

# Mezinárodní odborná konference Komory auditorů České republiky

Praha, 12.–13. června 2008  
Hotel Dorint Don Giovanni

**Nové výzvy  
pro auditorskou  
profesi**



mimořádná příloha časopisu Auditor č. 8/2008



**Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 8/2008.**

© Komora auditorů České republiky.

## **Nové výzvy pro auditorskou profesi**

Mezinárodní odborná konference Komory auditorů ČR



**Praha, 12.-13. června 2008**

Hotel Dorint Don Giovanni

Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 8/2008.

# Nové výzvy pro auditorskou profesi

## Mezinárodní odborná konference Komory auditorů ČR

### OBSAH

#### strana

<b>3</b>	<b>Slovo úvodem</b> Libuše Müllerová, předsedkyně redakční rady časopisu Auditor	<b>16</b>	<b>Auditorská profese a dohled v Německu</b> Volker Schnepel, generální rada Německé komory auditorů (WPK)
<b>4</b>	<b>Nový zákon o auditorech</b> Martin Šabo, zástupce ředitele odboru účetnictví a auditu Ministerstva financí ČR	<b>17</b>	<b>Současná situace v účetnictví a auditu v Evropě a ve světě</b> Stig Enevoldsen, předseda Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG
<b>4</b>	<b>Co očekává ČNB jako regulátor trhu od auditorů</b> Miroslav Singer, viceguvernér ČNB	<b>18</b>	<b>Aplikace mezinárodních auditorských standardů ISA v České republice</b> Markéta Jindřišková, vedoucí oddělení metodiky Komory auditorů ČR
<b>7</b>	<b>Vazby 8. směrnice na další směrnice Evropských společenství</b> Tomáš Chudý, úřad vlády ČR	<b>19</b>	<b>Aplikace ISA v malých a středních auditorských společnostech</b> Vladimír Králíček, Audit Plus/Nexia
<b>8</b>	<b>Vztah mezi investorem a auditorem</b> Kamil Ziegler, finanční ředitel AAA auto	<b>20</b>	<b>Implementace 43. směrnice EU v Polsku</b> Grzegorz Skrzyszewski, viceprezident polské komory auditorů KIBR
<b>9</b>	<b>Jak jsou využívány výstupy práce auditora z hlediska finančního ředitele</b> Milan Slavík, finanční ředitel IBM	<b>21</b>	<b>Veřejný dohled nad auditorskou profesí na Slovensku</b> Ivan Bošela, prezident Slovenské komory auditorů (SKAU)
<b>10</b>	<b>Spolupráce externího a interního auditora</b> Jan Voříšek, prezident Českého institutu interních auditorů (ČIIA)	<b>22</b>	<b>Implementace 8. směrnice v Maďarsku</b> Judit Ladó, technická viceprezidentka Maďarské komory auditorů
<b>11</b>	<b>Využití výstupů práce auditorů při rozhodování měst a obcí</b> Miroslav Bernášek, náměstek primátora města Kladna	<b>23</b>	<b>Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1</b> Pavel Kulhavý, PricewaterhouseCoopers
<b>12</b>	<b>Veřejný sektor a úloha externího a interního auditora</b> František Dohnal, prezident Nejvyššího kontrolního úřadu	<b>25</b>	<b>Praktická aplikace ISQC 1 v auditorské společnosti</b> Magdalena Souček, partner, Ernst & Young
<b>13</b>	<b>Hlavní aspekty 8. směrnice o statutárním auditu</b> Jan Robberecht, Evropská komise, direktorát pro vnitřní trh	<b>27</b>	<b>Praktické problémy řízení kvality auditu a poznatky z dohledu nad auditory</b> Stanislav Staněk, předseda Dozorčí komise Komory auditorů ČR
<b>14</b>	<b>Předpokládaný vývoj finančního výkaznictví</b> Jacques Potdevin, prezident Evropské federace účetních (FEE)		

# Slovo úvodem

Součástí oslav 15. výročí založení Komory auditorů ČR bylo pořádání konference na téma „**Nové výzvy pro auditorskou profesi**“ (v hotelu Dorint Don Giovanni) v Praze ve dnech 12.-13. června 2008. Na konferenci vystoupila řada domácích i zahraničních odborníků jak s aktuálními tématy, která v současné době významně mění podmínky auditorské profese, tak s vlastními zkušenostmi z této oblasti. Konferenci zahájil prezident KAČR **Petr Šobotník**, který v úvodním slově krátce připomněl dosavadní vývoj a současné nejdůležitější úkoly profese i očekávanou nejbližší budoucnost. Jednání konference mělo pracovní charakter a bylo rozděleno do čtyř bloků formou panelových diskusí.

První panelová diskuse byla tématicky orientovaná na „**Aktuální otázky regulace auditu v ČR**“. Uvedl ji zástupce ředitele odboru pro účetnictví a audit Ministerstva financí ČR **Martin Šabo**, který představil zásadní změny nového zákona o auditorech, zejména zvýšení nároků na kvalitu auditu a vytvoření systému veřejného dohledu zřízením Rady pro veřejný dohled. Velký zájem diskutujících vyvolalo vystoupení viceguvernéra České národní banky **Miroslava Singera**, který hovořil o tom, co centrální banka očekává od auditorů. Trojici úvodních vystoupení doplnil **Tomáš Chudý** z Úřadu vlády, který uvedl auditorskou profesi do souvislostí s dalšími směrnicemi Evropské unie. V další části pak vystoupili na téma „**Jak jsou využívány výstupy práce auditora**“ finanční ředitel AAA Auto Praha **Kamil Ziegler**, finanční ředitel IBM **Milan Slavík**, náměstek primátora města Kladna **Tomáš Bernášek** a prezident Nevyššího kontrolního úřadu **František Dohnal**. O spolupráci interního a externího auditora hovořil **Jan Voříšek** z Českého institutu interních auditorů.

Ve druhé panelové diskusi s tématem „**Nové výzvy pro auditorskou profesi**“, si účastníci vyslechli videovzkaz prezidenta IFAC **Fermína del Valle**, který se pro pracovní zaneprázdnění nemohl konferenci osobně zúčastnit. Na předpokládaný vývoj finančního výkaznictví, budoucnost EFRAG a projekt zjednodušení pravidel pro malé a střední podniky zaměřil své vystoupení prezident FEE **Jacques Potdevin**. Hlavní aspekty nové směrnice o statutárním auditu shrnul ve svém vystoupení **Jan Robberecht** z direktorátu Evropské komise pro vnitřní trh a služby. O organizaci auditorské profese a o zkušenostech Rady pro veřejný dohled v Německu informoval **Volker Schnepel**, člen generální rady Německé komory auditorů. Další část byla věnována finančnímu výkaznictví, ke kterému zajímavou prezentaci přednesl předseda EFRAG **Stig Enevoldsen**. K aplikaci mezinárodních auditorských standardů ISA v České republice vystoupila **Markéta Jindřišková** z Komory auditorů ČR a **Vladimír Králíček** ze společnosti Audit Plus/Nexia, který své vystoupení zaměřil na aplikace ISA ve středně velké auditorské firmě.

Druhý den konference prezentovali své zkušenosti zahraniční účastníci - zástupci KIBR (Polsko), SKAU (Slovensko) a MKVK (Maďarsko) v panelové diskusi nazvané „**Regulace auditorské profese v zemích střední Evropy**“. Informovali účastníky o změnách v jejich národní legislativě týkající se auditu a o veřejném dohledu nad auditorskou profesí. V závěrečné části věnované „**Praktickým problémům řízení kvality auditu**“ vystoupili se svými zkušenostmi z praxe auditoři **Pavel Kulhavý** ze společnosti PricewaterhouseCoopers, **Magdalena Souček** ze společnosti Ernst & Young a na úplný závěr předseda Dozorčí komise Komory auditorů ČR **Stanislav Staněk** s poznatky z dohledu nad auditory.

Konference se zúčastnila kromě převážně domácích auditorů a odborníků také řada zahraničních odborníků (Bulharsko, Finsko, Francie, Maďarsko, SRN, Polsko, Rumunsko, Slovensko a Ukrajina), zástupci mezinárodních organizací i zástupci úřadů a institucí v České republice. Z jednání na konferenci byl pořízen zvukový záznam jednotlivých vystoupení a z něho pak písemný přepis, který je obsahem tohoto sborníku. Jeho cílem je připomenout některé zajímavé myšlenky těm, kteří se konference zúčastnili, a poskytnout informaci všem auditorům, kteří se z různých důvodů konference zúčastnit nemohli.

Za redakční radu časopisu Auditor  
**Libuše Müllerová**

# Nový zákon o auditorech

Martin Šabo, zástupce ředitele odboru účetnictví a auditu Ministerstva financí ČR

*Martin Šabo z odboru účetnictví a auditu Ministerstva financí omluvil neúčast náměstka ministra financí Petra Chrenka z důvodu nemoci a přednesl místo něj příspěvek zaměřený na nový zákon o auditorech.*

Důvody, které vedly k vypracování návrhu zcela nového zákona o auditorech:

- požadavek EU na zpracování 8. směrnice do českého právního řádu,
- respektování zavedených a fungujících struktur organizace auditorské profese,
- zpracování dílčích změn jiných právních předpisů,
- zachování přehlednosti a srozumitelnosti, které by nemuselo být novelizací zajištěno.

Ustanovení 8. směrnice stanovuje požadavky na:

- zajištění maximální nezávislosti a objektivity auditorů,
- zřízení systému veřejného dohledu, který v ČR nebyl dosud zaveden,
- zajištění spolupráce orgánů veřejného dohledu v rámci členských států Evropských společenství,
- definici subjektů veřejného zájmu a stanovení speciálních požadavků na audit těchto subjektů (např. zřízení výboru pro audit v těchto subjektech),
- efektivní systém kontroly a sankcí, který by zahrnoval vznik nového orgánu veřejného dohledu nad auditorskou profesí.

## Rada pro veřejný dohled nad auditem

Orgánem zajišťujícím veřejný dohled nad auditorskou profesí bude nově zřízená Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada) se statutem právnické osoby. Jejím výkonným orgánem by mělo být prezidium sestávající se ze šesti členů, přičemž pět členů by měli být odborníci stojící mimo auditorskou profesi, nominováni Ministerstvem financí ve

spolupráci s Českou národní bankou a dalšími institucemi, které jsou zainteresovány na kvalitě auditorské profese, a šestým členem auditor nominovaný Komorou auditorů. Do čela prezidia bude jmenován prezident.

Mezi hlavní úkoly Rady bude patřit dohled nad kontrolou dodržování ustanovení zákona o auditorech, Mezinárodních auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory auditorů, dále správa systému kontroly kvality auditorské činnosti a průběžného vzdělávání auditorů prováděného Komorou a ukládání disciplinárních a sankčních opatření podle návrhu zákona o auditorech při řízeních s auditory.

Náklady spojené se zřízením a fungováním Rady by měly být financovány ze státního rozpočtu z důvodu naplnění požadavku 8. směrnice na systém nezávislého a průhledného financování veřejného dohledu stojícího mimo vliv auditorů a auditorských společností. Minoritním zdrojem financování by se měly stát příjmy z pokut uložených Radou.

## Vymezení subjektů veřejného zájmu

Ustanovení návrhu zákona o auditorech v souladu se zněním 8. směrnice definuje sub-

jekty veřejného zájmu, mezi které patří například společnosti, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoliv členského státu EU, banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, penzijní a investiční fondy, obchodníci s cennými papíry a také obchodní společnosti či družstva nebo konsolidující účetní jednotka, pokud u nich průměrný přepočtený stav zaměstnanců za předcházející účetní období převyšil 4000. V případě konsolidující účetní jednotky je kritériem průměrný přepočtený stav zaměstnanců za konsolidační celek.

Na subjekty budou kladeny vyšší nároky, mezi něž bude nově náležet povinnost zřídit výbor pro audit, který by měl např. dohlížet na postup sestavování účetní závěrky, hodnotit účinnost vnitřní kontroly společnosti a spolupracovat s auditorem resp. auditorskou společností.

Vyšší nároky budou rovněž kladeny na auditora subjektu veřejného zájmu v podobě povinnosti vyhotovit tzv. zprávu o průhlednosti a splnit další požadavky nezávislosti. Auditor, resp. auditorská společnost subjektu veřejného zájmu bude podléhat čtenějším kontrolám kvality a přísnějším sankcím.



V souvislosti se zřízením Rady bude v novém zákonu o auditorech upravena i mezinárodní spolupráce orgánů veřejného dohledu.

### **Používání mezinárodních standardů auditu**

Dalšími oblastmi nově nebo detailněji upravenými navrhovaným zákonem o auditorech jsou povinnost používání Mezinárodních auditorských standardů, systém kontroly kvality, systém sankcí a metodika auditorské zkoušky, která by již neměla mít ústní část.

Dále pan Šabo informoval o postupu přípravy návrhu zákona o auditorech, kterého se účastnili nejen pracovníci Ministerstva financí, ale i členové Komise pro akční plán v oblasti účetnictví a auditu, zástupci Komory auditorů a další odborníci. Momentálně (pozn. red. ke dni konání konference) je návrh zákona o auditorech po jistých komplikacích v legislativní



radě vlády projednáván Poslaneckou sněmovnou ČR.

Závěrem: Přínos návrhu zákona o auditorech by měl být ve zkvalitnění práce auditorů a au-

ditorských společností a tím následně i ve zvýšení důvěry uživatelů v informace, které poskytují auditované účetní závěrky.

