toho z § 2912 ObčZ plyne zvláštní domněnka nedbalosti, podle níž dá-li škůdce najevo zvláštní znalost, dovednost nebo pečlivost nebo zaváže-li se k činnosti, k níž je zvláštní znalost, dovednost nebo pečlivost zapotřebí a neuplatní-li tyto zvláštní vlastnosti, má se za to, že jedná nedbale.

To by zřejmě padlo i na členy výborů pro audit. Jde-li o povinnost smluvní, zavinění se nevyžaduje a odpovědnosti zprošťuje pouze situace, jestliže v plnění smluvní povinnosti dočasně nebo trvale bránila tzv. vyšší moc (viz § 2913 ObčZ). Judikatura Nejvyššího soudu zatím tento spor nevyřešila. Z praktického hlediska však zde nebude zřejmě velký rozdíl, jednak vzhledem ke konstrukci vyvrátitelné domněnky zavinění, jednak vzhledem ke konstrukci porušení povinnosti

¹⁴ K této otázce srov. Havel, B. Komercializace právníckých osob? (K použitelnosti pravidla podnikatelského úsudku nejen ve světě fundací), Právník, 11/2015, Praha; Ronovská, K. Lze využít business judgment rule ve světě fundací? In: Eichlerová, K. a kol. (eds.) Re-kodifikace obchodního práva – pět let poté. Svazek I. Pocta Stanislavě Černé. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 49 – 60.

¹⁵ Pihera, V., Havel, B. op. cit. sub 17.



péče řádného hospodáře. Je jen obtížně představitelné, že by někdo jednal ve střetu zájmu a nevěděl nebo nemusel o tom vědět nebo že nevěděl nebo nemusel vědět, že má nedostatek rozumně dostupných znalostí nebo že nejedná pečlivě.

Důležité je také, kdo nese ve sporu o náhradu škody způsobené porušením péče řádného hospodáře důkazní břemeno. Zpravidla platí, že důkazní břemeno nese ten, kdo náhradu škody uplatňuje. U škody způsobené porušením péče řádného hospodáře v režimu zákona o obchodních korporacích je tomu však jinak. Půjde-li o členy výboru pro audit subjektů veřejného zájmu, které jsou obchodními korporacemi, uplatní se ustanovení § 52 odst. 2 ZOK, podle něhož je-li v řízení před soudem posuzováno, zda člen orgánu jednal s péčí řádného hospodáře, nese důkazní břemeno tento člen, ledaže soud rozhodne, že to po něm nelze spravedlivě požadovat. Postačí tedy, že právnická osoba bude tvrdit, že člen výboru pro audit porušil povinnost vykonávat funkci s péčí řádného hospodáře a jak. Člen výboru pro audit bude muset dokazovat, že funkci člena výboru vykonával řádně, tedy s potřebnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí. Bude-li však poškozenou jiná právnická osoba než obchodní korporace, dané pravidlo se neuplatní a důkazní břemeno o porušení péče řádného hospodáře ponese ona.

K důkaznímu břemenu ve sporu o náhradu škody způsobené porušením péče řádného hospodáře v obchodních korporacích existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího soudu ČR. Jako příklad lze uvést rozhodnutí sp. zn. 29 Cdo 4596/2016, z něhož se podává, že

(i) je-li v řízení vedeném proti jednatele společnosti s ručením omezeným (jako žalovanému) posuzováno, zda jednatel způsobil společnosti škodu porušením povinnosti vykonávat svou působnost s péčí řádného hospodáře, nese jednatel důkazní břemeno (toliko) o tom, že (v konkrétním případě) jednal s péčí řádného hospodáře [pozn. autorů: v našem případě by šlo člena výboru pro audit].

- (ii) ve vztahu k ostatním předpokladům odpovědnosti jednatele za škodu způsobenou společností – tedy ohledně vzniku škody, jakož i příčinné souvislosti mezi škodou a protiprávním jednáním – nese důkazní břemeno (jakož i břemeno tvrzení) žalobce a nikoliv žalovaný člen orgánu [pozn. autorů: v tomto případě, se Nejvyšší soud nezabýval otázkou zavinění, protože šlo o případ porušení péče řádného hospodáře ještě podle obchodního zákoníku, kdy se nepochybovalo o tom, že jde o odpovědnost za nezaviněné porušení povinností].*
- (iii) nesení důkazního břemene o tom, že jednal s péčí řádného hospodáře, předpokládá, že jednatel uvede okolnosti, z nichž plyne, že v konkrétním případě jednal s péčí řádného hospodáře (tedy že bude tvrdit rozhodné skutečnosti), a k nim označí důkazy, jimiž mají být tyto rozhodné skutečnosti prokázány. Netvrdí-li účastník řízení rozhodné skutečnosti, nemůže z povahy věci ani označit k těmto neexistujícím tvrzením důkazy. Jednatel nese i břemeno tvrzení ohledně skutečností, svědčících ve prospěch závěru, že v konkrétním případě jednal s péčí řádného hospodáře [pozn. autorů: v našem případě by šlo o člena výboru pro audit].*
- (iv) nepodaří-li se jednatele [pozn. autorů: v našem případě by šlo o člena výboru pro audit], prokázat, že jednal s péčí řádného hospodáře, stíhá jej neúspěch ve sporu (za předpokladu, že je prokázán vznik škody, její výše i příčinná souvislost mezi jednáním jednatele a vznikem škody). Naproti tomu, nepodaří-li se prokázat vznik škody či příčinnou souvislost mezi vznikem škody a protiprávním jednáním, je tato objektivní nejistota přičtena k tíži žalobci.*

Pokud by bylo předpokladem odpovědnosti za škodu i zavinění, to není třeba prokazovat, ale člen orgánu by musel prokázat, pokud by se chtěl odpovědnosti zbavit, že povinnost neporušil vlastním zaviněním, resp. že škodu nezavinil.

Na členy výboru pro audit, který je orgánem právnické osoby nelze podle našeho názoru aplikovat ustanovení § 2950 ObčZ o škodě způsobené informací nebo radou z důvodu existence zvláštní úpravy povinnosti výkonu funkce s péčí řádného hospodáře.

2.2. Výbor pro audit není orgánem právnické osoby

Pokud výbor pro audit není koncipován jako orgán právnické osoby, pak bude třeba podle našeho názoru rozlišovat mezi členy výboru pro audit, kteří jsou současně členy orgánů dané právnické osoby, zpravidla správní rady nebo kontrolního orgánu, a těmi, kteří členy orgánu právnické osoby nejsou. U prvně jmenovaných se dle našeho názoru i ve vztahu k výkonu činnosti člena výboru pro audit plně prosadí odpovědnostní režim člena orgánu právnické osoby podle

§ 159 ObčZ, v případě obchodní korporace pak též § 51 a násl. ZOK, protože na tuto činnost je nutné nahlížet jako na delegovanou činnost v působnosti orgánu, jehož jsou členy, a tedy i za specifický způsob výkonu jejich funkce člena tohoto orgánu.

U osob, které jsou členy pouze výboru pro audit a nejsou současně členem orgánu právnické osoby, je situace složitější, protože na ty § 159 ObčZ pak nedopadá. Jejich odpovědnostní vztahy by se tedy řídily podle povahy smluvního vztahu mezi takovým členem a právnickou osobou. Může být sporné, zda by šlo funkci člena výboru pro audit vykonávat v pracovněprávním vztahu. Podle našeho názoru je to vyloučeno u nezávislých členů výboru pro audit, protože pracovněprávní

vztah je vždy vztahem závislé práce. Pokud by mohlo jít o vztah závislé práce, bude se odpovědnost za škodu vždy řídit zákoníkem práce a omezeními s toho plynoucími. Tím se však v tomto příspěvku pro malou pravděpodobnost takového aranžmá nezabýváme. Na margo této otázky lze poznamenat, že nezávislým členem výboru pro audit obchodní korporace může být zástupce zaměstnanců v dozorčí radě¹⁶, nicméně ten bude takovou činnost vykonávat v rámci výkonu funkce v režimu podle § 159 ObčZ a § 51 a násl. ZOK.