## Co očekává ČNB jako regulátor trhu od auditorů

**Miroslav Singer, viceguvernér ČNB**

Viceguvernér České národní banky zaměřil svůj příspěvek na čtyři části:

- Co očekává ČNB od auditorů
- Návrh zákona o auditorech
- Koncept vymezení povinných osob
- Regulace auditu

### **Auditoři by podle ČNB měli:**

- působit v regulovaných společnostech, což znamená odhalovat nedostatky dříve, než dojde k „průšvihů“,
- být garanty správnosti účetní závěrky,
- nestranně upozorňovat regulátora trhu na zjištěné nedostatky,
- být nezávislymi ověřovateli tam, kde ČNB nebude provádět kontrolu na místě,
- prezentovat bankovnímu dohledu svoje postupy a způsoby auditu účetní závěrky,
- poskytovat ministerstvu financí a ČNB

zpětnou vazbu a konzultovat s nimi v případě nejasností.

- eliminovat možnost dostat se do konfliktu zájmů,
- být kontrolováni a případně sankcionováni (Komora auditorů, Rada pro veřejný dohled nad auditory).

Česká národní banka považuje výrok auditora za důležité a užitečné sdělení a očekává posun ve směru vnímání auditu jakožto přínosu pro subjekt samotný i pro to, jak bude tento subjekt vnímán trhem. Cílem by mělo být, aby si společnost objednávala auditora, protože má důvěru v jeho práci, a nikoliv proto, že musí. ČNB podporuje obměnu auditora jako užitečnou věc pro zajištění kvality auditorské práce. Zkušenost ČNB totiž ukazuje, že pravidelná obměna au-

ditora napomáhá kvalitě a objektivitě auditu. Prostřednictvím zákona o auditorech se také prosazuje propracovanější dohled nad subjekty veřejného zájmu.

### **Návrh zákona o auditorech**

V připomínkovém řízení k dřívější verzi návrhu zákona o auditorech ČNB měla tyto požadavky a doporučení, které by měly být zapracovány do nového zákona o auditorech:

- Podporovat variantu financování orgánu veřejného dohledu nad auditory, která splní požadavky nezávislosti na auditorské profesi, tj. financování Rady pro veřejný dohled nad auditory ze státního rozpočtu.
- Rozšíření okruhu subjektů veřejného zájmu, které mají povinný audit účetních závěrek (původně: emitenti kótovaných cenných



papírů, banky a pojišťovny) o obchodníky s cennými papíry, spořitelni a úvěrová družstva, zajišťovny, centrálního depozitáře, provozovatele vypořádacího systému, investiční společnosti a investiční fondy a instituce elektronických peněz.

- ČNB by měla mít možnost vyžádat si od externího auditora informace o průběhu auditu (dosud měl auditor povinnost informovat ČNB jen v případě zákonem přesně vymezených negativních zjištění).
- Členy prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditory bude jmenovat a odvolávat ministr financí po dohodě s ČNB.
- S Radou pro veřejný dohled nad auditory může ČNB spolupracovat ve věci dohledu nad auditory provádějícími auditorskou činnost pro osoby podléhající dohledu ČNB.
- ČNB je oprávněna požadovat od Komory

auditorů sdělení výsledku kontroly kvality u auditora, který provádí povinný audit účetní jednotky podléhající dohledu ČNB.

- ČNB je rovněž oprávněna podat Komoře auditorů návrh na zahájení kárného řízení s auditorem.
- Kontrola kvality se u subjektů veřejného zájmu provádí nejméně jednou za tři roky (jinak nejméně jednou za 6 let).

#### Vymezení povinných osob

- Bankovní dohled ČNB podporuje odstranění rozdílů mezi účetními standardy používanými regulovanými osobami a navrhuje uplatnění mezinárodního standardu finančního výkaznictví (IFRS) nejen u emitentů kótovaných cenných papírů, ale i u dalších regulovaných osob.
- ČNB navrhla sjednotit okruh osob

s povinným auditem (podle zákona o auditorech) s okruhem osob s povinností vést účetnictví podle IFRS.

- Tato úprava by zajistila srovnatelné podmínky v oblasti účetnictví i auditu u všech regulovaných osob finančního trhu; zároveň by odstranila problémy, které způsobuje rozdílný přístup v účetnictví a auditu u konsolidačních celků, jejichž součástí jsou různé osoby finančního trhu.

#### Regulace auditu

V různých oborových zákonech finančního trhu je nyní regulace auditu upravována různě. Bylo by vhodné zastřešit tuto rozptýlenou právní úpravu jedinou zákonnou normou, např. zákonem o dohledu nad finančním trhem. Sjednocená norma by usnadnila komunikaci mezi auditory, ministerstvem financí a ČNB a zlepšila výkon dohledu Českou národní bankou.

Z následné diskuse s panem Singerem vyplynulo, že:

- Ustanovení návrhu zákona o auditorech, která stanovují povinnost jmenování auditora na valné hromadě, mohou způsobit účetním jednotkám komplikace v dodržení jiných právních předpisů, např. zákona o zadávání veřejných zakázek.
- Není připraven speciální postup Rady pro dohled při rozhodování případů, kdy klientem auditora je státní podnik nebo podniky se státní účastí, aby neohrozil střet zájmů mezi Radou, kterou jmenuje ministr financí a která provádí dohled, a subjektem, jenž je podřízen ministerstvu financí.





# Vazby 8. směrnice na další směrnice Evropských společenství

Tomáš Chudý, úřad vlády ČR

*Tomáš Chudý se ve svém příspěvku zaměřil na vzájemnou vazbu mezi 8. směrnicí o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a ostatními směrnicemi Evropských společenství.*

## Koncepce 8. směrnice

Ustanovení 8. směrnice se nevztahují pouze na členské státy Evropské unie, ale také na ostatní členské státy evropského hospodářského prostoru (Norsko, Island a Lichtenštejnsko). Podobná úprava se vztahuje na právo obchodních společností.

Koncepce 8. směrnice umožňuje členským státům EU jít nad rámec požadavků stanovených touto směrnicí a zavést některé požadavky přísnější. Návrh zákona o auditorech projednáváný v Poslanecké sněmovně mnoho požadavků nad rámec 8. směrnice nezavádí.

Profese auditora je regulovaným povoláním, u něhož je zájem na dodržování určitých standardů i na vnitřním trhu, a proto byla přijata zvláštní právní úprava, tzv. sektorová, která je speciální k obecnému systému uznávání odborných kvalifikací (směrnice č. 2005/36/ES) a ke směrnicí o službách (směrnice č. 2006/123/ES). Směrnice o službách má ve vztahu k 8. směrnicí pouze doplňkový charakter.

## Uznávání odborné kvalifikace auditorů z jiných členských států EU

Požadavky na uznávání odborné kvalifikace auditorů z jiných členských států EU jsou harmonizovány úpravou v 8. směrnicí a zároveň je členským státům ponecháno právo schvalovat auditory pro svoje území. Tato úprava je přísnější a podrobnější oproti obecnému principu svobody usazování a svobody poskytování služeb a blíží se úpravě jiných povolání např. architektů, lékařů. Proto je zahrnována do systému uznávání odborných kvalifikací, ačkoliv je upravena samostatně.



Splnění harmonizovaných požadavků podle směrnice o uznávání kvalifikace se považuje za dostačující i pro ostatní členské státy, což usnadňuje poskytování těchto služeb a svobodu usazování. Přezkoumávání rozdílů v kvalifikaci auditorů se může týkat různě rozsáhlého penza znalostí. Obecně však platí, že by rozdílová zkouška neměla jít nad rámec již složených zkoušek a měla by být vykonána, pokud by nebylo možné doložit znalost dotčených oblastí praxí, což se týká pouze znalosti právních předpisů České republiky vztahujících se ke statutárnímu auditu. Rozdílová zkouška je v českém jazyce.

## Auditorská profese a volný pohyb služeb

Auditorem poskytované služby je třeba před aplikací příslušné směrnice ES rozdělit na ty, které jsou upraveny komunitárním právem tj. statutární audit, a na ty, kdy auditor poskytuje ostatní služby, jež mohou být poskytovány podle směrnice o službách. Návrh zákona o auditorech však volí jednotnou úpravu pro všechny typy služeb poskytovaných auditorem. Některé oblasti však 8. směrnice neupravuje, ty pak budou podléhat úpravě ve směrnicí o službách, například

správní zjednodušování (jednotná kontaktní místa, uznávání dokladů), svoboda usazování (směrnice o službách se uplatní pouze částečně tam, kde to není upraveno 8. směrnicí, zároveň jsou respektovány judikáty Evropského soudního dvora), kvalita služeb (informace pro příjemce služeb o poskytovatelích služeb, jejich službách a o řešení sporů) a správní spolupráce (výměna informací mezi příslušnými orgány dohledu jednotlivých členských zemí EU).

## Povinnosti auditora v rámci opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti

V současné době je do českého právního řádu prováděna směrnice č. 2005/60/ES o předcházení zneužití finančního systému k praní peněz, která ukládá auditorovi oznamovací povinnost, pokud při výkonu své profese zjistí, že došlo nebo dochází k praní špinavých peněz. Nový zákon proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, který je před podpisem prezidenta, zavádí pojem povinného subjektu, ke kterým patří i auditor. Nově bude definován rozsah jeho povinností a způsob plnění informační povinnosti.

# Vztah mezi investorem a auditorem

Kamil Ziegler, finanční ředitel skupiny AAA Auto

*Auditor je partnerem top managementu, a to zejména vzhledem ke komplexnímu pohledu auditora na podnik. Výstupy práce auditora však využívají také akcionáři, majitelé společností, věřitelé, banky, jiné finanční instituce, regulátoři (v jejich případě se jedná o velmi úzkou spolupráci s auditorem), analytici finančních trhů, novináři i veřejnost.*

Pro investory je práce auditora důležitá za prvé proto, že výstupy auditorů jsou komplexní a přesné a jakákoliv tvrzení, která se tam objeví, jsou ověřená a auditor si za nimi stojí díky velmi tvrdým pravidlům pro zpracování takových informací. Klíčová je dále nezávislost informací.

Velmi důležité je, že tyto výstupy jsou zpravidla velmi dobře strukturovány, zaměřují se na klíčové oblasti a jsou zpracovány velmi profesionálně. Důležité je, aby auditor měl porozumění pro daný byznys, tj. aby auditor byl schopen postihnout důležité a klíčové momenty, tak musí

rozumět jádru byznysu společnosti, kterou audituje.

## **V čem je přínos auditora**

Přínosem auditora je, že se umí zaměřit a zaměřuje se na speciální oblasti, jako jsou například oblasti řízení rizik, vnitřní kontrolní systémy, předcházení zpronevěrám, nesprávnému chování atd. Důležité také je, že výstupy jsou flexibilní, a to jak z hlediska termínů, tak z hlediska vypracování různých speciálních zpráv a dokumentů, které investoři vyžadují apod.

S prací auditora se investor setkává v řadě zvláštních případů. Za prvé se jedná o běžné portfoliové investice, kde požadavky na výstupy auditora jsou standardní, to znamená, jde o standardní ověření závěrky, výrok apod.

Jiná situace už nastává v momentě, kdy jde o fúze a akvizice (mergers and acquisitions), kdy je role auditora nezastupitelná, protože v takovém případě jsou vyžadovány speciální zprávy, tzv. due diligence, analýzy

portfolií, analýzy obchodních vztahů, vnitřního řídicího systému apod.

Velmi speciálním druhem je transakce, kdy společnost vstupuje na burzu (tzv. Initial Public Offering, IPO) a kdy je role auditora naprosto unikátní. Zkušenosti auditora s těmito transakcemi jsou často pro společnost a její vedení naprosto nezastupitelné. V takových případech se lze přesvědčit i o tom, že mnohdy auditor zná historii společnosti opravdu nejlépe, protože bez auditora není možné vypracovat různé proforma výkazy, různá srovnání do minulosti za nějaké virtuální celky a zohlednit tam v podstatě všechny důležité aspekty. Jedná se o velmi komplexní přístup, kdy manažer emise vyžaduje velmi podrobné podklady, vyžadují se různé speciální dopisy, speciální analýzy apod.

Auditor sehrává i klíčovou úlohu při dalších transakcích na finančních trzích, jako je emise dluhopisů nebo při různých derivátových transakcích apod., což je podobná role jako v případě IPO.

Pro kvalitu výstupů auditora je důležitá kvalita dat, která je schopen dostat od klienta, a samozřejmě kvalita lidských zdrojů, které s ním spolupracují.

Podle Zieglera jsou čtyři velké auditorské firmy na trhu málo. Existují transakce, kdy se všechny čtyři mohou vzájemně dostat do střetu zájmů.

Negativní zkušenosti s auditorem spočívají v tom, že na počátku zakázky bývají nasazeni kvalitní lidé, ale postupně se v týmu objevují čím dál tím víc juniorské úrovně, dokud si klient nestěžuje.

Proti rotaci auditora není námitek, jde spíše o délku cyklu, než o to, zda má rotace existovat.



# Jak jsou využívány výstupy práce auditorů z hlediska finančního ředitele

Milan Slavík, finanční ředitel IBM

*Milan Slavík prezentoval očekávání managementu ohledně auditu z pohledu mezinárodní společnosti, která je vlastněna ze Spojených států, a také z pohledu člověka, který pracoval jako auditor a posléze jako finanční ředitel.*

Pro využití práce auditora v účetní jednotce je velmi důležité vytvoření konstruktivního pracovního vztahu mezi auditorem a osobami pověřenými řízením účetní jednotky. Auditor má sice podle mezinárodního standardu 260 Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky, ale bez nastolení dobrého vztahu mezi auditorem a v podstatě celým týmem vedení nedochází k možnosti využít dobře výstupy práce auditora.

Auditor je vždy využíván také pro to, aby přinesl druhý pohled na věc a jakousi možnost offline zkontrolovat některé účetní a controllingové problémy.