Otázkou může být rovněž, jaký standard péče při výkonu funkce člena výboru pro audit se u těchto osob vyžaduje. Ten může být samozřejmě rovněž založen smlouvou mezi členem výboru pro audit a právnickou

Hugo a Sally se baví o analytických testech věcné správnosti

4. Výhody a nevýhody analytických testů



Analytické testy mám rád. Není to rutina a při jejich tvorbě se musím zamýšlet nad fungováním společnosti. Častěji se bavím s lidmi z jiných oddělení než jen z účtárny a financí a dozvídám se tak o společnosti celou řadu zajímavých informací důležitých pro audit.

To je pravda. Při analytických testech navíc můžeš otestovat zároveň možné podhodnocení i nadhodnocení. Detailní testy jsou oproti tomu obvykle zaměřeny jen jednosměrně a musí se jich tedy provádět několik.



Já vidím jako hlavní výhodu analytických testů malou časovou náročnost, zejména u položek s dobře předvídatelnou výší.

Ano, analytické testy mají řadu výhod. Ale také mají některé nevýhody. Hlavní problém je, že pokud se v testované položce opravdu nalézá významná nesprávnost, analytický test neukáže, kde přesně leží. Uvidíme pouze velký nevysvětlený rozdíl mezi očekávanou a zaúčtovanou hodnotou.

To je pravda. Pak stejně musím dělat detailní testy.

Ano. A proto není vhodné používat analytické testy věcné správnosti tam, kde očekáváš, že spíše budou materiální chyby. Jinými slovy nebývá vhodný v oblastech, kde je významné riziko.

-SpM-

¹⁶ Srov. doporučení Komise ze dne 15. února 2005 o úloze nevykonných členů správní rady nebo členů dozorčí rady a o výborech správní nebo dozorčí rady společností kótovaných na burze.



osobou. Nás však v této souvislosti zajímá otázka charakteru vztahu mezi členem výboru pro audit a právnickou osobou, pokud nebyla uzavřena žádná smlouva o výkonu funkce člena výboru pro audit. Pak by se podle našeho názoru měla aplikovat ustanovení o příkazu podle občanského zákoníku. Podle § 2432 ObčZ plní příkazník (v našem případě člen výboru pro audit) příkaz poctivě a pečlivě dle svých schopností, což je nepochybně nižší standard, než je péče řádného hospodáře, neboť je zde kladen důraz na osobní schopnosti příkazníka. Nicméně je třeba vzít v potaz i výše zmiňované ustanovení § 5 odst. 1 ObčZ, z něhož se podává, že kdo se při styku s jinou osobou přihlásí jako příslušník určitého stavu nebo povolání, dává tím najevo, že je schopen jednat se znalostí a pečlivostí, která je s jeho povoláním nebo stavem spojena a jedná-li bez této odborné péče, jde to k jeho tíži. Z toho by bylo možné dovozovat, že členové výboru pro audit, kteří mají odborné znalosti, mají odbornou péči s objektivním standardem jejího posuzování.

U členů výboru pro audit, který není orgánem právnické osoby, nelze vyloučit ani aplikaci § 2950 ObčZ o škodě způsobené informací nebo radou. Podle citovaného ustanovení kdo se hlásí jako příslušník určitého stavu nebo povolání k odbornému výkonu nebo jinak vystupuje jako odborník, nahradí škodu, způsobí-li jí neúplnou nebo nesprávnou informaci nebo škodlivou radou danou za odměnu v záležitosti svého vědění nebo dovednosti. Jinak se hradí jen škoda, kterou někdo informací nebo radou způsobil vědomě. V našem případě by šlo opět o členy výboru pro audit, kteří mají odborné znalosti. Další by záleželo na tom, zda za výkon funkce člena výboru pro audit pobírají odměnu nebo nikoliv. V případě, že pobírají odměnu za výkon funkce, je jejich povinnost k náhradě škody způsobené informací nebo radou odpovědností za výsledek a neprochází testem výkonu funkce s péčí řádného hospodáře. V případě, že by člen výboru nepobíral za výkon funkce odměnu, hradil by škodu způsobenou informací nebo radou bez ohledu nato, zda je neúplná, nesprávná nebo škodlivá, avšak pouze v případě, že ji způsobil

vědomě. V odborné literatuře převládá názor, že musí jít o škodu způsobenou úmyslně¹⁷.

V této souvislosti lze však zmínit ještě jedno v úvahu připadající řešení. Pokud bychom výkon funkce člena (pouhého „poradního“) výboru pro audit považovali za výkon funkce správce cizího majetku, bylo by na jeho členy možné vztáhnout podle § 1411 ve spojení s § 1400 ObčZ požadavek jednat s péčí řádného hospodáře. V takovém případě by se postavení členů výboru pro audit, který není orgánem, a výboru pro audit, který je orgánem, ve výsledku významně přiblížilo (byť ve vztahu k prvně uvedeným by se neuplatnilo zákonné ručení podle § 159 odst. 3 ani – v případě obchodních korporací – pravidla podnikatelského úsudku v § 51 a 52 ZOK). Koncept správy cizího majetku však není dosud v českém právu jednoznačně dogmaticky zakotven.

2.3. Vzdání se práva na náhradu škody

V souvislosti s odpovědností členů výboru pro audit za škodu může vzniknout otázka, zda se může právnická osoba vzdát předem práva na náhradu škody (před jejím vznikem, resp. před porušením povinnosti) nebo následně povinnost k náhradě škody zcela nebo zčásti prominout, pokud již vznikla. Půjde-li o členy výboru pro audit, který má povahu orgánu obchodní korporace, není zřejmě možné, aby se obchodní korporace předem platně vzdala práva na náhradu škodu. To lze dovozovat z § 53 odst. 2 ZOK, podle něhož se nepřihlíží k právnímu jednání obchodní korporace omezujícím odpovědnost člena jejích orgánů. Pokud jde o možnost následného prominutí dluhu zcela nebo zčásti uhradit škodu, není v právní nauce jednoty názorů. Jde zde o výklad § 53 odst. 3 ZOK, podle něhož vznikla-li porušením péče řádného hospodáře obchodní korporaci újma, může ji obchodní korporace vypořádat podle smlouvy uzavřené s povinnou osobou; pro účinnost smlouvy se vyžaduje souhlas nejvyššího orgánu obchodní korporace přijatý alespoň dvoutřetinovou většinou hlasů všech společníků. Spor je o to, zda způsobem vypořádání může být i částečné nebo úplné prominutí dluhu.

Poněkud jinak je tomu u členů výborů pro audit právnických osob, které nejsou obchodními korporacemi. Na ně bude třeba aplikovat obecnou úpravu obsaženou v občanském zákoníku. Podle § 2898 ObčZ se nepřihlíží k ujednání, které předem vylučuje nebo omezuje povinnost k náhradě újmy způsobené člověku na jeho přirozených právech, anebo způsobené úmyslně nebo z hrubé nedbalosti; nepřihlíží se ani k ujednání, které předem vylučuje nebo omezuje právo slabší strany na náhradu jakékoli újmy. V těchto případech se práva na náhradu nelze ani platně vzdát. Z uvedeného plyne, že ani u členů výboru pro audit právnických

¹⁷ Viz Bezouška, P. in Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část. (! 2055-3014). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1678.

osob, které nejsou obchodními korporacemi, se nelze předem vzdát jednostranným jednáním ani dohodou práva na náhradu škody, pokud by byla způsobena úmyslně nebo hrubou nedbalostí. Následnému prominutí dluhu občanský zákoník výslovně nebrání. Takové ujednání by bylo zřejmě platné, avšak je otázkou, zda by tím osoby jednající za právnickou osobu neporušily péči řádného hospodáře a nebyly by povinny nahradit škodu tím vzniklou. To je však věcí posouzení každého jednotlivého případu a přesahuje to možnosti tohoto článku.