V analýzách, kdy auditor používá své analytické postupy, se velmi často stává, že klienta upozorní na některé vývojové trendy a pomáhá identifikovat některé záležitosti, za které může „provazní slepota“.

Ohledně identifikace potenciálních podvodů nedochází podle pana Slavíka k tomu, že by auditor při statutárním auditu objevil náznaky podvodu, resp. že by se z nějakého případu vyklubalo, že to opravdu podvod byl. Tam jsou výstupy auditora velmi omezené, pokud se tedy nejedná o forenzní audit, kde se to očekává.

## Identifikace významných rizik

Auditor předává informace o identifikovaných významných rizicích. Auditor by měl znát účetní jednotku a její obchodní rizika. Trend, kdy se auditor snaží radit firmám, jak mají podnikat a jak mají obchodovat, kde



mají slabá místa v byznys plánu, se opouští a nefunguje. Pan Slavík se neseťkal s tím, že by dostal nějakou radu, která by byla opravdu použitelná pro byznys.

V případě informací o případných identifikovaných nejistotách ohledně událostí a podmínek s možným dopadem na účetní závěrku se od auditora očekává konzultování, protože jeden náhled má vedení společnosti a finanční ředitel, druhý náhled může mít auditor a jde o to, aby se názory sjednotily a v podstatě došlo ke konsensu a nevznikl v budoucnu problém.

## Využití práce interního auditu

Auditor podává informace o významných nedostatcích vnitřní kontroly a možnosti využití práce interního auditu. Pro podnik může mít význam hlubší prověření některých dohodnutých oblastí interních kontrolních systémů nebo jakýchkoliv jiných oblastí, třeba zásob. Lze se dohodnout s auditorem, aniž by to bylo považováno za

jakési poradenství, aby se podíval hlouběji, než třeba je standardní materialita, kterou si stanoví na některé oblasti a do dopisu vedení popsal nálezy. Toto by bylo oceněno mnoha finančními řediteli, kdyby to bylo třeba i jako bonus k práci statutárního auditora a každý rok by to teoreticky mohlo rotovat a oblast by se mohla měnit. To se konec konců dá i naplánovat, pokud auditor ve společnosti pracuje více let, tak i pro něj je dobré, že prověří některé oblasti hlouběji na základě nějakého buďto náhodného výběru nebo dohody s finančním ředitelem.

Společnost také zajímá názor auditora na dodržování zákonů a nařízení, i když samozřejmě nelze očekávat, že by auditor podal ujištění o tom, že firma stoprocentně dodržuje zákony a nařízení.

Standardním očekáváním od auditu je poskytnutí vysoké míry jistoty, že účetní závěrka je ve všech významných ohledech v souladu s rámcem účetního výkaznictví.

# Spolupráce interního a externího auditora

Jan Voříšek, prezident Českého institutu interních auditorů (ČIIA)

*Jan Voříšek se ve svém příspěvku zabýval podobnostmi a rozdíly interního a externího auditu a využitím práce interního auditora pro externí audit.*

Cílem externího auditu je umožnit auditorovi výrok, zda finanční výkazy jsou sestaveny správně a zda ve všech ohledech správně odrážejí finanční stav v dané organizaci. Práce interního auditora má většinou širší rozsah.

Účelem interního auditu je zhodnotit spolehlivost a integritu finančních a provozních informací, které daná organizace produkuje, zhodnotit účinnost a efektivnost procesů v dané organizaci, ochranu aktiv a v neposlední řadě také dodržování zákonů a různých dalších vnitřních předpisů v dané organizaci a i smluv, kterými je daná organizace vázána. V tom je tedy rozsah značně širší než rozsah externího auditu.

U externího auditora jde především o zjištění shody, zda informace jsou opravdu správné a jsou v souladu s účetními předpisy. Na rozdíl od tohoto interní auditor samozřejmě tuto ujišťovací činnost poskytuje také, nicméně jeho činnost se velice orientuje i do konzultační činnosti, a správný interní auditor je tedy zároveň vnitřním konzultantem pro danou společnost.

Od interního auditu se očekává přidaná hodnota dané organizaci na úrovni poradenské činnosti, kdežto u externího auditora je to víceméně vedlejším produktem.

## **Nezávislost interního a externího auditu**

Obě dvě tyto funkce – jak interní, tak externí audit by měly být funkcemi nezávislými. U externího auditu nezávislost je velice důležitá, nicméně i u interního auditu je nezávislost vyžadována, je vyžadována standardy interního auditu.

Co se týká porozumění procesům v rámci organizace, interní audit je zaměřen především procesně. V popisu práce interního auditu je tedy porozumět veškerým procesům v dané organizaci, kdežto u finančního auditu je nutné především porozumění procesům, které, ať už jakýmkoliv způsobem, ovlivňují finanční informace, které jsou produkovány danou společností.

## **Jak může externí auditor využít práce interního auditora?**

Spolupráce je možná ve dvou oblastech, a to jak ve využití výsledků interního auditu, to popisují i auditorské standardy, tak ve využití zaměstnanců interního auditu. A efektivní interní audit určitě může externímu auditorovi velice pomoci ve snížení rozsahu procedur, které externí auditor provádí, a k využití synergií. Nicméně tady je třeba mít na paměti jeden základní fakt, že ten, kdo podepisuje auditorský výrok, je stejně nakonec externí auditor, a proto výhradní odpovědnost za výstup nese externí auditor, i když využívá vstupů interního auditu. Co by tedy externí auditor měl provést, aby výstupy interního

auditora používat mohl? Především by se měl ujistit, že interní auditor provádí svoji činnost v souladu s nějakými standardy a že jeho procedury, které provádí, jsou důvěryhodné.

Při takovém posouzení by se externí auditor měl především přesvědčit, že práce, kterou interní auditor prováděl, byla prováděna osobami s přiměřenou kvalifikací, a že práce a závěry, které interní auditor vydal, jsou opravdu podloženy dostatečnými a spolehlivými informacemi a informace byly dostatečně prověřeny. A v neposlední řadě se přesvědčit, že všechny výjimky a nějaké neobvyklosti, se kterými se interní auditor setkal, jsou vyřešeny.

Co se týče využívání práce interních auditorů a zaměstnanců interního auditu, je tato oblast většinou omezena, protože oddělení interních auditů v České republice většinou nejsou až tak velká a jejich kapacita nebývá zrovna dostatečná, aby ještě mohli být využiti externím auditorem.



# Využití výstupů práce auditorů při rozhodování měst a obcí

Miroslav Bernášek, náměstek primátora města Kladno

*Externí auditoři se stávají dost významným partnerem města pro to, aby město hospodařilo správně, aby efektivně využívalo své zdroje a mohlo předstupovat před zastupitelstvo a skládat účty.*

Přezkoumáním, tedy kontrolou auditorem je ověřeno dodržování povinností uložených zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, dále soulad vedení účetnictví se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a právními předpisy vydanými k jeho provedení. A dále se externí auditor, který provádí audit obce, řídí zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zpráva auditora se skládá z několika částí. První část je příjmová a výdajová část rozpočtu. Tato část má ve zprávě auditora víceméně „konstatující“ charakter, protože příjmy, výdaje, a jejich saldo jsou průběžně kontrolovány a zpracovávány pracovníky obce a je o nich každodenní přehled. Auditor pouze zkonstatuje výsledný stav.

## Evidence nakládání s majetkem

Druhá část – nakládání s majetkem a jeho evidence, je zajímavější a auditor často přivede představitele obce k některým překvapivým zjištěním. Na základě doporučení auditu byly prováděny důsledně inventarizace nedokončených investic a na základě analýzy možné využitelnosti je prováděn odpis některých položek nedokončeného majetku. Uvedené položky jsou noční můrou mnoha obcí.

## Odpis zmařených investic

Jde o to, že v případě předkládání žádosti o dotace musí město nechat zpracovat dokumentaci, kterou zaplatí, a ve chvíli, kdy není tato žádost úspěšná, je dokumentace nepoužitelná, tudíž se jedná o zmařenou investici kterou je nutné odepsat. Tento odpis

musí schvalovat zastupitelstvo města nebo obce a zmařené investice mohou jít v některých případech do milionů i do desítek milionů. Nechť představitelů města jít před zastupitele s tak velkou částkou tak, aby se odepsala, je zřejmá, a potom nastává kumulace zmařených investic do velkých částek.

V tuto chvíli přichází úkol pro externího auditora, aby jako nezávislá osoba jednoznačně prosadil nutnost pravidelného odpisu zmařených investic ve chvíli, kdy je jasné, že tyto uvedené investice se prokazatelně nebudou realizovat. Dále z druhé části zprávy se prokazuje i důsledná fyzická inventarizace majetku, což se také v mnoha obcích neděje, a při externím auditu je na to upozorňováno a většinou je zjednána rychle náprava.

## Sledování účtů rozpočtového hospodaření

Třetí část – účty rozpočtového hospodaření, stejně jako ta první část – příjmy rozpočtu apod. jsou pravidelně sledovány a ve zprávě auditora v podstatě fungují pouze jako kontrola správnosti průběžného zpracování těchto účtů a zaúčtování.

## Pohledávky a závazky ÚSC

Další část zprávy je již konkrétnější a více vyovídá o trendech vývoje hospodaření obce. Podle ustanovení zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, v závěru zprávy auditora musí být uveden i podíl pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku a podíl zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku.

Zlepšení ukazatele v meziročním srovnání je i důsledkem pokynu externího auditora k razantnějšímu postupu při vymáhání pohledávek, což jsou pro města a obce pohledávky za poplatky za komunální odpad, za poplatky ze psů, za pokuty. Kumulací těchto malých částek totiž narůstají obrovské sumy.



Další ukazatel je podíl závazků na rozpočtu. V tomto případě zpráva auditora dává jasnou informaci i o vývoji platební morálky obce. Zákon bohužel nepožaduje, aby závazky byly členěny před a po splatnosti, což by přineslo jasnější obraz o skutečném stavu závazků.

## Podíl zastaveného majetku obce

Třetí ukazatel je podíl zastaveného majetku na celkovém majetku obce. V souvislosti s tímto ukazatelem se potom musí využít i přehled a vývoj úvěrového zatížení obce, který jasně dokreslí příčinu změny ukazatele podíl zastaveného majetku na celkovém majetku.

Obce bohužel majetek neodepisují. V důsledku toho jsou významné investice, především z dotací, sice realizovány, ale nikde není plán oprav. To je problém především u malých obcí, protože tyto obce jsou schopny dosáhnout na vysoké dotace, které desetkrát i dvacetkrát převyšují jejich rozpočty a ve chvíli, kdy zrealizují investice, dál vůbec nepřemýšlí o tom, jak budou tento majetek udržovat. Do budoucna by bylo dobré, kdyby se podařilo získat nějaký ukazatel nutnosti jakéhosi fondu reprodukce, fondu oprav, aby obce musely toto uvádět a objevovale se to v auditu tak, aby bylo vidět, zda obce dobře hospodaří se svým majetkem.

Co se týče špatných zkušeností, není dobré, když auditor nezabrdí vedení města, aby nedělalo něco špatně.

# Veřejný sektor a úloha externího a interního auditora

František Dohnal, prezident Nejvyššího kontrolního úřadu

*František Dohnal ve svém vystoupení hovořil o tom, v čem vidí úlohu externího i interního auditora v oblasti veřejné správy.*

Role dohledu nad tím, co se odehrává ve veřejném sektoru v České republice, je na rozdíl od řady jiných zemí rozdělena. Pozice Nejvyššího kontrolního úřadu ČR je podle ústavy omezena pouze kontrolou hospodaření se státním majetkem, tedy nikoliv veřejným majetkem. Znamená to mj., že kontrola hospodaření např. samospráv nebo kontrola hospodaření jiných subjektů, které mají charakter třeba veřejnoprávních korporací, není vykonávána vůbec, nebo je svěřena některým jiným institucím.

## Přezkum hospodaření obcí

Kontrolou hospodaření nebo jinak řečeno podle zákona přezkumem hospodaření jednotlivých obcí v ČR jsou pověřeny dvě instituce. Hospodaření obcí může být jednak přezkoumáno pracovníky krajského úřadu, jednak některé obce mají možnost využít práce externích auditorů. Pro srovnání, před řádově 15 lety obce nekontroloval nikdo.

Přezkumem hospodaření musí projít i tzv. dobrovolné svazky obcí a také kraje. U krajů přezkum hospodaření nyní zajišťuje Ministerstvo financí. Při vzniku krajů ovšem tuto roli plnili externí auditoři a většina krajů pravděpodobně trpce lituje této změny. Výstupy práce jsou trošičku jiné než u spolupráce s externím auditorem.

Přezkum hospodaření samosprávných celků nelze bohužel srovnat s finančním auditem, ani s auditem legality. Je to dáno několika komplikacemi: Jednak jde o kvalitu kontrolorů, kteří samotný přezkum vykonávají. Nejsou to lidé, kteří mají kvalifikaci auditora a bohužel jejich znalosti účetnictví se mnohdy odvíjejí z jejich bývalé praxe na okresních úřadech, řada z nich je také ve věku, kdy už se obtížně získávají nové poznatky, obtížně se adaptují. Úroveň tohoto přezkumu hospodaření je různá v různých krajích.

Druhým problémem je množství těchto lidí, kteří vykonávají kontrolu. Jde o 400 nebo 500 lidí. V ČR ovšem máme v této chvíli

6245 obcí a několik málo tisíc dobrovolných svazků obcí, což znamená, že na jednu kontrolovanou osobu, na jeden kontrolovaný subjekt připadá zlomek kontrolora, který má ještě ke všemu omezenou kvalifikaci. Znamená to, že přezkumy hospodaření zdaleka neplní to, co by měly.