V případě členů výboru pro audit obchodních korporací, které však nemají povahu jejího orgánu, bude zřejmě nutné rozlišovat mezi těmi členy, kteří jsou současně členem jiného orgánu dané korporace (tedy dozorčí či správní rady), a ostatními členy. Zatímco postavení prvních z nich je nutné posuzovat jako postavení člena orgánu obchodní korporace, u jiných členů lze zřejmě aplikovat shodná pravidla jako ve vztahu k členům výborů pro audit právnických osob, které nejsou obchodními korporacemi.

2.4. Způsob a rozsah náhrady škody

Pokud jde o způsob a rozsah náhrady škody, použije se ve všech případech obecná úprava obsažená v občanském zákoníku. Podle § 2894 odst. 1 ObčZ zahrnuje povinnost nahradit újmu vždy povinnost k náhradě újmy na jmění (škoda). Z toho plyne, že škodou je nejen snížení hodnoty majetku, ale i vznik dluhu. Podle § 2952 ObčZ se hradí vždy nejen skutečná škoda, ale i ušlý zisk. Ušlým ziskem zde není účetní kategorie zisku, ale to, co poškozenému skutečně ušlo, jinak řečeno oč se nezvětšilo jmění poškozeného, ač se jinak zvětšit mohlo a mělo. Záleží-li skutečná škoda ve vzniku dluhu, má poškozený právo, aby ho škůdce dluhu zprostil nebo aby mu poskytl náhradu. Podle § 2951 ObčZ se škoda nahrazuje uvedením do předšlého stavu. Teprve není-li to dobře možné, anebo o to žádá poškozený, hradí se škoda v penězích.

Za podmínek stanovených v § 2953 ObčZ může soud z důvodů zřetele hodných náhradu škody přiměřeně snížit. To však nelze, způsobil-li škodu ten, kdo se hlásil k odbornému výkonu jako příslušník určitého stavu nebo povolání, porušením odborné péče.

Nelze-li výši náhrady škody přesně určit, určí ji podle § 2955 ObčZ podle spravedlivého uvážení jednotlivých okolností soud.

Pokud by škodu právnické osobě způsobilo více členů výboru pro audit (u všech by byly splněny předpoklady vzniku povinnosti nahradit škodu, neboť české právo nezná kolektivní odpovědnost) a bylo by tak zavázáno několik škůdců společně, pak z § 2915 ObčZ plyne, že jsou povinni nahradit škodu společně a nerozdílně (solidárně), ledaže by soud rozhodl z důvodů zvláště hodných zřetele, že škůdci nahradí škodu podle své účasti na škodlivém následku. Pokud by některý z členů výborů pro audit byl zavázán k náhradě škody

podle zvláštního zákona jen omezeně (např. proto, že jeho vztah by se řídil zákoníkem práce), pak by s ostatními byl zavázán společně a nerozdílně jen v rozsahu vyplývajícím z tohoto zákona. Solidárně zavázání škůdci se mají podle § 2916 vypořádat podle účasti na způsobení škody.

2.5. Promlčení práva na náhradu škody

Právo na náhradu škody způsobené porušením péče řádného hospodáře se promlčuje ve lhůtách stanovených obecně občanským zákoníkem k uplatnění práva na náhradu škody. Pro počátek běhu promlčecí lhůty pro uplatnění práva na náhradu škody u soudu je relevantní ustanovení § 619 a 620 odst. 2 ObčZ. Z těchto ustanovení plyne, že promlčecí lhůta počne běžet ode dne, kdy právo mohlo být uplatněno poprvé. Právo může být uplatněno poprvé, pokud se oprávněná osoba dozvěděla o okolnostech rozhodných pro počátek běhu promlčecí lhůty, anebo kdy se o nich dozvědět měla a mohla. Okolnosti rozhodné pro počátek běhu promlčecí lhůty u práva na náhradu škody zahrnují vědomost o škodě a osobě povinné k její náhradě. Tato tzv. subjektivní lhůta činí podle § 629 odst. 1 ObčZ tři roky. Podle § 630 odst. 1 ObčZ si však strany mohou dojednat tuto lhůtu jako kratší i jako delší, nejméně však v trvání jednoho roku a nejdéle v trvání patnácti let. Subjektivní lhůta pro uplatnění práva na náhradu škody je však omezena objektivní lhůtou stanovenou v § 636 ObčZ, podle něhož se právo na náhradu škody nebo jiné újmy promlčí nejpozději za deset let ode dne, kdy škoda nebo újma vznikla. Byla-li škoda nebo újma způsobena úmyslně, promlčí se právo na její náhradu nejpozději za patnáct let ode dne, kdy škoda nebo újma vznikla. To platí i v případě vzniku škody nebo újmy porušením povinnosti v důsledku úplatkářství spočívajícího v nabídce, slibu nebo dání úplatku jiným než poškozeným nebo v přímém či nepřímém vyžádání úplatku od poškozeného.



„Vítám vás na jednání výboru pro audit. Prosím dnes o stručnost, náš auditor musí za chvíli letět.“

Kresba: Ivan Svoboda

Z § 609 ObčZ plyne, že nebylo-li právo na náhradu škody vykonáno v promlčecí lhůtě, je promlčeno a škůdce není povinen plnit, avšak pokud plní po marném uplynutí promlčecí lhůty, nemůže požadovat vrácení toho, co plnil. Bylo-li právo na náhradu škody uplatněno u soudu až po uplynutí promlčecí lhůty, soud k promlčení přihlédne, jen namítne-li škůdce, že právo na náhradu škody je promlčeno.

3. Povinnost vydat prospěch

Kromě povinnosti k náhradě škody spojuje zákon o obchodních korporacích v § 53 odst. 1 s porušením péče řádného hospodáře i povinnost člena orgánu vydat obchodní korporaci prospěch, který v souvislosti s porušením této povinnosti získal (např. přijetí úplatku za porušení povinnosti loajality). Předpokladem vydání prospěchu však není vznik újmy na straně obchodní korporace. Jinak řečeno, i kdyby z porušení péče řádného hospodáře žádná újma obchodní korporaci nevznikla, nemá to vliv na povinnost člena orgánu vydat jí získaný prospěch. Není-li vydání prospěchu možné (např. proto, že spočíval ve věci, která byla členem orgánu spotřebována nebo zcizena), nahradí ho povinná osoba obchodní korporaci v penězích.

Lze však žádat vydání prospěchu získaného porušením péče řádného hospodáře i v těch případech, kdy právnická osoba, jež povinně zřídila výbor pro audit, není obchodní korporací, popř. není-li výbor pro audit orgánem obchodní korporace a jeho člen není členem orgánu obchodní korporace? Domníváme se, že i v těchto případech lze dojít ke shodnému výsledku, jaký normuje § 53 odst. 1 ZOK aplikací obecné úpravy bezdůvodného obohacení. Podle § 2991 odst. 1 ObčZ platí, že kdo se na úkor jiného bez spravedlivého důvodu obohatí, musí ochuzenému vydat, oč se obohatil. Jednání člena výboru pro audit v rozporu s jeho povinnostmi je jistě jednáním bez spravedlivého důvodu. Další pojmový znak bezdůvodného obohacení, kterým je obohacení se „na úkor jiného“, nelze pak chápat jen jako požadavek vzniku újmy, ale širším způsobem jako vymezení pouta mezi obohaceným a ochuzeným¹⁸, přičemž otázka, zda ochuzený utrpěl při obohacení majetkovou újmu (škodu), nehraje žádnou roli¹⁹. Toto pouto je v daném případě dáno funkcí relevantních povinností, které ve svém důsledku reflektují fiduciární povahu funkce člena orgánu výboru pro audit. Ustanovení § 53 odst. 1 ZOK je tak za účinnosti nového občanského zákoníku ve své podstatě nadbytečné a je spíše jen určitou reflexí historického vývoje úpravy obchodních korporací.