## Role interního auditora

Třetí věcí je role interních auditorů. Pokud by každá obec měla interního auditora, tak by to znamenalo zhruba 6 tisíc lidí, kteří se zabývají interním auditem, a to je počet kvalifikovaných interních auditorů, kterého není možné dosáhnout. Kdybychom připustili, že interní auditor nemusí být v každé obci, tak pořád obcí, které mají řádově 500 obyvatel a více, tak je odhadem 1500–2000. A k tomu bychom měli připočítat ovšem i příspěvkové organizace, které jednotlivé obce zřizují, a těch je zase řádově několik tisíc. Ve chvíli, kdy si NKÚ dělal průzkum, co by znamenalo nasazení celého systému kontroly samospráv, dobrovolných svazků obcí a jejich příspěvkových organizací, dopočítal se zhruba k 18ti tisícům subjektů, u kterých by bylo potřeba provést audit. A to je skutečně úkol, který v této chvíli není řešitelný ani jednou institucí, ani jedním systémem. Zřejmě to bude vyžadovat další vývoj.

## Role externího auditora

Další část příspěvku byla věnována auditu státních organizací a roli externího auditora, ať už jím je auditor podle zákona o auditech, nebo Nejvyšší kontrolní úřad.

Ačkoliv ve většině evropských zemí kontrola účetnictví a toho, zda finanční výkazy zobrazují věrně hospodářskou situaci kontrolovaného subjektu, probíhá standardně a mnohde jsou třeba i finanční výkazy kontrastovány nejvyšší kontrolní autoritou před projednáváním výsledků hospodaření v Parlamentu, tak v ČR se s kontrolami typu



finančního auditu začalo zhruba až v roce 2002, kdy se na Nejvyšším kontrolním úřadu začala vytvářet skupina lidí, kteří byli postupně schopni vykonávat kontroly typu finančního auditu.

Znamená to tedy, že minimálně do roku 2002, ale u zdrcující většiny státních organizací i do současné doby, žádná kontrola účetnictví neprobíhala. Výsledky kontrolních akcí NKÚ typu finančního auditu tomu odpovídají. Dnes kontrolou typu finančního auditu prochází téměř 70 procent výdajů státního rozpočtu. Ale ve chvíli, když do kteréhokoliv ministerstva, do kteréhokoliv organizační složky státu, přesněji ke každému správci kapitoly státního rozpočtu přijde poprvé kontrola typu finančního auditu, jsou výsledky naprosto tragické. Prakticky vždy lze konstatovat, že

rozsah nalezených chyb je natolik závažný, že finanční výkazy nevyovídají o hospodářské situaci jednotky. Chyby jsou řádově v desítkách procent a jedná se o záležitosti, které jsou naprosto neuvěřitelné. Je vidět, že této oblasti byla v minulosti věnována minimální pozornost.

Také státnímu závěrečnému účtu ČR, který je předkládán každoročně ke schválení Parlamentu, je věnována minimální pozornost. Parlament státní závěrečný účet podle platné legislativy neschvaluje, pouze ho bere na vědomí, to znamená, že i když čísla, která jsou předkládána poslancům, nejsou pravdivá, tak faktický dopad je prakticky nulový. To samo o sobě svědčí o tom, jak málo důležitosti se této oblasti přikládá i ze strany politické reprezentace.

Komerční auditoři v oblasti státní správy v budoucnu sehraji svou roli, byť v této oblasti samozřejmě panuje řada omezení. Komerční auditoři se v Evropě typicky podílejí např. na auditu centrální banky nebo se podílejí na kontrole finančních výkazů a účetnictví menších státních subjektů, zatímco velké části státního rozpočtu dělá vždycky národní kontrolní instituce. Důvody jsou velmi jednoduché – otázka obrany, bezpečnosti, řekněme speciálních služeb apod., to je vždycky vyhrazeno jenom státu. Nejedná se o příští rok nebo o příští dva roky, ale představa, že by stávající stav měl dlouhodobě pokračovat, je nepřijatelná. Finanční audity nebo kontroly typu finančního auditu by se měly dělat každý rok a u všech státních organizací.

## Hlavní aspekty 8. směrnice o statutárním auditu

Jan Robberecht, Evropská komise, direktorát pro vnitřní trh a služby

*Ve vystoupení Jana Robberechta mimo jiné zaznělo, že většinu hlasovacích práv v auditorských firmách musí mít auditoři. Je možné, aby to byli i auditoři jiných členských států, ale to záleží na vnitrostátní právní úpravě. Směrnice také stanoví, že většina členů vedení, až 70 %, musí být auditoři toho členského státu, kde auditorská firma sídlí.*

Podle směrnice auditor skupiny nese plnou zodpovědnost za zprávu ke konsolidované závěrce. Pokud byla část prací provedena jinými auditory, musí tuto práci zdokumentovat. Pokud by jiný auditor pocházel z třetí země, jejíž vnitrostátní právní úprava by ztížila či znemožnila tomuto auditorovi předat odpovídající informace, auditor skupiny musí doložit, že udělal vše pro to, aby infor-

mace získal. Dále, auditorská zpráva musí být podepsána fyzickou osobou, ne auditorskou společností.

### Nezávislost auditora

Co se týče nezávislosti, auditor musí zdokumentovat jakékoliv ohrožení své nezávislosti a také jaké pojistky byly použity ke zmírnění těchto hrozeb.

### Externí kontrola auditora

Externí kontrola auditora se musí provádět minimálně každých šest let, ale u auditů společností veřejného zájmu se jedná o tři roky. Vydá-li dohled doporučení, je potřeba je do 12 měsíců realizovat. V případě auditů společností veřejného zájmu musí auditorská firma vydat zprávu o transparentnosti a ta

musí být zveřejněna na webových stránkách. Auditorický výbor u subjektů veřejného zájmu Auditorický výbor je předepsán u společností veřejného zájmu. Tento orgán doporučuje auditora a tomuto orgánu auditor nahlásí jakékoliv závažné nedostatky, které zjistí během své činnosti.

### Působení auditorů ze třetích zemí

Auditoři a auditorské firmy ze třetích zemí smí působit na území členského státu. Tito auditoři a auditorské firmy se však musí zaregistrovat a v rejstříku musí jasně stát, že se jedná o subjekty z neevropského státu. Systém dozoru nad auditory ze třetích zemí se ovšem teprve buduje.

Mezi regulátory auditu v rámci EU existuje spolupráce a v budoucnu půjde i o spolupráci

na mezinárodní úrovni, např. v oblasti výměny auditní dokumentace. To ovšem bude vyžadovat, aby třetí země splnily evropská kritéria na utajování a předávání dokumentů.

### Zajišťování kvality

Veřejný dohled bude hodnotit systém zajišťování kvality auditorské firmy. Půjde o kontrolu systému kontroly vnitřní kvality a prověrku vybraných spisů. Co se týče výsledků inspekcí, pokuty se zveřejňují a také se zveřejňuje, proč byly uděleny a komu.

### Omezení odpovědnosti auditora

Omezená odpovědnost by se neměla aplikovat, pokud došlo k úmyslnému porušení pravidel auditorem. Třetí strany by měly mít právo zažalovat auditorskou firmu a také mají právo na spravedlivé odškodné. Co se týče omezení odpovědnosti, ponechává se na úvaze členských států, aby se rozhodly, který postup bude nejlepší. Komise vypracovala vyhodnocení dopadů, z něhož vyplynulo, že neexistuje jedno řešení, které by se hodilo na všechny státy.



### Mezinárodní standardy auditu

Co se týče mezinárodních auditorských standardů, komise jasně stanovila, že je bude hodnotit začátkem příštího roku. V současné době komise zadala dvě studie: za prvé se jedná o analýzu nákladů a přínosů, za druhé o porovnání rozdílů mezi mezinárodními a americkými auditorskými standardy. Evrop-

ská komise uvažuje o budoucím otevření mezinárodního auditního trhu. Již je provedena studie o dopadu možného vlastnictví auditorských firem neauditory. Jde o otevření trhu pro kótované firmy, kdy dnes jsou většinou v rukou velké čtyřky. Komise počítá s tím, že tato změna bude možná, auditori se ovšem obávají o nezávislost auditu.

## Předpokládaný vývoj finančního výkaznictví

### Jacques Potdevin, prezident Evropské federace účetních (FEE)

*Pan Jacques Potdevin se ve svém vystoupení zaměřil zejména na předpokládaný vývoj finančního výkaznictví, budoucnost EFRAG a projekt zjednodušení.*

#### Finanční výkaznictví

FEE důrazně podporuje sblížení finančního výkaznictví, které by mělo sloužit zájmům evropské ekonomiky. Nicméně se nejedná o jednostranný a jednosměrný proces, a proto je nutné pokračovat opatrně, aby byla zajištěna skutečná vyrovnanost. Proces sblížení v žádném případě neznamená stejnost, neboť standardy musejí akceptovat

skutečnost, že se ekonomika v mnoha zemích liší. A nejen to, je také třeba od sebe odlišit potřeby velkých, kótovaných společností, státních podniků a malých a středních podniků.

#### Budoucnost EFRAG

EFRAG byl založen v roce 2001 se záměrem poskytnout technickou podporu Evropské komisi v oblasti mezinárodních standardů a interpretací a aktivně zasahovat do působnosti Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board, IASB). Dalším úkolem je sladování evropských

standardů finančního výkaznictví s americkými. Americká komise pro cenné papíry (SEC) přijala rozhodnutí o možnosti aplikace IFRS pro zahraniční společnosti kótované na americké burze a zamýšlí povolit je jako alternativu k US GAAP i pro americké společnosti. S tím souvisí i její snaha o vliv na IASB. Snahu o zachování evropského vlivu v IASB by měl zastřešovat EFRAG. Proto je nezbytné, aby EFRAG spolupracoval s Evropskou komisí, ale i s těmi, kdo vytvářejí národní standardy tak, aby byl nalezen efektivní způsob předkládání evropských tvůrčích myšlenek IASB. Evropská komise a Evropský



parlament doporučily dodatek ke způsobu organizace IASB. Jedním z důvodů je i skutečnost, že IASB je ovládána několika zeměmi a není odpovědná žádnému veřejnému dohledu.

### Projekt zjednodušení

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) je blízko dokončení projektu zjednodušení (Clarity Project), na kterém se FEE významně podílela včetně snahy učinit je vhodným pro audit malých společností, protože Evropská komise požaduje pouze jeden systém standardů pro všechny typy auditů. To znamená, že musí být založen na jednotných principech a aplikovatelný i při auditu malých společností.

Evropská komise se rozhodla provést revizi celé řady směrnic týkající se práva obchodních společností za účelem zjednodušení pravidel pro malé společnosti a snížení administrativní zátěže. Ukazuje se, že 4. směrnice se třemi úrovněmi požadavků byla dobře navržena, aby odpovídala požadavkům různých kategorií společností. Evropská komise se zamýšlela rovněž nad vyloučení mikropodniků z požadavků 4. směrnice včetně auditu. FEE nesouhlasí s názorem Evropské komise, že audit je pouze další administrativní zátěž. Naopak audit je důležitým nástrojem řízení.



Tato problematika i nadále zůstává důležitým úkolem. Evropská komise prověřovala možnosti zjednodušení a sladění již existující legislativy. V prvním kroku byly představeny některé malé dodatky ve vykazování. Očekává se však plná revize směrnic.

### Transpozice 8. směrnice EU

Konečný termín pro transpozici 8. směrnice EU je stanoven na červen 2008. Ústředním bodem je zavedení orgánu veřejného dohledu. Je známo, že členské státy EU mají k tomuto bodu velmi odlišné přístupy. I nadále je důležité pokračovat v diskusi o tom, že:

- hlavní odpovědnost neznamená přímou regulaci prostřednictvím dohledu,
- komory mají stále nezastupitelnou roli, neboť jsou nejlépe vybaveny, aby se vyrovnaly s formalitami,
- všichni investoři musejí být adekvátně zastoupeni v systému veřejného dohledu.

Auditoři se musejí naučit spolupracovat s orgány veřejného dohledu, které budou hrát důležitou roli v dalším rozvoji regulace auditu. Orgány veřejného dohledu koordinují své názory a aktivity v Evropské skupině orgánů veřejného dohledu nad auditem (European Group of Audit Oversight Bodies – EGAOB). FEE zastupuje auditorskou profesi na některých jednáních EGAOB. Dále existuje na globální úrovni Mezinárodní fórum nezávislých regulátorů v oblasti auditu (International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR), u něhož je ještě příliš brzy na hodnocení jeho vlivu.

### Přijetí ISA v rámci EU

K přijetí mezinárodních standardů auditu ISA v rámci Evropské unie nedojde před rokem 2009. Pokud mají být zjednodušené ISA uvedeny do praxe, je nezbytné zajistit jejich překlady.

### Zajištění kvality auditu

FEE se rovněž účastnil diskusí k doporučením, jež se týkají zajištění kvality. Výsledkem je, že zajištění kvality musí být organizováno nezávisle na kontrolovaném auditorovi a podřízeno dohledu s tím, že:

- orgán veřejného dohledu (public oversight body – POB) musí mít konečnou odpovědnost,

- FEE hájí různé systémy provádění dohledu, které by měly být chápány jako rovnocenné (včetně inspekce), například delegovatelnost inspekce a možnost využití kontroly jiným auditorem (peer review) pod dohledem orgánu veřejného dohledu,
- ve společnostech veřejného zájmu musí být kontrola prováděna výhradně orgánem veřejného dohledu nebo ve spolupráci s další vhodnou institucí, kterou může být například profesní sdružení,
- je potřeba vytvářet propracované a vyvážené zprávy z inspekce tak, aby se zabránilo negativnímu ovlivnění důvěry investorů na kapitálových trzích z důvodu uvádění zbytečných podezření.