Právo na vydání majetkového prospěchu podle § 53 odst. 1 ZOK i § 2991 odst. 1 ObčZ podléhá rovněž promlčení. V literatuře se objevil názor, že k uplatnění práva na vydání majetkového prospěchu podle § 53 odst. 1 ZOK je stanovena tříletá promlčecí lhůta, která běží ode dne, kdy člen orgánu majetkový prospěch získal²⁰. S tímto názorem nesouhlasíme, protože není jinak argumentován a nemá podle nás oporu v žádném z ustanovení občanského zákoníku o promlčení. Je proto třeba i na toto právo aplikovat obecnou úpravu promlčení práva na vydání bezdůvodného obohacení obsaženou v § 621 a 638 ObčZ. Tato úprava je obdobná jako u práva na náhradu škody. Počátek běhu subjektivní tříleté lhůty je vázán na vědomost, že došlo k bezdůvodnému obohacení, a o osobě povinné k jeho vydání a počátek objektivní lhůty je vázán na den, kdy k bezdůvodnému obohacení došlo.

Jan Dědič
Vlastimil Pihera

Prof. JUDr. Jan Dědič je partnerem v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balaščík a vysokoškolským profesorem na VŠE v Praze. Advokátem je od roku 1996. Profesorem byl jmenován v roce 1995. Je členem Legislativní rady vlády ČR: podílel se na přípravě obchodního zákoníku a byl členem rekodifikační komise pro nové soukromé právo. Podílel se zejména na tvorbě zákona o obchodních korporacích a jeho poslední novelizaci, jakož i na přípravě řady dalších zákonů. V neposlední řadě je předsedou Rozkladové komise České národní banky. Jeho specializací jsou především obchodní korporace a cenné papíry. Pravidelně publikuje v odborném tisku, je autorem a spoluautorem více než padesáti knižních monografií a skript.

JUDr. Vlastimil Pihera, Ph.D. je partnerem v advokátní kanceláři Kocián Šolc Balaščík. Vlastimil Pihera je advokátem od roku 2008, jeho specializací jsou cenné papíry a kapitálové trhy, investiční fondy a společnosti a kolektivní investování či veřejnoprávní regulaci finančních institucí. Působí též na Ústavu státu a práva a jako člen rozkladové komise Ministerstva průmyslu a obchodu ČR. Prestižní mezinárodní ratingová publikace IFLR1000 jej doporučuje jako specialistu pro oblast kapitálových trhů v ČR.

¹⁸ Petrov, J. in Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055 – 3014). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1867.

¹⁹ Melzer, F., Csach, K. In Melzer, F., Tégl, P. a kol. Občanský zákoník – velký komentář. Svazek IX. § 2894 – 3081. Praha: Leges, 2018, s. 1289.

²⁰ Viz Lasák, J. in Lasák, J., Pokorná, J., Čáp, Z., Doležil, T. kol. Zákon o obchodních korporacích. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, s. 446.



Test: Výbory pro audit

Vyberte vždy jen jednu z variant, kterou považujete za nejspřávnější.

1) Výbor pro audit:

- a) je samostatným orgánem společnosti
- b) je výborem kontrolního nebo správního orgánu společnosti
- c) může být zřízen jako samostatný orgán i jako výbor jiného orgánu společnosti

2) Může právnická osoba zřídit výbor pro audit dobrovolně?