Rozsah systému zajištění kvality musí pokrýt:

- návrh plánu interních kontrol ve společnosti,
- ověření shody a revizi dokumentace,
- ve společnostech veřejného zájmu i ověření zprávy o transparentnosti.

Zpráva o přezkumu by měla být vydávána včetně doporučení, přičemž:

- ve společnostech veřejného zájmu musí být závěry zprávy diskutovány s auditorem. Pokud by doporučení vyplývající ze zprávy nebyla do 12 měsíců realizována, musí společnost zveřejnit hlavní nedostatky;
- zveřejnění musí zabránit riziku porušení požadavků důvěrnosti ve vztahu ke sporným problémům klienta.

Pokud výše zmíněná doporučení nebudou auditorem dodržena, může být vystaven sankcím v podobě disciplinárního řízení a pokut.

Dne 6. června vydala Evropská komise doporučení týkající se odpovědnosti auditora. Členskými státy EU bylo doporučeno, aby omezily odpovědnost auditora vhodnou výpočtovou metodou korespondující s jejich právním prostředím.

### Další úkoly FEE

FEE není aktivní pouze v oblasti finančního výkaznictví a auditu, ale i v mnoha dalších oblastech jako:

- uznávání profesní kvalifikace, kde FEE organizuje diskuse s vládami členských států,
- organizace výročních kongresů pro malé a střední společnosti SME/SMP.

# Auditorská profese a dohled v Německu

Volker Schnepel, generální rada Německé komory auditorů (WPK)

*Pan Volker Schnepel se ve svém příspěvku zaměřil na organizaci auditorské profese a dohledu v Německu.*

## Právní rámec auditorské profese

Německo již téměř plně transponovalo 8. směrnici prostřednictvím zákona o účetních a auditorech a obchodního zákoníku, na které dále navazují vyhlášky vydávané Komorou auditorů. Zákon o auditorech upravuje odpovědnost Komise pro dohled nad auditory a Komory auditorů, udělování licence, registrace, auditorské zkoušky, nezávislost, etiku, zajištění kvality, disciplinární řízení. Obchodní zákoník reguluje účel a rozsah auditu, výroky a zprávy auditora, nezávislost a odpovědnost auditora.

## Klíčoví hráči regulace

Klíčoví hráči regulace v Německu jsou dva: Komise pro dohled nad auditory (AOC) a Komora auditorů (Wirtschaftsprüferkammer, WPK). WPK byla založena v roce 1961 jako společnost podléhající veřejnému právu. Je řízena aktivními auditory, ale zaměstnává pouze neaktivní auditory. Jejím úkolem je organizovat zkoušky, vydávat licence, registrovat auditory, provádět kontroly a kontroly kvality a vést disciplinární řízení, což znamená, že je spíše administrátorem než veřejným dohledem.



AOC je z pohledu dohledu nad auditorskou profesí klíčovým hráčem číslo jedna. Byla založena v roce 2005 se sídlem v Berlíně a je vedena pouze nezávislými profesionály stojícími mimo auditorskou profesi. Je nezávislým orgánem dohledu s absolutní odpovědností a rozhodovací pravomocí pro veškeré činnosti dohledu nad auditory včetně WPK.

## Pravomoci AOC:

- zahájit proces, instruovat. příp. rušit rozhodnutí WPK,
- přístup ke všem informacím v záležitostech dohledu,
- účastnit se jakékoliv činnosti týkající se dohledu.

V případě porušení profesionálního chování s přeshraničním dopadem je odpovídajícím partnerem obdobných orgánů v zahraničí. AOC podléhá spolkovému Ministerstvu pro ekonomiku a technologii a její kompetence přesahují pouhý státní dohled, protože veškeré aktivity dohledu nad WPK podléhají schválení AOC.

AOC je řízena 6-10 nezávislými profesionály, kteří byli auditory alespoň pět let před zvolením. Musí být odborníky na ekonomiku, finance, právo, příp. jsou akademiky či vysokoškolskými učiteli. Pracují zdarma a jsou jmenováni na čtyři roky. V současné době má AOC osm členů, v čele stojí předseda Spolkového soudu.

## Nový systém inspekce

Nový systém inspekce přejímá doporučení týkající se zajištění kvality, která vyšla v letošním roce. Inspekci podléhají auditoři, kteří auditují společnosti, jejichž akcie jsou kótovány na regulovaných trzích, i auditoři, kteří auditují společnosti ze třetích zemí, s jejichž akciemi se obchoduje na regulovaných trzích v Německu (celkem asi 100).

Rytmus inspekce je závislý na počtu rele-

vantních auditorských zakázek za rok. Pokud jich auditor provede více než 25, podléhá inspekci každý rok, pokud jich provede méně, provádí se inspekce jednou za tři roky. Inspekce se také provádí namátkově nebo na základě pokynu AOC. Podnětem nemusí být profesionální pochybení. Inspekce může být rovněž provedena více než jednou.

Obsah inspekce lze rozdělit do dvou částí na:

- inspekci a vyhodnocení vnitřního systému kontroly kvality s důrazem na způsob vedení, honoráře, odměňování společníků, strukturu, politiky, dokumentaci apod. ,
- inspekci a kontrolu vybraných auditorských zakázek, kde se pozornost zaměřuje na soulad s profesními předpisy (auditorské standardy, problémy týkající se etiky včetně nezávislosti) .

Inspekce je prováděna inspekčním týmem přímo u auditora. Inspektoři hovoří s auditorem/pracovníky auditorské společnosti, shromažďují a kontrolují materiály a zakázky. Auditor je o kontrole informován asi 4-6 týdnů před návštěvou inspekčního týmu a je požádán o předložení informací o sobě a svých zakázkách. Inspektoři informují auditora zhruba tři dny předem, které materiály a zakázky budou kontrolovat. Doba inspekce závisí na velikosti auditorských zakázek popř. počtu zakázek zpracovávaných auditorem a velikosti auditora/auditorské společnosti. Výsledek inspekce je shrnut ve zprávě o inspekci. Jak zpráva o inspekci, tak jednotlivé nálezy jsou auditorovi prezentovány a je vyzván k nápravě případných nedostatků. Auditor je povinen vypracovat strategii nápravných opatření, která bude realizovat. Jejich provedení bude předmětem zkoumání při další inspekci. Porušení profesních předpisů je předmětem disciplinárních sankcí podle rozhodnutí AOC. Informace o zjištěných nedostatcích týkajících se efektivnosti a systému kontroly kvality jsou předány vedení.

# Současná situace v účetnictví a auditu v Evropě a ve světě

Stig Enevoldsen, předseda Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG

*Stig Enevoldsen, předseda Evropské poradní skupiny pro účetní výkaznictví EFRAG ve svém příspěvku podal informaci o současné situaci v účetnictví a v auditu v Evropě a ve světě.*

## Účetnictví malých a středních podniků

V Evropě v zásadě existují dva druhy účetnictví – účetnictví pro kótované společnosti a účetnictví pro malé a střední podniky. Evropská komise pracuje na zjednodušení předpisů upravujících povinnosti v oblasti účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků s cílem snížení administrativního zatížení. Rada IASB vydala návrh standardu pro malé a střední podniky (IFRS for SMEs). EFRAG vyjádřil souhlas s vydáním standardu tohoto druhu a vyjádřil zejména následující připomínky:

- standard by měl být zcela samostatný a měl by odrážet skutečné uživatelské potřeby malých a středních podniků,
- standard měl být jednodušší a stručnější,
- název „standard pro malé a střední podniky,“ (IFRS for SMEs) není vhodný a měl by být změněn,
- Rada IASB by neměla klást omezení na použití tohoto standardu (např. pouze na nekótované společnosti),
- malé a střední podniky by měly mít větší možnost využívat vzorová a alternativní řešení,
- mělo by být znovu zavedeno odepisování nehmotného majetku včetně goodwillu,
- měl by být podstatně zjednodušen koncept reálné hodnoty,
- ocenění finančních nástrojů by nemělo být založeno pouze na principu reálné hodnoty.

Pokud jde o návrh Evropské komise na zjednodušení a snížení administrativní zátěže, směrnice upravující oblast účetnictví prozatím nedoznaly významných změn, ačkoli před



rokem se situace jevila tak, že většina zjednodušení bude právě v této oblasti. Administrativní náročnost požadavků na vedení účetnictví a účetní vykazování byla tedy zřejmě přeceněna.

Kótované společnosti v Evropské unii přešly v roce 2004 na vykazování podle standardů IFRS. Do procesu sjednocení účetních předpisů se zapojily i USA v rámci projektu sblížování IFRS a US GAAP. Komise pro cenné papíry v USA v loňském roce odstranila požadavek na sesouhlasení účetní závěrky dle IFRS na účetní závěrku sestavenou v souladu s US GAAP. Tato komise též vydala diskusní dokument zaměřený na možnost využívání IFRS společnostmi kótovanými v USA. Je možné, že v nejbližších dnech se rozběhne diskuse o této možnosti, což reprezentuje významnou změnu v pohledu na používání IFRS v USA.

V případě, že by i v USA byly přijaty standardy IFRS, mělo by to zřejmě významný vliv na tvorbu standardů IFRS a řízení celého procesu. V současné době Evropská unie významnou měrou ovlivňuje tvorbu standardů, otázkou je, jaký vliv by si po případném přijetí standardů IFRS přály mít USA (ale například také Čína, Indie a jiné státy, které by tyto standardy přijaly). Toto je třeba velmi pečlivě zvažovat.

## Standardy a interpretace přijaté Evropskou unií

Mezi standardy dosud nepřijatými pro použití v Evropské unii byl zmíněn zejména upravený standard IAS 23 Výpůjční náklady. Úpravy vedou k dalšímu sblížování mezi standardy IFRS a US GAAP, není však kladně vnímán Evropským parlamentem. Dalšími kontroverzními standardy a interpretacemi jsou interpretace IFRIC 12 Dohody o poskytování licenčních služeb a upravený standard IFRS 3 Podnikové kombinace. Proces přijímání standardů IFRS pro použití v Evropské unii je velmi komplikovaný a podílí se na něm Evropská komise, EFRAG, Výbor pro regulaci účetnictví ARC, SARG, Rada ministrů a Evropský parlament.

## Činnost EFRAG

Hlavním cílem činnosti EFRAG je aktivně přispět k procesu tvorby a přijímání standardů IFRS a interpretací IFRIC, koordinovat aktivity v této oblasti v rámci Evropy a poskytovat názor na vhodnost přijetí standardu či interpretace Evropské komisí. EFRAG na svých internetových stránkách vyzývá k připomínkám ke svým komentářům k přijímaným standardům a interpretacím.

EFRAG dále spolupracuje s tvůrci národních účetních standardů v rámci tzv. projektu PAAinE (proaktivní účetní v Evropě).

# Aplikace mezinárodních auditorských standardů ISA v České republice

Markéta Jindřišková, vedoucí oddělení metodiky Komory auditorů ČR

*Příspěvek byl zaměřen na implementaci mezinárodních auditorských standardů ISA v ČR a na nové výzvy související s implementací.*

Standardy ISA jsou v České republice používány již tři roky. Auditorské směrnice vydávané Komorou auditorů ČR do roku 2004 byly založeny na standardech ISA, nicméně je přesně nekopírovaly a nebyly pravidelně aktualizovány. Proto Rada KA ČR rozhodla v roce 2004 o přechodu na mezinárodní auditorské a ověřovací standardy a standardy pro související služby, a to jak v oblasti provádění auditu, tak v oblasti provádění všech ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Tyto standardy jsou používány v závislosti na ověřovaném období, standardy pro provádění auditu jsou povinné pro účetní závěrky za období končící 31. prosincem 2005, což znamená, že směrnice vydané KA ČR zůstávají v platnosti, ale jsou stále méně využívány.

## Co bylo nutné udělat pro implementaci standardů ISA v České republice?

Všechny standardy ISA i standardy pro ostatní ověřovací zakázky a související služby musely být Komorou auditorů ČR přeloženy. Byla ustanovena redakční rada pro překlad standardů a po získání souhlasu IFAC s překladem byly provedeny překlady. Příručka ISA je předávána auditorům jak v tištěné podobě, tak elektronicky. Překlad příručky za rok 2007 byl vydán pouze elektronicky, a to vzhledem k tomu, že účinnosti nabylo jen minimální množství standardů a jejich úprav. Příručka je k dispozici jak na internetových stránkách KA ČR, tak na kompaktním disku, který obdrželi všichni auditori.

Došlo také k analýze rozdílů mezi požadavky ISA a mezi požadavky kladenými českou legislativou. Rada KA ČR vydala několik národních aplikačních doložek, které reagují na zjištěné rozdíly. Prozatím vydané aplikační doložky reagují pouze na zjištěné požadavky



národní legislativy, které jdou nad rámec požadavků ISA. Národní aplikační doložka však může být vydána i v souvislosti s tím, že některá část určitého ISA nemůže být v České republice aplikována.

Dalším logickým krokem při implementaci ISA bylo vyškolení auditorů. Komora auditorů zorganizovala celou řadu školení zaměřených na tuto oblast a v časopise Auditor byly publikovány články na toto téma.

## Současný stav

V současné době jsou v České republice implementovány všechny účinné standardy pro auditorské, ověřovací a související služby. Účinný je též standard pro řízení kontroly kvality ISQC 1. Účinnost většiny nově vydaných standardů ISA je stanovena pro účetní závěrky za období končící 15. prosincem 2009.

V rámci implementace ISA v České republice vydala Komora auditorů též příručku pro provádění auditu u podnikatelů, která je zaměřena na audit malých a středních podniků. Proběhla i řada školení zaměřených na praktické použití této příručky. KA ČR pořádá pravidelná školení zaměřená na nejnovější vývoj v oblasti ISA. Na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) a v časopise Auditor jsou poskytovány informace o nejnovějším vývoji v této oblasti.

V současné době probíhá projekt IFAC zaměřený na zvýšení srozumitelnosti stan-

dardů, tzv. Clarity Project, v jehož rámci jsou formálně přepracovávány všechny standardy ISA. Projekt by měl být ukončen v letošním roce, prozatím bylo přepracováno devět standardů. Přepracované standardy jsou rozděleny na dvě základní části, v první z nich je stručně shrnuto, co je cílem standardu, jaké jsou použité definice a co jsou povinnosti auditora. V druhé části jsou detailně rozpracovány jednotlivé odstavce části první.

Některé z přepracovaných standardů byly změněny i po obsahové stránce. Jedním z takto upravených standardů je i standard ISA 600 který se zabývá auditem konsolidované účetní závěrky. Tento standard navazuje na požadavky novelizované směrnice o povinném auditu a velmi detailně popisuje povinnosti auditora skupiny s ohledem na spolupráci s auditorem složky. Auditor skupiny je plně zodpovědný za audit konsolidované účetní závěrky.

## Očekávání do budoucna

V oblasti standardů ISA dochází ke změnám pokud jde o jejich strukturu, zejména u standardů, které se zabývají zprávou auditora. Účinným se stane standard ISA 706 zabývající se problematikou odstavce zdůrazňujícího významnou skutečnost, která byla dosud řešena v rámci standardu ISA 705 řešícího modifikace zprávy auditora. Vzniká též standard ISA 265, který se zabývá problematikou dosud neřešenou, a to významnými nedostatky ve vnitřních kontrolách. Poté, co bude ukončen projekt zvýšení srozumitelnosti standardů, Evropská komise bude rozhodovat o jejich přijetí jako závazných standardů pro použití v rámci Evropské unie. Výzvy pro auditorskou profesi v oblasti ISA lze shrnout takto:

- Pravidelně se seznamovat s novinkami v oblasti ISA.
- Zajišťovat kvalitní překlad standardů ISA.
- Zaměřit se na standardy pro jiné ověřovací zakázky a související služby.

# Aplikace ISA v malých a středních auditorských společnostech

Vladimír Králíček, Audit Plus/Nexia

*Vladimír Králíček, partner společnosti Audit Plus s.r.o./Nexia a bývalý prezident KA ČR, se ve svém vystoupení zaměřil na problematiku malých a středních auditorských společností.*

Definice malé a střední auditorské společnosti  
Definici malé a střední auditorské společnosti je obtížné nalézt. Z minulosti si jistě mnozí pamatují, že v rámci auditorských firem působila velká osmička, pak velká šestka, velká pětka, pak velká čtyřka. Tento vývoj se odehrál v průběhu zhruba 25 let. V některých státech, například v Německu, se používá pojem velká pětka, která zahrnuje i BDO, celosvětově ovšem trh vede již zmíněná velká čtyřka. Velkou čtyřku auditorských společností následují „mid tier audit firms“ – jinak řečeno auditorské firmy z druhého patra. Otázkou je, které společnosti do této skupiny patří. Je to široká škála od společností začleněných do globálních sítí, přes společnosti na národní úrovni až po samostatné auditory.

Na základě informací zveřejněných v časopisu International Accounting Review je podíl jednotlivých auditorských firem na světových trzích následující:

- 20 % PriceWaterhouse Coopers,
- 18 % Deloitte,
- 16 % Ernst & Young,
- 15 % KPMG,
- 31 % malé a střední auditorské společnosti.

V České republice, na základě informací o tzv. pohyblivém příspěvku, který kopíruje výnosy z poskytnutých auditorských služeb, činí podíl malých a středních společností na trhu více než ve světě, zhruba 45 %. Jedním z možných důvodů, proč je tento podíl v České republice výrazně vyšší než ve světě, může být menší koncentrace trhu. Druhým možným vysvětlením je ovšem možnost, že pohyblivý příspěvek nezohledňuje jiné než auditorské služby poskytované auditorskými společnostmi. Na doplnění je třeba uvést, že celosvět-



tový obrat účetních a auditorských společností za rok 2007 činil 130 miliard dolarů. V České republice obrat za auditorské služby činil přibližně 3,9 miliardy Kč, částka je opět odvozena od pohyblivého příspěvku.

Společnost AUDIT PLUS s.r.o. je členem sítě Nexia International. Byla založena v roce 1993 v podobě dva společníci a sedm zaměstnanců. V roce 2004 došlo ke strukturální změně, společnost má nyní 5 společníků a 25 zaměstnanců. Společnost je typickou střední auditorskou společností a podle dostupných statistik se pohybuje v první patnáctce auditorských firem v České republice. Střední auditorská společnost pracuje v určitém hierarchickém uspořádání, tj. po linii auditor – manažer zakázky – asistent senior – asistent junior, případně v kombinacích tohoto uspořádání. Tržby společnosti za rok 2007 činily 27 mil. Kč za audit, 8 mil. Kč za poradenství a 1,5 mil. Kč za účetnictví.

V následujícím přehledu je možné nalézt několik poměrových ukazatelů ve srovnání s podobnými auditorskými společnostmi. Je nutné zdůraznit, že údaje za podobné auditorské společnosti uvedené v závorce jsou hrubě orientační a založené pouze na informacích uváděných v obchodním rejstříku.

## Kvalitní a efektivní audit

Platí pravidlo, že audit musí být proveden kvalitně i efektivně zároveň. Není možné, aby byl kvalitní a neefektivní, nebo nekvalitní a efektivní.

Kvalita je de facto zjišťována řádnou péčí o zakázku a o výsledek auditu. Výsledek auditu nebo kvalita je determinována souladem s auditorskými standardy. Efektivita je určena zejména trhem práce, jak kvalitní lidi je auditorská společnost schopna získat a jak tito lidé dokáží provést úkony, které jsou v souladu se standardy. Efektivitu samozřejmě ovlivňuje

	AUDIT PLUS, s.r.o.	Rozpětí u podobných firem
Tržby na společníka	6 mil. Kč	5 – 30 mil. Kč
Tržby na zaměstnance	1 mil. Kč	1 – 2,7 mil. Kč

i schopnost auditorské společnosti své zaměstnance dále vzdělávat a proškolovat. Předpisy v oblasti provádění auditu jsou rozsáhlé a zahrnují, mimo jiné, zákon o auditorech, mezinárodní auditorské standardy včetně aplikačních doložek a interní manuál auditorské společnosti. Dále jsou auditoři povinni se řídit etickým kodexem a standardem pro řízení kvality. Každá úroveň

v rámci hierarchického uspořádání auditorské společnosti se zaměřuje primárně na jinou úroveň předpisů, přičemž samozřejmě u všech se předpokládá základní znalost všech předpisů.

Kvalitu práce auditora může kontrolovat profesní organizace, v budoucnu orgán pro veřejný dohled nad prací auditorů, v případě společností, které jsou součástí sítě, také

tato síť, protože i ona chce získat jistotu o kvalitně provedené práci.

Za velmi nesnadné u malé a střední auditorské společnosti lze považovat:

- schopnost udržet si klienty,
- schopnost získat, vychovat a udržet zaměstnance, odborníky a asistenty auditorů,
- být v souladu se všemi profesními předpisy.

## Implementace 43. směrnice EU v Polsku

**Grzegorz Skrzyszewski, viceprezident polské komory auditorů (KIBR)**

Národní komora auditorů v Polsku (Krajowa Izba Biegłych Rewidentów) byla založena v roce 1992. Je samosprávnou organizací sdružující všechny statutární auditory v zemi a členství v ní je povinné. V Polsku je celkem 7700 členů zaregistrovaných v komoře, z toho je 3700 individuálních auditorů a 1900 auditorských společností.

### **Kalendář implementace směrnice v Polsku**

**29. června 2006** – 43. směrnice EU nabývá účinnosti (termín pro implementaci je 29. 6. 2008)

**Červenec 2007** – První návrh nového zákona o auditu vypracovaný ministerstvem financí

**Listopad 2007** – Parlamentní volby v Polsku (nová vláda)

**Květen 2008** – Nový návrh zákona o auditu vypracovaný ministerstvem financí

**29. června 2008** – Předložení zákona parlamentu (*Do té doby neproběhla žádná veřejná debata, kterou polské zákony vyžadují před přijetím zákona*).

### **Veřejný dohled nad auditem**

Podle požadavků 43. směrnice Evropské unie by měl vzniknout nový orgán veřejného dohledu - Komise pro dohled nad auditem (KNA), v jejímž čele bude stát sekretariát sestávající z osmi členů - dva z ministerstva financí, dva zástupci komory auditorů a po jednom z ministerstva spravedlnosti, regulátora kapitálových trhů, sdružení emitentů a burzy. Prověry kvality budou jménem Komise pro



dohled nad auditem provádět noví inspektoři, kteří budou doprovázeni pozorovateli jmenovanými ministerstvem financí. Firmy provádějící audit společnosti ve veřejném zájmu budou kontrolovány orgány, které najme KNA za účelem těchto prověrek. Tyto inspekce budou prováděny týmem nominovaným KNA bez účasti členů komory auditorů.

### **Subjekty veřejného zájmu**

Co se týče definice organizací veřejného zájmu, jde o kótované firmy, banky, včetně poboček v zahraničním vlastnictví, pojišťovací a zajišťovací společnosti a některé firmy zabývající se elektronickým převodem peněz. Velké státní podniky nebyly zařazeny mezi organizace veřejného zájmu.

Výše dozorových poplatků pro auditorské firmy bude určena komorou auditorů, ale maximálně to mohou být dvě procenta obrátu auditorské firmy, pouze z povinných auditů. Z toho 20 % přejde na KNA. To ovšem není v souladu s doporučením Evrop-

ské unie z května 2008, kde stojí, že profesní orgán by neměl stanovovat tento poplatek.

### **Nezávislost dohledu**

Pokud jde o nezávislost dohledu, zde je problémem konflikt zájmů v tom směru, že sekretariát Komise pro dohled nad auditem bude sídlit v oddělení účetnictví ministerstva financí a bude vůči zaměstnancům ministerstva financí v pozici pozorovatele i konzultanta. Tady vzniká konflikt zájmů, kdy ministr financí zaměstnává daňové inspektory, a tak by se vlastně mohly jménem KNA kontrolovat i auditorské dokumenty, což může vést k úniku informací směrem k daňovým úřadům a na úkor klientů auditu.

### **Nový zákon a auditu**

Návrh nového polského zákona o auditu, který byl koncem června 2008 předložen parlamentu, hovoří o přijetí mezinárodních auditorských standardů ISA až poté, co je schválí Evropská komise. Všechny organizace veřejného zájmu budou muset jmenovat svůj auditorský výbor.

O odpovědnosti statutárních auditorů se v návrhu zákona o auditorech nehovoří. Ministerstvo financí se domnívá, že stávající zákon poskytuje dobrý základ pro omezení odpovědnosti, a kvantifikace maximální odpovědnosti by pravděpodobně nebyla přijímána pozitivně.

Výměna auditorů a rotace je omezena pouze na partnery firem provádějících statutární, tj. povinný audit po 7 letech, je tedy v souladu s požadavky směrnice Evropské unie.

# Veřejný dohled nad auditorskou profesí na Slovensku

Ivan Bošela, prezident Slovenské komory auditorů (SKAU)

*Ivan Bošela se ve svém příspěvku zaměřil na systém veřejného dohledu na Slovensku, kde již byla na začátku roku 2008 ustavena Rada pro veřejný dohled.*

## Slovensko – základní informace:

- Slovensko má 5,5 mil. obyvatel.
- HDP činí 46 mld Kč.
- Asi 67 000 obchodních společností.
- Asi 250 000 individuálních podnikatelů.
- IFRS - uplatněny asi u 250 – 300 účetních jednotek.
- Asi 300 – 400 konsolidovaných účetních jednotek podle IFRS při splnění dvou ze tří kritérií:
  - celkový obrat min. 700 mil. SKK,
  - majetek min. za 350 mil. SKK,
  - počet zaměstnanců vyšší než 250.
- Audit podle ISA:
  - soukromý sektor – asi 15-20 000 účetních jednotek,
  - všechny finanční instituce (banky, pojišťovny, penzijní fondy apod.),
  - všechny akciové společnosti,
  - společnosti s ručením omezeným po splnění dvou ze tří kritérií (celkový obrat min. 40 mil. Kč, majetek min. 20 mil. Kč,

- počet zaměstnanců min. 20),
- veřejný sektor – asi 4-7 000 účetních jednotek,
- veškerá lokální státní správa (města, obce),
- vybrané neziskové organizace,
- politické strany (se státním příspěvkem).

Veřejný dohled na Slovensku byl ustanoven zákonem č. 540/2007 Zb., který je účinný od 1. ledna 2008. Rada (výbor pro veřejný dohled) má šest členů v následující struktuře:

- 2 zástupci - Ministerstvo financí,
- 1 zástupce – SNB,
- 1 zástupce – Komora auditorů
- 1 zástupce – Bratislavská burza
- 1 zástupce – asociace zaměstnavatelů.

Zástupci mimo Ministerstvo financí jsou nominováni svými institucemi a ministr financí je pouze jmenuje do funkce v Radě, což znamená nezávisle na Ministerstvu financí.

## Vnitřní organizace Rady

Rada je členěna na funkci generálního ředitele, který je současně povinně zaměstnancem Ministerstva financí, výbor dohledu

a komise. K dnešnímu dni má Rada již generální ředitelku a dva až tři zaměstnance. Celkově se počítá celkem s deseti zaměstnanci. Rada bude dohlížet i na záležitosti IFRS na Slovensku, což výrazně ulehčí Ministerstvu financí.

Celkově bude tedy Rada odpovědná za:

- ISA – dohled nad auditem, zpřístupnění auditorských standardů auditorům i slovenské veřejnosti ve formě legislativy ve slovenštině,
- IFRS,
- zajištění kvality,
- disciplinární řízení.

Způsob financování Rady:

- státní rozpočet,
- příspěvek společností veřejného zájmu kalkulovaný z výše základního kapitálu společnosti se stanoveným maximálním horním limitem,
- poplatky (zkoušky, auditorské licence aj.).

Rada přebírá i zodpovědnost za organizování zkoušek, což ji poněkud posunuje od dohledu směrem k operativnímu řízení. Zkoušky budou financovány z vybraných poplatků od účastníků zkoušek. Bude se tedy jednat o uzavřený samofinancující se systém.

## Úkoly Komory auditorů

Komora auditorů je i nadále organizována tak, že má prezídium, dozorní radu, disciplinární komisi. Stále vede seznamy auditorů, aby neztrácela přehled o velikosti členské základny. K hlavním úkolům bude patřit kontinuální profesní vzdělávání a kontrola kvality, kterou bude obtížné zajistit, protože Komora auditorů na ni v současné době není připravena finančně ani materiálně ani personálně. Bude obtížné zajistit dostatečný počet vysoce kvalifikovaných pracovníků se znalostí anglického jazyka například pro kontroly společností „velké čtyřky“.



# Implementace 8. směrnice v Maďarsku

Judit Ladó, technická viceprezidentka Maďarské komory auditorů

*Příspěvek Judit Ladó by zaměřen na implementaci 8. směrnice a na nový zákon upravující Maďarskou komoru auditorů a systém veřejného dohledu.*

Implementace 8. směrnice je v Maďarsku dokončena. Byl přijat nový zákon č. LXXV 2007 (dále jen nový zákon), který upravuje Maďarskou komoru auditorů, činnost auditorů a zároveň upravuje otázky veřejného dohledu nad auditory. Zákon nabyl s drobnými výjimkami účinnost dne 1. ledna 2008. V souvislosti s novým zákonem bude nutné novelizovat zákon o účetnictví, zákon o kapitálových trzích a dalších sedm zákonů.

Nový zákon vychází z 8. směrnice, začleňuje všechny kapitoly, ale v jiné struktuře. Dále obsahuje další ustanovení přijatá v souvislosti s dalšími platnými maďarskými zákony.

## Systém veřejného dohledu

Systém veřejného dohledu je rozdělen do dvou institucí:

- Výbor pro veřejný dohled nad auditory (Auditor's Public Oversight Committee se zkratkou APOC – dále jen APOC)
- Maďarská komora auditorů (Magyar Könyvvizsgálói Kamara, dále jen MKK)

Veřejný dohled je prováděn společně a předmětem dohledu jsou všichni auditoři a auditorské společnosti. Ministerstvo financí provádí ze zákona dohled nad MKK, ale nemá pravomoc dohlížet na APOC.

Ministerstvo financí vyhlásilo v roce 2007 výběrové řízení na pozice členů APOC, který má sedm členů, z toho jsou čtyři neauditoři (zástupci kótovaných společností, finančních institucí, ekonomů a dozoru) a tři auditoři, kteří zaštiťují odborné znalosti. Předseda je neaktivním auditorem a v současnosti je to zástupce velké maďarské společnosti, která je kótována na maďarské burze. APOC byl us-

tanoven k 1. lednu 2008 a okamžitě zahájil svou činnost.

## Úkoly výboru pro veřejný dohled

Mezi úkoly APOC patří:

- schvalování a registrace statutárních auditorů a auditorských společností,
- přijímání profesních standardů týkajících se etiky, interní kontroly kvality auditu i auditorských společností,
- profesní vzdělávání,
- zajištění kvality, dohled a disciplinární řízení.

Nový zákon upravuje organizační strukturu a působení komory auditorů, která podléhá veřejnému dohledu APOC. Statutární audit je povinný v případě účetní jednotky z třetí země, jejíž akcie jsou kótovány na maďarských trzích. Zpráva auditora ze třetí země je chápána jako rovnocenná zprávě auditora z Maďarska, pokud je auditor ze třetí země registrován u Maďarské komory auditorů. Nicméně pouhá registrace v komoře neopravňuje auditora k výkonu auditorské profese v Maďarsku.

## Subjekty veřejného zájmu

Subjektem veřejného zájmu jsou všechny společnosti, jejichž akcie jsou obchodovány na veřejných trzích v Maďarsku. Auditor je povinen sestavovat zprávu o průhlednosti, zveřejnit ji každý rok a trvale spolupracovat s výborem pro audit ustanoveným klientem. Pro povinnou rotaci statutárního auditora je stanovena pětiletá perioda s následnou dvouletou odkládací lhůtou. Pravidla o rotaci statutárních auditorů se vztahují pouze na fyzické osoby nikoliv na auditorské společnosti.

Článek 41 nového zákona upravuje spolupráci výboru pro audit ustanoveného klientem s auditorem, jmenování auditora společností. Ostatní vztahy jsou upraveny zákonem o kapitálovém trhu.



## Systém zajištění kvality

Systém zajištění kvality je úkolem komory auditorů a je financován prostřednictvím fondu pro zajištění kvality, který je vydělen z ročního rozpočtu komory. Prověрка se provádí u auditora každých šest let, u auditorů společností veřejného zájmu každé tři roky. Pokud výsledky prověrky nejsou uspokojivé, následují další kroky (např. povinná účast na kontinuálním vzdělávání, upozornění, disciplinární řízení).

## Kvalifikace

Vzdělávání a kvalifikace jsou podřízeny velmi přísným očekáváním a požadavkům. Je vyžadována kvalifikace na bázi státní certifikace či obdobné rovnocenné kvalifikace ze zahraničí a praxe v auditu. Což znamená, že pouze vysokoškolské vzdělání samo o sobě nestačí. Kvalifikace získaná dlouhodobou praxí není akceptována.

Od 1. ledna 2008 není statutární audit povinný pro společnosti, jejichž obrat nepřevyšuje 100 milionů forintů (400 tisíc eur) a průměrný počet zaměstnanců nepřesahuje 50.



# Mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1

Pavel Kulhavý, auditor, PricewaterhouseCoopers (PwC)

*Příspěvek byl zaměřený na mezinárodní standard pro řízení kvality 1 (dále jen ISQC 1), jeho požadavky a postupy nutné k jeho dodržení.*

ISQC 1 má být v implementován u auditorů již dva roky, což znamená, že by auditoři již měli mít vytvořeny a zavedeny systémy kvality. Odborné články různých autorů na toto téma neustále vycházejí v časopise Auditor. Rovněž byla vydána metodická příručka, která ukazuje praktické příklady, jak implementovat požadavky ISQC 1.

ISQC 1 se týká všech auditorů bez rozdílu při činnostech, jakou jsou:

- audit,
- prověrky historických finančních informací,
- ostatní ověřovací zakázky,
- související služby.

Cílem ISQC 1 je stanovit základní principy a postupy řízení kvality, poskytnout auditorům společnosti/auditorovi fyzické osobě (dále jen společnost) návod v souvislosti s jeho odpovědností za systém řízení kvality, který zaručí, že jsou společností a jejími zaměstnanci dodržovány všechny příslušné předpisy a že jsou vydány odpovídající zprávy.

## Systém řízení kvality

Systém řízení kvality společnosti je tvořen šesti základními prvky:

- odpovědnost vedení společnosti za kvalitu,
- etické požadavky,
- přijetí a pokračování vztahů s klientem,
- lidské zdroje,
- provedení zakázky,
- průběžné monitorování.

## Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu

Odpovědnost za systém řízení kvality má výkonný ředitel nebo řídicí orgán společnosti (nebo jejich ekvivalent). Strategie společnosti

zcela podléhá nutnosti dosažení kvality u všech zakázek, z čehož vyplývá, že kvalita má přednost před komerčním hlediskem. I hodnocení pracovníků musí být provázáno primárně na kvalitu, ne např. na tržbu za zakázku. Zároveň však bude společnost neustále vystavována tlaku, aby našla soulad mezi efektivitou při poskytování služeb a zajištěním kvality, které vždy bude vyžadovat dostatečné zdroje.

## Etické požadavky

Zde se ISQC 1 velmi překrývá s Etickým kodexem. Hlavními etickými profesními principy jsou: bezúhonnost, objektivita, odborná způsobilost a náležitá péče, zachování důvěryhodnosti informací a profesionální jednání. Společnost v souladu s ISQC 1 musí zavést takové zásady a postupy, které zajistí dodržování etických požadavků.

Hlavní etickou zásadou je, aby osoby odpovědné za zakázky poskytl společnosti relevantní informace pro vyhodnocení nezávislosti. Každý pracovník by měl mít možnost snadno zjistit, zda se nedostal do konfliktu s požadavky na nezávislost a pokud

se tak stalo, jak má postupovat (koho a jak informovat), aby mohly být přijaty odpovídající kroky. Tyto informace by měly být k dispozici jak v rámci společnosti, tak v rámci skupiny. Takový postup nestačí pouze dodržovat, ale měla by být k dispozici i dokumentace a příp. následně dokázat, že se všechny požadavky plní.

Minimálně jednou ročně by měl každý pracovník poskytnout společnosti písemné prohlášení, že dodržuje zásady a pravidla v oblasti nezávislosti.

Dalším významným rizikem v ohrožujícím nezávislost je vytvoření tzv. „úzkého vztahu“ mezi klientem a pracovníky, kteří pracují na zakázce dlouhou dobu. Zde je nutné dbát na to, aby docházelo k rotaci pracovníků, prověrkám řízení kvality apod. Speciální pravidla platí samozřejmě pro společnosti, jejichž akcie jsou kótovány na veřejně obchodovatelných trzích.

## Přijetí a pokračování vztahů s klientem

Společnost naváže pouze takové vztahy s klientem a bude v nich pokračovat, pokud



posoudila bezúhonnost klienta (např. dobré jméno vlastníků, obchodní praktiky klienta, důvody pro ukončení vztahu s předcházejícím auditorem aj.), je způsobilá zakázku provést, což znamená, že má dostatečné zdroje a odpovídající schopnosti. Poslední podmínkou je, že splňuje etické požadavky. Splnění všech výše uvedených podmínek je rovněž nezbytné zdokumentovat.

### Lidské zdroje

Společnost zajistí dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi, způsobilostí, oddaných etickým principům k provedení zakázek v souladu se všemi relevantními předpisy. Konkrétně je uvedeno, že společnost musí zajistit odborné vzdělání, nepřetržitý profesní růst včetně školení, dostatečné pracovní zkušenosti a vedení zkušenějšími pracovníky. V oblasti dlouhodobého profesního vzdělávání plní důležitou úlohu Komora auditorů.

### Provedení zakázky

Společnost musí stanovit zásady a postupy, aby zajistila, že zakázky jsou prováděny v souladu s odbornými standardy, předpisy a následně jsou vydány odpovídající zprávy. Tyto zásady a postupy musí být bezvýjimečně aplikovány na všechny zakázky včetně dalších ověřovacích, bez ohledu na jejich velikost či rizikovost. Většina společností toto řeší prostřednictvím manuálů, softwarových nástrojů, standardizovanou dokumentací atd. Rovněž je nutné zajistit systém konzultací a jejich dokumentaci, systém prověrek řízení kvality, požadavky na dokumentaci zakázky. Další podrobné informace lze nalézt i v přeloženém manuálu, včetně



příkladů, zveřejněném na stránkách Komory auditorů.

Prověrka řízení kvality je povinná pro audity všech společností, které mají akcie kótovány na veřejných trzích, a opět musí být její provedení zdokumentováno. Ověření řízení kvality u ostatních zakázek si společnost stanovuje dle vlastních vnitřních postupů a kritérií. Prověrka zahrnuje např. posouzení: nezávislosti, auditorových rizik a reakcí na ně, konzultací, dokumentace, přiměřenosti zprávy, opravených a neopravených nesprávností, komunikace s vedením společnosti aj. Prověrka musí být provedena před vydáním zprávy.

Dokumentace zakázky musí být podle nového ISQC 1 dokončena do šedesáti dnů od data vydání zprávy auditora. ISQC 1 také řeší situaci, kdy je nejprve zpracována zpráva pro potřeby skupinového auditora a teprve

následně je dokončen statutární audit. ISQC 1 stanovuje, že budou muset být vyhotoveny a dohotoveny dvě dokumentace vždy v souladu s termínem 60 dnů od data vydání každé konkrétní zprávy auditora.

Společnost musí stanovit pravidla pro zachování důvěrnosti, celistvosti, bezpečného uložení, přístupnosti a možnosti vyvolání dokumentace zakázky. Opět je třeba vypracovat dokumentaci, zaznamenat, kdo ji vyhotovil, kdo ji kontroloval, a zabránit neoprávněným změnám v dokumentaci zakázky.

### Průběžné monitorování

Společnost musí zajistit, že její systém řízení kvality:

- je přiměřený,
- funguje efektivně,
- je v praxi dodržován.

To v praxi znamená nepřetržité posuzování a hodnocení systému řízení kvality společnosti včetně opakujících se kontrol vybraných a již dokončených zakázek.

Dokončené zakázky se kontrolují zpravidla periodicky, což by mělo přinejmenším znamenat kontrolu nejméně jedné zakázky za každého partnera/auditora odpovědného za zakázky v průběhu tří let. Opět je kontrolu nutno zdokumentovat.

Vyhodnocení nedostatků, přijetí opatření a odpovídající komunikace s příslušnými pracovníky je nutné provádět minimálně jednou ročně.



# Praktická aplikace ISQC 1 v auditorské společnosti

Magdalena Souček, partner, Ernst & Young

*Paní Magdalena Souček svůj příspěvek zaměřila na praktickou aplikaci ISQC 1 v auditorské společnosti (dále jen společnost) a navázala tak na předchozí příspěvek pana Pavla Kulhavého, který se zabýval teoretickými východiskami ISQC 1 při tvorbě systému řízení kvality v auditorské společnosti nebo u auditora fyzické osoby.*

Odpovědnost vedení společnosti za kvalitu je výchozím momentem, od kterého se musí všechno odvíjet. Pokud kvalita nebude jednou z významných priorit vedení společnosti, nestane se součástí firemní kultury a nebude vyvíjen tlak na její dodržování shora, pak nebude ve společnosti ani efektivně prováděna. V logu naší společnosti je tento cíl již shrnut: „Quality in everything we do“.

## Firemní etický kodex

Etické požadavky vycházejí z nařízení IFAC a jsou dále rozpracovány a upřesněny v interním dokumentu společnosti Ernst & Young, ve firemním etickém kodexu. Firemní etický kodex je jen velmi útlý a je zevšeobecněním všech důležitých esencí. Základními kameny jsou:

- spolupráce v rámci Ernst & Young v praxi znamená vzájemnou důvěru a respekt,

otevřenou komunikaci mezi pracovníky, konzultace, zpětnou vazbu, ale i kontinuální vzdělávání;

- spolupráce s klienty a dalšími subjekty znamená profesionalitu, kvalitu, profesionální standardy, ale i odmítnutí klientů, kteří tyto požadavky nesplňují, a odmítnutí nesprávného jednání;
- čestné a poctivé jednání zahrnuje jak oblast profesní tak i konkurenty a klienty v případě vyčíslování honorářů, které jsou následně fakturovány;
- objektivita a nezávislost znamená dodržování profesních postupů, odmítání tlaku na nezávislost a profesionální skepticismus;
- ochrana duševního vlastnictví v oblasti ochrany dat jak klientů tak společnosti samé.

Každý zaměstnanec musí podepsat seznámení s tímto kodexem a soulad jednání s ním.

Kodex je zakončen osmi otázkami, které shrnují výše uvedené:

1. Konzultoval/a jsem danou záležitost dostatečně s kolegy?
2. Je mé jednání v souladu se zákonem a respektuje příslušné profesní standardy?
3. Neohrožuji vlastní čestnost a poctivost

či čestnost a poctivost společnosti Ernst & Young a klientů?

4. Hájím hodnoty vyznávané společností Ernst & Young?
5. Chovám se k ostatním tak, jak chci, aby se oni chovali ke mně?
6. Zvolil/a jsem tu nejetičtější ze všech možných alternativ? Mám ze své volby dobrý pocit?
7. Je pravděpodobné, že případná kontrola můj postup i s ním související dokumentaci schválí?
8. Nepoškodí mé jednání pověst společnosti Ernst & Young?

Významným etickým požadavkem je nezávislost, kdy je třeba posoudit, zda se společnost řídí předpisy IFAC, vnitřními předpisy společnosti Ernst & Young a příslušnými předpisy konkrétní země. Nezávislost lze rozdělit do tří základních oblastí:

- osobní – ve společnosti je prováděno internetové školení s výsledným certifikátem v písemné podobě, každý pracovník musí každoročně potvrdovat nezávislost, každý partner/manažer musí deklarovat investice a může být předmětem specifického auditu zaměřeného na jeho nezávislost (tzv. global independence audit);
- firemní – všechny obchodní vztahy jsou monitorovány, aby byla zajištěna nezávislost a zamezilo se obchodním vztahům s auditovanými klienty (např. vztahy s bankami, nákupy atd.); řídící partner každé země a partner pro nezávislost musí deklarovat svou nezávislost, dále je prováděn pravidelný firemní audit nezávislosti globálním nezávislým týmem;
- klientská – u každé zakázky je před přijetím kontrolován její vliv na nezávislost (conflict check); je nutné ověřit, zda je daná služba v souladu s nařízeními o nezávislosti; jakákoliv služba poskytovaná auditorským klientům musí být schválena globálním partnerem klienta.





### Vyhodnocování rizik

Pro přijetí a pokračování vztahů s klientem společnost Ernst & Young disponuje centralizovanou databází – CEAC (automatické vyhodnocování rizika klienta a zakázky), která zahrnuje formou dotazníku celou řadu otázek týkajících se klienta jako například integrity vedení klienta, vlastnické struktury, finanční stability klienta, dobrého jména klienta. Poté, co je dotazník vyplněn, obdrží každý klient vyhodnocení rizika ve třístupňové škále nízké–střední–vysoké. Vysoká míra rizika automaticky neznamená odmítnutí zakázky, ale její přijetí je spojeno s vyšším dohledem a monitorováním. Vyhodnocení je předmětem schválení partnerem zakázky, vedoucím příslušného oddělení a řídicím partnerem odpovědným za kvalitu v případě jiného než nízkého rizika. Tento schvalovací postup je u každého klienta opakován každý rok. Navíc každá zakázka pro daného klienta podléhá dalšímu schválení. Mezi další posuzovaná kritéria patří prověření dostatečnosti zdrojů, zajištění patřičných expertů.

Pro všechny zakázky s vyšším vyhodnoceným rizikem než „nízkým“ je nutný nezávislý partner. Mezi zakázky s větším než „nízkým“ rizikem patří:

- prvoroční zakázky,
- zakázky v kótovaných společnostech,
- zakázky v regulovaných sektorech (banky, energetika),
- problémy s předpokladem další existence společnosti,
- společnosti zvýšeného zájmu veřejnosti.

### Lidské zdroje

V oblasti lidských zdrojů klade společnost Ernst & Young primárně důraz na správný profil nových zaměstnanců a rozsáhlé úvodní školení (cca 6 týdnů). Následně je zaměstnanec zařazen do systému kontinuálního profesního vzdělávání dle školící osnovy (předepsané kurzy na každé pozici ACCA). Významným prvkem vzdělávacího systému je i vedení zakázek zkušenými pracovníky (on the job training), kteří mají vždy v týmu nováčky, kteří sbírají další zkušenosti při praktické provádění zakázky.

### Jednotná metodologie

Pro provádění zakázky společnost Ernst & Young disponuje globální jednotnou metodologií podpořenou globálním softwarovým programem. Znovu je využívána pyramidová struktura, která zajišťuje dostatečnou kontrolu. Partner musí na zakázce strávit 5-10 % času, manažer 10-20 % času. Platí

pravidlo, že co není zdokumentováno, není uděláno. Každý dokument musí být schválen nejméně jednou další osobou. Existují i významné (předdefinované) dokumenty, které musí být vždy schváleny partnerem popř. nezávislým nebo expertním partnerem. Dále jsou systémem generovány předdefinované konzultace s příslušnými odborníky pro případné konkrétní situace.

### Průběžné monitorování kvality auditu

Průběžné monitorování je ve společnosti Ernst & Young označováno jako AQR (audit quality review). Jedná se o globální program pod záštitou řídicího partnera kvality a rizika. Každý partner je kontrolován jednou za tři roky. Pokud však výsledky kontroly nejsou uspokojivé, provádí se kontrola častěji. Shrnutí je vždy zaneseno do globální databáze a společnost Ernst & Young vyhodnocuje výsledky všech partnerů i zemí. Kontrolní týmy jsou vždy z jiné země a sestávají se z partnera a senior manažera. Snahou je pokrýt prostřednictvím aplikace AQR alespoň 15% zakázek kanceláře (za každého partnera dvě zakázky). Výsledky kontrol jsou samozřejmě spojeny s odměňováním partnerů. Průběžné monitorování zabírá zhruba 24-30 hodin ze zakázky v rozsahu 1000 auditových hodin. Dotazník obsahuje 100-110 konkrétních všeobecných otázek (auditorská metodologie a firemní předpisy a postupy) a další specifické otázky podle profilu klienta (např. pro banky, pojišťovny, kótované společnosti). Na otázky se odpovídá formou ano – ne. Hodnocení je stupňováno jako ve škole od jedničky (velmi málo drobných chyb) do trojky (závažné chyby). Hodnocení stupněm dva (více drobných chyb) a stupněm tři vyžaduje plán partnera na zlepšení s vazbou na odměňování partnera.



# Praktické problémy řízení kvality auditu a poznatky z dohledu nad auditory

Stanislav Staněk, předseda Dozorčí komise, Komora auditorů ČR

Dozorčí komise je voleným orgánem Komory auditorů ČR a z principu nemůže být objektivní, protože bude postupovat tak, jak si přeje členská základna. Dozorčí komise proto musí balancovat mezi tím, co požadují standardy, pokud by byly do „písmene“ dodržovány, a představami některých členů členské základny.

Funkcí dozorčí komise není být hledačem chyb, ale prevencí předcházet jejich vzniku. Dozorčí komise má 11 členů a spolupracuje s ní 5 zaměstnanců referátu dohledu. Pokud má dodržet plán dohlídek, jsou počty povinných dohlídek poměrně vysoké.

Poznatky z dohlídek lze rozdělit do čtyř skupin:

**1. Plánování auditu** – téměř všichni auditoři audit nějakým způsobem plánují (formálně), protože ví, že by se to mělo dělat a založit do spisu, ale příliš se nezabývají tím hlavním, což je identifikace rizik, kontrolní prostředí a rizika podvodů.

**2. Povedení auditu** – zde převažuje účetní kontrola nad skutečným auditem, která zahrnuje kontrolu zaúčtování na příslušný účet a podvojnost. Neobsahuje již zamýšlení na smyslem celé transakce. Velmi často jsou kontrolovány všechny účetní doklady, čímž lze otestovat nadhodnocení určitých položek, ale tímto způsobem není možné odhalit, že něco chybí a vytvořit např. rezervu. Dalším podstatným problémem je dokumentace auditu, ze které není často možné pochopit provedené postupy a testy. Nelze tedy posoudit, co auditor viděl nebo neviděl a jaké z toho vyvodil závěry. Neexistuje můstek mezi plánem, ověřovacími pracemi, závěry a zprávou auditora.

**3. Závěr auditu** – neobsahuje shrnutí prací se závěrem podporující výrok. Chybí posuzování principu nepřetržitého trvání účetní jednotky, následných událostí, závěrečné



posouzení závěrky a není zdokumentována návaznost na účetnictví.

**4. Uplatnění ISQC 1** – je velmi zřídka, většinou je standard aplikován u mezinárodních auditorických společností, které již mají vypracována pravidla, ale samostatní auditoři, jak vyplývá ze zkušenosti dohlídek, nevalí jeho existenci a požadavky příliš na zřetel.

Hlavním důvodem nedostatků je příliš krátká historie auditorické profese v České republice. Chybí možnost čerpat zkušenosti od služebně starších kolegů s mnohaletou praxí. Komora auditorů slaví teprve 15 let své existence a dosáhla tak věku „plnoleposti“. Většina auditorů přešla do profese z účetní praxe. Samozřejmě na počátku 90. let bylo možno vstoupit do auditorické profese na základě vykonání teoretické zkoušky a doložené účetní praxe, která však bývala nedostatečná.

Dalším důvodem nelepšícího se stavu je i pasivita auditorů, kteří stále očekávají, že někdo přijde a řekne, co je třeba dělat. Auditoři by měli postupovat samostatně na základě vlastního úsudku a ne čekat na „rukolapné“ pomůcky Komory auditorů, které by jim jednoznačně řekly, co mají, resp. nemají dělat.

Jako skutečnost, která má pozitivní vliv na auditorickou praxi, byla vyhodnocena role Komory auditorů v kontinuálním profesním vzdělávání auditorů školením prioritního tématu mezinárodních auditorických standardů. Řada auditorů na základě informací ze školení prioritního tématu zavedla do své praxe určité standardy, protože jim to začalo dávat smysl.

Dalším momentem, který kvalitu auditu zlepšuje, jsou nálezy z dohlídek, protože teprve po ní si auditor často začne uvědomovat, jaké je nutno dodržovat postupy a jaké kroky proto zvolit. Ukazuje se, že k růstu kvality přispívá a i spolupráce auditorů nebo spojování auditorů do sdružení, neboť lze využít synergických efektů ze znalostí a zkušeností více lidí.

Závěrem shrnutí hlavních bodů, které vidím jako výzvy pro auditorickou profesi přispívající k růstu její kvality:

- osvětová činnost Komory auditorů například volbou prioritního tématu, povinných školení,
- sdružování auditorů jakoukoliv formou do větších celků,
- vznik orgánu veřejného dohledu, který bude zcela nezávislý na členské základně.



Pohled na budovu hotelu, kde se konala konference (foto vlevo). Konferenci zahájil prezident Komory auditorů Petr Šobotník (foto vpravo).



Panelovou diskusi věnovanou novým výzvám pro autorskou profesi moderoval Petr Kříž, viceprezident FEE a bývalý prezident KA ČR (foto vlevo). Ladislava Langra, člen rady Komory auditorů v diskusi se Stigem Enevoldsenem z EFRAG (foto uprostřed). Záběr do kongresového sálu (foto vpravo).



Účastníci konference obdrželi podkladové materiály (foto vlevo). Jedním z moderátorů panelové diskuse byl i Ladislav Mejzlík, člen rady KA ČR (na pravém snímku vlevo).





[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)