- a) Ano, avšak jeho postavení se neřídí zákonem o auditorech
- b) Ano, jeho postavení se pak řídí zákonem o auditorech
- c) Ne

3) S péčí řádného hospodáře musí v případě akciové společnosti jednat:

- a) pouze členové představenstva
- b) pouze členové představenstva a dozorčí rady
- c) členové představenstva, dozorčí rady i výboru pro audit (je-li orgánem společnosti)

4) Pokud člen výboru pro audit, který je orgánem společnosti, nemá potřebné znalosti pro posouzení odborné záležitosti:

- a) může se spolehnout na úsudek zkušenějšího člena výboru, protože výbor je kolektivní orgán

- b) nenese odpovědnost za případnou škodu, protože následkům nemohl porozumět
- c) je povinen zajistit posouzení dané záležitosti osobou, která potřebné znalosti má

5) Pokud společnost při vzniku škody bude žalovat člena výboru pro audit, který je orgánem společnosti:

- a) musí mu prokázat, že porušil péči řádného hospodáře
- b) stačí, když uvede, jak byla tato povinnost porušena
- c) žalovat člena výboru pro audit nelze, neboť nemá povinnost péče řádného hospodáře

6) Definice neauditorských služeb:

- a) je uvedena v zákoně o auditorech
- b) je uvedena v nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu
- c) není v žádném právním předpisu přímo uvedena

7) Výbory pro audit se objevily poprvé v:

- a) USA
- b) Velké Británii
- c) Francii

8) Neauditorské služby poskytované subjektu veřejného zájmu jejím auditorem mohou činit max.

- a) 50 % z průměrné ceny povinného auditu za poslední tři roky
- b) 60 % z průměrné ceny povinného auditu za poslední tři roky
- c) 70 % z průměrné ceny povinného auditu za poslední tři roky

9) Povinnost péče řádného hospodáře člena výboru pro audit, který není orgánem společnosti:

- a) je stejná jako u výborů pro audit, které jsou orgánem společnosti
- b) nepřichází v úvahu
- c) záleží na řadě dalších okolností

10) Zákon o auditorech:

- a) stanovuje, že povinné zřízené výbory pro audit musí být orgánem společnosti
- b) toto stanovoval dříve, ale nyní už ne
- c) nikdy nevyžadoval, aby výbory pro audit byly orgánem společnosti

Test připravil Jiří Pelák



BDO má nového řídicího partnera

Společnost BDO oznámila jmenování nového řídicího partnera v České republice. Miroslav Janděčka, někdejší řídicí partner společnosti Moore Stephens, vede BDO od 1. ledna 2020.

Miroslav Janděčka má zkušenosti s vedením a rozvojem poradenské firmy i v oborech firemních financí, mezinárodního

zdanění právnických osob, přeshraničních fúzí a akvizic a složitých obchodních strategií a transakcí. Jeho vlastní společnost se v roce 2007 připojila k síti poradenských firem Moore Stephens, která se k 1. lednu 2020 sloučila s BDO.

-vk-

Co najdete v e-příloze č. 2/2020

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 www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovacím jménem a heslem.

Obsah

- Na co se zaměřit při due diligence sportovního klubu
- Přehled povinností jednatelů s.r.o.
- Hranice ručení společníka společnosti s ručením omezeným ve světle nejnovější judikatury
- Zajištění závazku a hyperocha
- Matzner: Pozor na jednočlenné firmy. Co dělat, když zemře jejich „otec“ zakladatel?
- Elektronický podpis pohledem aktuální právní úpravy

-ab-



AUDITOR č. 2/2020

ročník XXVII

REDAKCE

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

REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

REDAKČNÍ RADA

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

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

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

Vydávání povoleno MK ČR 6934
ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
Otradovická 731/11, 142 00
Praha 4, tel.: 607 972 085
e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

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

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR