Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Hana Berková

AUDITORSKÁ ČINNOST

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 20. června 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání stejného nebo jiného titulu.

V Praze dne 20. června 2014

Hana Berková

OBSAH

ÚVOD **5**

1. Vývoj auditorské činnosti **8**
1.1 Náhled do historie 8
1.2 Legislativní úprava auditu v České republice 9
1.3 Mezinárodní auditorské standardy a etický kodex 11

2. Význam auditu a jeho cíle **13**
2.1 Třístranný vztah a vymezení nezávislosti auditora 14
2.2 Povinný audit 16
2.3 Druhy ověřovacích zakázek 17

3. Ověřovací zakázka **20**
3.1 Přijetí zakázky 20
3.1.1 Informace od předchozího auditora účetní jednotky 21
3.1.2 Podmínky pro zpřístupnění auditorské dokumentace 23
3.1.3 Smlouva o provedení auditu 24
3.2 Zpráva nezávislého auditora 28
3.2.1 Hladina významnosti 29
3.2.2 Výrok auditora 31

4. Občanskoprávní odpovědnost auditora **35**
4.1 Povinnost náhrady škody 35
4.1.1 Povinnost náhrady škody způsobené účetní jednotce 36
4.1.2 Povinnost náhrady škody způsobené externím subjektům 37
4.1.3 Povinnost náhrady škody způsobené informací nebo radou 38
4.2 Způsoby prevence vzniku povinnosti náhrady škody 39
4.2.1 Prohlášení vedení účetní jednotky 39
4.2.2 Patronátní prohlášení mateřské společnosti účetní jednotky 41
4.2.3 Pojištění odpovědnosti za škodu 42

5. Disciplinární odpovědnost auditora 44
5.1 Regulatorní subjekty 44
5.1.1 Komora auditorů České republiky 44
5.1.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem 45
5.2 Kárná opatření 47
5.3 Nedostatky identifikované při kontrolách kvality 49

6. Trestněprávní aspekty auditorské činnosti 51
6.1 Trestné činy související s výkonem auditorské činnosti 51
6.1.1 Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy 51
6.1.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění 52
6.2 Role auditora při odhalování trestné činnosti 53
6.2.1 Povinnost mlčenlivosti 53
6.2.2 Nepřekažení a neoznámení trestného činu 55

ZÁVĚR 57

PŘÍLOHY 60

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ 65

SEZNAM ZKRATEK 70

ABSTRAKT 71

ABSTRACT 72

ÚVOD

Auditorská činnost spočívá především v ověřování účetních závěrek účetních jednotek podléhajících povinnému auditu. Auditor ve svém výroku vyjadřuje svůj názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky. Ověřená účetní závěrka je potom zpravidla jediným zveřejňovaným dokumentem, ze kterého se subjekty, jež nemají přístup k vnitřním finančním informacím účetní jednotky, mohou dozvědět více o její finanční situaci, a u kterého se zároveň mohou spoléhat na informace v něm obsažené.

Auditor se při své práci dostává do situace, kdy s ním smlouvu o provedení auditu uzavírá vedení auditované účetní jednotky, které je odpovědné za účetní závěrku, a které mu rovněž za odvedenou práci vyplácí odměnu. Přesto si však musí zachovat svou nestrannost a nezávislost a jednat v souladu s oprávněnými zájmy vlastníků účetní jednotky, jež se mohou lišit od zájmů vedení účetní jednotky. V konečném důsledku svou činností auditor naplňuje i veřejný zájem, neboť zvyšuje důvěryhodnost informací poskytovaných věřitelům účetní jednotky, jejím zaměstnancům, potenciálním investorům i státu.

Aby auditoři byli schopni splnit svůj úkol, vyžaduje jejich profese veřejnoprávní regulaci, díky níž jsou přesně vymezeny požadavky kladené na získání auditorského oprávnění, na kvalifikaci auditorů a na provádění samotného auditu. Cílem této práce je podívat se na právní regulaci auditorské činnosti z pohledu auditora samotného a zejména upozornit na situace, kdy je klíčové právní regulaci a veškeré možnosti, jež poskytuje, důkladně znát.

Práce na svém začátku shrnuje historii auditorské profese, vývoj legislativní úpravy auditu v České republice a dívá se i směrem do budoucna – na připravovanou novelu zákona o auditorech, jejíž návrh byl Vládou České republiky předložen Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky na konci května 2014. V souvislosti s analyzovanými právními aspekty auditorské činnosti je poukázáno na nedostatky či slabá místa právní úpravy.

Podstatnou součástí této práce je rozbor různých druhů právní odpovědnosti, jimž může auditor během své profesní dráhy čelit. Jako první je zařazena odpovědnost občanskoprávní, která se zpravidla projeví, pokud dojde v důsledku činnosti auditora ke způsobení škody. Vzhledem k tomu, o jaké finanční částky se u povinného auditu většinou jedná (což lze jednoduše odvodit od kritérií pro povinný audit stanovených zákonem o účetnictví[1]), může být výše povinnosti náhrady škody značná. Proto jsou zde rovněž uvedeny způsoby, jak vzniku takové povinnosti předcházet.

Dalším druhem odpovědnosti je disciplinární odpovědnost auditora. Důvěra vkládaná veřejností v činnost auditorů by pravděpodobně neobstála, pokud by neexistovaly regulatorní subjekty v podobě Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. V této souvislosti je také věnován prostor nejčastěji identifikovaným nedostatkům v práci auditorů, které Komora auditorů České republiky aktivně odhaluje.

V poslední kapitole je vysvětleno, jakou roli může auditor hrát při odhalování hospodářské kriminality, přičemž jsou zvlášť uvedeny povinnosti vedení účetní jednotky a zvlášť povinnosti auditora ve vztahu k trestné činnosti. Zajímavým aspektem jsou komplikace, jež mohou vzniknout, pokud auditora svazuje povinná mlčenlivost. Pro úplnost jsou zmíněny i trestné činy, jichž se auditor může v rámci své činnosti dopustit.

V diplomové práci bych chtěla využít své vědomosti nabyté během studia vedlejší specializace Auditing na Vysoké škole ekonomické v Praze a také praktické poznatky získané během mého, nyní již téměř dvouletého, působení v auditorské společnosti. Domnívám se, že problematice auditu bylo věnováno poměrně hodně literatury ekonomického zaměření, obzvláště publikací zahraničních, nicméně právních publikací týkajících se auditu specificky v prostředí České republiky bylo napsáno poměrně poskrovnu.[2] Snad tedy bude diplomová práce přínosná z hlediska rozšíření dostupných zdrojů poskytujících přehled o regulaci auditu, a to nikoliv z hlediska praktických auditorských postupů sloužících k ověřování účetních závěrek, ale z pohledu legislativního.

[1] Ustanovení § 20 odst. 1, písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

[2] Jako literaturu, která se zabývá právními aspekty auditorské činnosti, lze jmenovat Komentář k zákonu o auditorech, jehož autorem je doc. Ing. Vladimír Králíček působící na Vysoké škole ekonomické v Praze, nebo publikaci Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních, jejímž autorem je Ing. Jan Molín, Ph.D. Oba tito autoři jsou ekonomové.

Diplomová práce se, vzhledem ke svému předepsanému rozsahu, zaměřuje pouze na ověřovací zakázky prováděné auditory u kapitálových obchodních společností, tedy společností s ručením omezeným a akciových společností. Pozornost není věnována auditu účetních jednotek podléhajících zvláštní regulaci, kterými jsou například banky, pojišťovny a neziskové organizace, a přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků.

Diplomová práce je zpracována dle právního stavu k 20. červnu 2014.

1. Vývoj auditorské činnosti

Obdobně jako i jiné profese, prošla auditorská činnost poměrně dlouhým historickým vývojem. Moderní audit je potom spojován především s Velkou Británií a Spojenými státy americkými, kde byly položeny základy mezinárodní regulace auditu a auditorských postupů, které dnes přejímá i Česká republika.

1.1 Náhled do historie

Prvopočátky auditu v podobě různých způsobů kontroly hospodaření nalezneme již v období starověkého Egypta, Řecka a Říma. Když vlastníci tehdejších obchodů a živností pojali podezření, že se jim ztrácí peníze či zboží, pozvali si nezávislé osoby, aby s nimi vyslechli své zaměstnance, zkontrolovali účty a posoudili, zda je vše v pořádku. Kontrola se zaměřovala také na státní příjmy. O daňových povinnostech starých Egypťanů museli referovat dva nezávislí úředníci, a to již přibližně tři tisíce let před naším letopočtem.[3]

Ve starém Římě byli správou státní pokladny pověřeni úředníci, tzv. *kvestoři*[4], jejichž úkolem bylo kontrolovat účetnictví guvernérů římských provincií a odhalovat případné podvody a nesrovnalosti. Kvestoři výsledky své práce prezentovali před shromážděním, které jim naslouchalo. Odtud pochází i slovo *audit,* které je odvozeno od latinského výrazu *audire,* což v překladu znamená *slyšet* či *poslouchat.*[5] Rozsah tehdejšího „auditu" byl však poměrně omezený, neboť se zaměřoval pouze a především na sledování peněžních transakcí, pohybu zboží a na ověření, zda nedošlo ke zpronevěře veřejných prostředků.[6]

Audit, jak jej známe dnes, vznikl až s rozvojem akciových společností v období průmyslové revoluce. Akcionáři, tedy skuteční vlastníci společností, byli osobami odlišnými od vedení těchto společností a logicky zde vyvstala potřeba kontroly hospodaření a ochrany jejich investic. První zmínku o počátcích moderního auditu

[3] BASU, S. K.: *Fundamentals of Auditing (e-book). Chapter 1.3 Early History of Audit.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://my.safaribooksonline.com/book/business/9789332501379/chapter-1dot-nature-of-auditing/ch01_sub1_3_xhtml>.

[4] Přesněji *quaestores aerarii*, podle výrazu *aerarium*, který označoval státní pokladnu. Viz KINCL, J., SKŘEJPEK, M., URFUS, V.: *Římské právo.* Praha: C. H. Beck, 1995, s. 10.

[5] Latinský slovník: *.latinsky.cz.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://latinsky-slovnik.latinsky.cz/cesko-latinsky/audire.html>.

[6] RAVINDER, K., VIRENDER, S.: *Auditing: Principles and Practice.* New Delhi: Prentice-Hall, 2005, s. 1.

nalezneme v legislativě Velké Británie, a to konkrétně v zákoně o akciových společnostech z roku 1844. Ověřování účetních výkazů tehdy probíhalo na úrovni akcionářů samotných, kteří měli právo nahlížet do účetních knih a kontrolovat účetní výkazy. Až v 1. polovině 20. století se zde stal audit akciových společností povinným a jeho provádění bylo svěřeno do rukou profesně vzdělaných auditorů.[7]

Ve Spojených státech amerických souvisí uzákonění povinného auditu především s krachem na newyorské burze v roce 1929 a následným nástupem hospodářské recese. V roce 1934 byla založena Komise pro cenné papíry, která dohlížela na to, aby veřejně obchodované akciové společnosti pravidelně zveřejňovaly ověřené zprávy o svém hospodaření sestavené v souladu s *Všeobecně uznávanými účetními principy*[8].[9]

Ani tato regulace však nezabránila velkým korporátním skandálům spojeným s účetními podvody, jež nebyly během auditu odhaleny, jakými byly například Enron nebo WorldCom. Zákon *Sarbanes-Oxley* vydaný ve Spojených státech amerických jako reakce na účetní skandály v roce 2002 zpřísnil proces auditu a až neúměrně zvýšil povinnosti managementu akciových společností ve vztahu k zavádění vnitřních kontrolních mechanismů a zvýšení transparentnosti a přesnosti účetnictví a finančních výkazů.[10]

1.2 Legislativní úprava auditu v České republice

Historie právních předpisů regulujících auditorskou činnost v České republice není zdaleka tak bohatá a neprošla tak dlouhým vývojem, jako tomu bylo v západní Evropě a ve Spojených státech amerických. Před rokem 1989 fungovala na území České republiky centrálně plánovaná ekonomika a majetek byl z velké většiny ve vlastnictví státu. Audit, v podobě samostatné činnosti nezávislých auditorů uzavírajících smlouvu o provedení auditu s obchodními společnostmi soukromého práva, neměl v tomto

[7] KRÁLÍČEK, V. *Skriptum k předmětu 1FU505 Auditing.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://kfua.vse.cz/media/predmety/FU_505/Skr99-01.doc>.

[8] V anglickém originálu tzv. *Generally Accepted Accounting Principles*, zkráceně US GAAP. Jedná se o soubor účetních norem platných ve Spojených státech amerických.

[9] AICPA. *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/whitepaper_evolution-of-auditing.pdf>, s. 2.

[10] Management Mania. *SOX (Sarbanes-Oxley Act).* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <https://managementmania.com/cs/sox-sarbanes-oxley-act>.

systému své místo. Změna nastala až po sametové revoluci, kdy zároveň s postupným zakládáním obchodních korporací vyvstala potřeba mít přehled o jejich podnikání nejen pro stát, ale i pro bankovní instituce, věřitele, zaměstnance a další zainteresované osoby.

Ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí, ukládalo povinné roční přezkoušení účetní závěrky a hospodaření podniku. Jak již sám název zákona napovídá, tato povinnost se vztahovala pouze na právnické osoby provozující hospodářskou činnost, pokud se na jejich založení nebo na jejich podnikání podílel zahraniční účastník. Na rozdíl od dnešní právní úpravy auditu bylo vyžadováno, aby roční účetní závěrka podniku byla ověřena dvěma auditory,[11] kteří se museli dohodnout na postupu při ověřování účetní závěrky a také na společném vyhotovení zprávy auditora.[12]

Na základě výše zmíněného zákona byla dne 7. června 1989 vydána vyhláška federálního ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti, na jejímž základě si podnik mohl ověřovatele sám vybrat.[13] Následně s nimi uzavřel dohodu o provedení pracovní činnosti, jež spočívala v provedení auditu dle tehdejšího zákoníku práce[14].[15]

Okruh subjektů, které podléhají povinnému auditu, jak jej známe dnes, přinesl až zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V důsledku rychlého rozvoje podnikání byl rovněž vydán zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Vymezoval základní pojmy týkající se povinného auditu a podrobněji určoval pravidla pro provádění auditu. Díky němu také vznikla Komora auditorů České republiky[16] (dále také „Komora“) jako samosprávná profesní organizace a auditoři již nadále nebyli přímo podřízeni ministerstvu financí.

Prostřednictvím zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., byly do českého právního řádu implementovány požadavky VIII. směrnice Rady (84/253/EHS) o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Namísto pouhé novelizace stávajícího zákona, byl vydán zákon nový, neboť se jednalo o rozsáhlejší změny v právní úpravě.

[11] Ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční účastí.
[12] Ustanovení § 10 odst. 5 vyhlášky č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti.
[13] Ustanovení § 10 odst. 1 vyhlášky č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti.
[14] Zákon č. 65/1965 Sb., zákoník práce (část čtvrtá).
[15] Ustanovení § 20 vyhlášky č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti.
[16] Ustanovení § 1, písm. b) zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky.

Pozitivním přínosem bylo odstranění diskriminačního přístupu předchozího zákona, který umožňoval zapsat do seznamu auditorů vedeného Komorou jen ty právnické osoby, v nichž šedesátiprocentní obchodní podíl náležel auditorům – občanům České republiky.[17]

V současné době platný zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech[18] (dále jen „zákon o auditorech"), byl další reakcí na změny v evropské legislativě, konkrétně na Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES. Tento zákon zmíněnou směrnici, až na některé drobnosti[19], kopíruje. Nejvýznamnější změnou oproti předchozí úpravě je zřízení orgánu veřejného dohledu nad auditem[20], který také spolupracuje s orgány veřejného dohledu zřízených ve státech Evropské unie i mimo ni.[21]

Dne 27. května 2014 byl poslancům rozeslán vládní návrh poměrně rozsáhlé novely zákona o auditorech jako sněmovní tisk č. 209.[22] Návrh reaguje především na změny v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Přínos této novely, pokud bude Parlamentem České republiky schválena, by měl spočívat především ve zvýšení kvality dohledu nad auditory v podobě transparentních a objektivních externích kontrol kvality, jež by měly auditorské profesi dodat na ještě vyšší důvěryhodnosti.[23]

1.3 Mezinárodní auditorské standardy a etický kodex

Zákon o auditorech v ustanovení § 18 ukládá auditorům povinnost dodržovat tzv. *mezinárodní auditorské standardy* (dále také „standardy ISA"). Jedná se o soubor regulací, vydávaných Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (dále jen „IAASB"), což je nezávislý orgán fungující pod záštitou Mezinárodní federace účetních. IAASB se skládá z odborníků v oblasti auditu, pozorovatelů a technických poradců, pocházejících z různých zemí především vyspělého světa.[24]

---

[17] Důvodová zpráva k návrhu zákona o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., (vydán pod č. 254/2000 Sb.).
[18] Přesný název zní: zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).
[19] Zákon č. 93/2009 Sb. na rozdíl od směrnice 2006/43/ES např. u statutárních auditorů vyžaduje vysokoškolské vzdělání.
[20] Blíže viz podkapitola 5.1.2.
[21] Ustanovení § 38 odst. 2, písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[22] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.
[23] *Zkvalitnění auditorské činnosti.* In: Právní rozhledy 8/2014, s. II.
[24] International Federation of Accountants. *IAASB Members.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/iaasb-members>.

Standardy ISA upravují auditorské postupy od sjednání auditní zakázky až po vydání auditorského výroku a rovněž obsahují shrnutí obecných cílů provádění auditu. Jejich nespornou výhodou je jednotné využívání ve více než devadesáti zemích, které zaručuje srovnatelnost auditorského přístupu ke kontrole účetnictví a garantuje vysoký standard kvality auditorské práce. Standardy ISA a veškeré jejich změny procházejí při svém schvalování konzultacemi a připomínkami ze strany odborné i laické veřejnosti v tzv. *řádném procesu,* kdy je návrh standardu k dispozici na internetových stránkách IAASB a je umožněno vkládání komentářů po dobu zpravidla delší než 120 dní. Následně se IAASB musí s připomínkami transparentním způsobem vypořádat a zapracovat případné změny. Pokud jsou úpravy rozsáhlejšího charakteru, je návrh opět předkládán k veřejné diskusi.[25]

Velmi oceňuji, že český zákonodárce přenechal detailní úpravu činnosti auditorů standardům ISA a nesnažil se regulovat detaily praktických auditorských postupů v rámci zákona. Seznam mezinárodních auditorských standardů ISA je uveden v příloze č. 1 této diplomové práce.

Dle ustanovení § 13 zákona o auditorech jsou auditoři rovněž povinni dodržovat etický kodex vydaný Komorou auditorů České republiky. Od 1. ledna 2011 přejímá Komora auditorů České republiky *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* vydaný Mezinárodní federací účetních (dále jen „etický kodex IFAC“).[26] Etický kodex IFAC se skládá z koncepčního rámce, který jsou auditoři povinni dodržovat[27], a z praktické části udávající především řadu doporučení, jak by se měl auditor v různých okamžicích zachovat.

Jsou zde detailně popsány příklady modelových situací, ve kterých se auditor může ocitnout a podle mého názoru by se auditor měl k těmto doporučením a znázorněným modelovým situacím často vracet a mít je vždy na paměti. Otázka morální a etické odpovědnosti auditora je velmi důležitá, neboť s jeho nezávislostí a etickým chováním stojí a padá jeho důvěryhodnost, jež je základním předpokladem toho, že se auditor vůbec uplatní na trhu a bude existovat poptávka po jeho službách.

---

[25] International Auditing and Assurance Standards Board. *Fact Sheet.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IAASB/IAASB%20FactSheet.pdf>.

[26] Etický kodex Komory auditorů České republiky. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>.

[27] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 100.2.

2. Význam auditu a jeho cíle

Podstatou auditu je nezávislé ověření účetních výkazů, předkládaných a zveřejňovaných účetní jednotkou, kvalifikovaným odborníkem – auditorem, za účelem zvýšení jejich věrohodnosti, kontroly jejich úplnosti a potvrzení, že finanční situace prezentovaná v účetních výkazech odpovídá hospodářské realitě auditované účetní jednotky.[28]

Zejména externí subjekty, tj. subjekty odlišné a nezávislé na auditované účetní jednotce[29], zpravidla nemají jinou možnost přístupu k bližším informacím o hospodaření účetní jednotky, kromě účetní závěrky zveřejněné ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Zároveň potřebují, aby se na tyto informace mohli plně spoléhat, protože jinak by nebyli schopni učinit svá ekonomická rozhodnutí, například zda účetní jednotce poskytnout úvěr, zda přijmout zaměstnání nabízené účetní jednotkou nebo zda investovat do akcií účetní jednotky. Potřebu mít k dispozici ověřené účetní výkazy mají i vlastníci účetní jednotky, typicky akcionáři velkých společností veřejně obchodovaných na akciovém trhu. Informace obsažené v ověřené účetní závěrce jsou rovněž důležité pro stát, neboť z výsledku hospodaření účetní jednotky vychází přiznání k dani z příjmu právnických osob.[30]

Povinný audit s sebou, kromě zvýšení důvěryhodnosti publikovaných účetních závěrek, přináší i sekundární pozitivní efekt v podobě morálního a preventivního působení proti vzniku chyb a podvodů. Vědomí, že účetní výkazy budou kontrolovány a prověřovány, by mělo osoby pověřené vedením účetních jednotek odrazovat od podvodných způsobů účetního výkaznictví. Audit samotný by až následně měl zajistit, že k žádným významným pochybením při sestavení účetní závěrky nedošlo, a pokud ano, že významné nesprávnosti byly opraveny a chybějící údaje doplněny.

Účetní jednotka má také zpravidla možnost s auditorem konzultovat způsoby zaúčtování složitějších transakcí. Taková spolupráce auditora s účetní jednotkou plní

[28] Definic auditu existuje mnoho. Definice zde uvedená je volnou parafrází definice IAASB. International Federation of Accountants. *International Framework for Assurance Engagements,* s. 6. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf>.

[29] Diplomová práce se zabývá účetními jednotkami – společnostmi s ručením omezeným a akciovými společnostmi. Nejsou zde řešena specifika auditu bank, pojišťoven, či přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků.

[30] Ustanovení § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

i funkci poradenskou a edukativní. Je ovšem nutné dávat pozor, aby nedocházelo k situacím, kdy auditor sám nařizuje účetní jednotce, jak konkrétní transakci zaúčtovat, protože by se dopustil kontroly po sobě samém, což je z etického i koncepčního hlediska auditu nepřípustné.

Audit také podléhá svým vnitřním omezením. S ověřenými účetními výkazy by měl pracovat a ekonomická rozhodnutí na jejich základě činit jen *informovaný uživatel,* jenž má zkušenosti s interpretací skutečností, které účetní závěrka popisuje, a také s rozsahem zkreslení, ke kterému může při auditu docházet[31]

2.1 Třístranný vztah a vymezení nezávislosti auditora

Při povinném auditu dochází ke vzniku třístranného vztahu mezi auditorem, osobou, či osobami odpovědnými za účetní závěrku auditované společnosti a uživateli účetní závěrky (viz schéma č. 1). Pojem *auditor* je definován zákonem o auditorech jako statutární auditor (tj. fyzická osoba) nebo auditorská společnost (tj. právnická osoba), kterým bylo Komorou auditorů České republiky uděleno auditorské oprávnění.[32]

Auditor vstupuje do smluvního vztahu s účetní jednotkou, přičemž jmenování statutárního auditora je svěřeno nejvyššímu orgánu účetní jednotky, a v případě jeho nečinnosti orgánu dozorčímu[33]. Tato konstrukce je dána, protože vlastníci účetní jednotky jsou primárními a někdy také jedinými uživateli auditovaných účetních výkazů. Je tedy na nich, kdo je bude v roli auditora zastupovat a ověřovat účetní závěrku vypracovanou vedením, tj. statutárním orgánem účetní jednotky.

Zákon o auditorech však neodpovídá na řadu otázek, například do kdy musí být auditor jmenován. Ze zákona o účetnictví vyplývá, že účetní jednotka musí zveřejnit účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku po schválení příslušným orgánem a ověření auditorem, a to do třiceti dnů od splnění těchto podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období, bez ohledu na jejich splnění.[34] Chce-li účetní jednotka dostát své zákonné povinnosti, musí auditora určit

[31] Viz podkapitola 3.2.1.
[32] Ustanovení § 2 písm. c), d) a e) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[33] Ustanovení § 17 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[34] Ustanovení § 21a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Viz také MÜLLEROVÁ, L.: *Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek.* In: Český finanční a účetní časopis 4/2012. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=4.pdf>

s dostatečným časovým předstihem, aby účetní závěrku stihl ověřit před uplynutím této lhůty. V zájmu účetní jednotky je rovněž věnovat výběru auditora náležitou pozornost a zvolit auditora řádně zapsaného v seznamu Komory auditorů České republiky, jehož oprávnění k provádění auditorské činnosti je aktuálně platné. Vyhne se tak potížím, že auditorem jmenuje někoho, kdo jím ve skutečnosti není nebo komu bylo auditorské oprávnění odebráno.[35]

V praxi také může nastat situace, kdy z důvodu nečinnosti valné hromady auditora jmenuje dozorčí orgán, ale následně je svolána mimořádná valná hromada, která určí auditora jiného.[36] Pro auditory z výše uvedených situací vyplývá jediné doporučení. Požadovat od účetní jednotky zápis s rozhodnutím valné hromady o své nominaci k provedení povinného auditu, aby se vyhnuli případným ekonomickým ztrátám, způsobeným náhlým skončením již započaté zakázky.

Dalším nezbytným aspektem třístranného vztahu je nezávislost auditora[37]. Skutečnost, že auditora vyberou vlastníci účetní jednotky a statutární orgán uzavře smlouvu o provedení auditu jen s takto jmenovaným auditorem,[38] je pouze jednou ze záruk, že auditor bude při ověřování účetní závěrky postupovat nestranně a nezávisle. Je nutné si uvědomit, že v praxi auditor s vedením účetní jednotky přichází do přímého kontaktu, diskutuje o interních záležitostech, navrhuje a doporučuje různé úpravy v účetních výkazech tak, aby věrněji zobrazovaly finanční situaci účetní jednotky. V neposlední řadě je statutární orgán zpravidla i osobou, která s auditorem sjednává odměnu za audit. Existuje tedy riziko, že si tyto dvě strany vytvoří blízký vztah a podmínka nezávislého ověření účetních výkazů nebude splněna.

Důležitá je nejen nezávislost z pohledu auditora samotného[39], ale především z pohledu nezúčastněných stran. Tato *nezávislost zdání* umožňuje zachování důvěryhodnosti auditu především jako služby ve veřejném zájmu a až v druhé řadě jako služby poskytované účetní jednotce samotné. Je nezbytné, aby auditor udržoval dobré, ale zároveň profesionální vztahy s vedením auditované účetní jednotky.

---

[35] Komora zveřejňuje případy zneužití a také pozbytí platnosti auditorského oprávnění na své Úřední desce. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/uredni-deska>.
[36] KRÁLÍČEK, V.: *Zákon o auditorech. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 25.
[37] Ustanovení § 14 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[38] Smlouva uzavřená s jiným auditorem je ze zákona neplatná.
[39] Tento druh nezávislosti nazývá odborná literatura *nezávislostí mysli* (v anglickém jazyce *independence of mind).*

Standardy ISA[40] a také etický kodex IFAC[41] předepisují, aby auditor kriticky zhodnotil svou nezávislost a v případě, že existují skutečnosti, které by mohly tuto nezávislost v očích jiných subjektů ohrozit, musí přijmout opatření, aby tyto hrozby eliminoval a učinit o tom záznam v auditorské dokumentaci. Pokud je nezávislost ohrožena natolik, že toto ohrožení eliminovat nelze, musí auditor přijetí zakázky odmítnout.[42]

Níže uvedené schéma shrnuje třístranný vztah, typický pro každou ověřovací zakázku.

Schéma č. 1: Třístranný vztah.

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.2 Povinný audit

V předchozím textu byl zmíněn tzv. *povinný audit.* Je tedy nutné objasnit, co se povinným auditem myslí. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanoví v ustanovení § 20 odst. 1 následující kritéria pro povinné ověřování účetní závěrky auditorem:

- aktiva v úhrnné výši nad 40 milionů Kč brutto k rozvahovému dni,
- roční úhrn čistého obratu nad 80 milionů Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období vyšší než 50.

[40] *ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odst. 14.
[41] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 290.
[42] Tamtéž, sekce 290. 7.

Pokud v průběhu účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a v průběhu účetního období bezprostředně předcházejícího akciová společnost dosáhne či překročí jedno z uvedených kritérií a společnost s ručením omezeným dvě z nich, potom tyto účetní jednotky podléhají zákonné povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

V případě, že by byla povinnost účetního auditu uložena i účetním jednotkám menším, byly by náklady na audit, při porovnání s jeho přidanou hodnotou, neúměrně vysoké. U malých společností jsou vlastníci a statutární orgán účetní jednotky zpravidla týmiž osobami a tedy ověřování svých vlastních účetních výkazů pro sebe samotné nepotřebují. Pokud se tyto společnosti rozhodnou pro audit dobrovolně, jedná se spíše o otázku prestiže. Další možností je, že společnost, která svou velikostí nesplňuje kritéria pro povinný audit, je vlastněna nadnárodní korporací, která audit vyžaduje a nařídí, aby měla svou investici pod kontrolou.

2.3 Druhy ověřovacích zakázek

Auditor u účetních jednotek, podléhajících povinnému auditu, ověřuje jejich účetní závěrku podle příslušného regulatorního rámce účetního výkaznictví. Zpravidla se jedná o české účetní předpisy, ale v zákonem vymezených případech také o Mezinárodních standardy účetního výkaznictví ve znění přijatém Evropskou unií.[43] Povinnými součástmi účetní závěrky jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha.[44] Příloha by měla uživatele účetní závěrky blíže informovat o jednotlivých údajích, uvedených v účetních výkazech (tj. v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty), s ohledem na hladinu významnosti, kterou auditor zvolil.[45] Nepovinnými součástmi účetní závěrky jsou potom přehled o změnách ve vlastním kapitálu a přehled o peněžních tocích. Pokud se účetní jednotka rozhodne tyto nepovinné výkazy zveřejnit v rámci své účetní závěrky, musejí být také ověřeny auditorem, a zmíněny ve zprávě auditora[46] k této účetní závěrce.

Ověřovaná účetní závěrka je obsažena ve výroční zprávě účetní jednotky, jejíž povinné náležitosti jsou uvedeny v ustanovení § 21 zákona o účetnictví. Výroční zpráva by měla souvisle informovat o hospodářské situaci účetní jednotky a také o jejím

[43] Ustanovení § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
[44] Ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
[45] Viz podkapitola 3.2.1.
[46] Viz podkapitola 3.2.

budoucím vývoji. Auditor v rámci své činnosti ověřuje soulad výroční zprávy s účetní závěrkou a k výroční zprávě také vydá zprávu auditora, obsahující výrok.

Současným trendem je zveřejňování jen těch údajů, které jsou ze zákona povinné. Účetní jednotky nemají příliš velký zájem na tom, aby jejich konkurence měla k dispozici podrobný přehled o jejich hospodaření. Některé zacházejí dokonce tak daleko, že auditora pověří povinným auditem a nechají si vypracovat zprávu auditora, kterou ale nezveřejní. Riskují tak pokutu od správce daně až do výše tří procent z hodnoty svých aktiv[47]. Spoléhají na to, že vše zveřejní v případě, že by na skutečnost chybějících účetních závěrek ve Sbírce listin obchodního rejstříku byly upozorněny.

Posledním povinně ověřovaným dokumentem je zpráva o vztazích mezi propojenými osobami[48] (dále jen „zpráva o vztazích"). U zprávy o vztazích se již nejedná o audit, ale o tzv. *prověrku*, jež poskytuje nižší stupeň ujištění než audit. Auditor ve zprávě auditora konstatuje, že provedl *ověření zprávy o vztazích s cílem získat omezenou jistotu, že zpráva neobsahuje významné nesprávnosti*[49] a nevydá ke zprávě o vztazích výrok auditora.

V souvislosti s rekodifikací soukromého práva vyvstala otázka, zda by sestavení zprávy o vztazích za účetní období končící 31. prosince 2013 nebo za účetní období, které se neshoduje s kalendářním rokem a zasahuje do roku 2013 i do roku 2014, a její následné ověření mělo podléhat právní úpravě zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku nebo nové úpravě zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Přechodná ustanovení zákona o obchodních korporacích tuto otázku neřeší.

Komora auditorů České republiky provedla shrnutí této problematiky a došla ke zcela zřejmému závěru, že pokud nese statutární orgán účetní jednotky odpovědnost za vyhotovení zprávy o vztazích, má rovněž odpovědnost za volbu legislativy, podle které bude zpráva sestavena. Auditor tedy odpovědnost za volbu právní úpravy nenese.

---

[47] Ustanovení § 37a odst. 1, písm. h) a odst. 3, písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

[48] Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami samozřejmě přichází v úvahu pouze tehdy, pokud má účetní jednotka *vztahy*, tj. je součástí podnikatelského seskupení dle ustanovení §66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku nebo nově dle ustanovení § 74 a § 82 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. Zpráva o vztazích podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku rovněž nemusela být sestavována, pokud měla účetní jednotka sjednanou ovládací smlouvu.

[49] Komora auditorů České republiky. *Auditorský standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.*[on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1334/7-AS56-KACR2.pdf>.

Ve zprávě musí být potom zvolená legislativa výslovně uvedena, protože jinak by nebylo možné posoudit, dle kterého ustanovení byla zpráva o vztazích ověřena.[50]

Ze současné praxe lze odvodit, že účetní jednotky s hospodářským rokem odpovídajícím kalendářnímu roku preferovaly sestavení zprávy o vztazích za rok 2013 podle ustanovení § 66a obchodního zákoníku, což i logicky vyplývá ze situace, že povinnost sestavit zprávu vznikla již v roce 2013 a skutečnost, že se zpráva sestavuje až po konci účetního období, na této situaci nic nemění. Navíc sestavení této varianty zprávy o vztazích pro ně bylo daleko jednodušší vzhledem k tomu, že znaly z předchozích let zákonný obsah zprávy a mohly tedy pouze aktualizovat nové informace za rok 2013.

Komplikace vyvstaly u společností s fiskálním rokem končícím až v průběhu kalendářního roku 2014. Většina účetních jednotek zvolila variantu sestavení zprávy o vztazích podle účinné legislativy a nezabývala se otázkou, zda dokonce nesestavovat dvě zprávy o vztazích, jednu za část účetního období spadajícího do kalendářního roku 2013 podle obchodního zákoníku a druhou za zbývající část účetního období spadajícího do roku 2014 podle zákona o obchodních korporacích. Vzhledem k tomu, že se právní úprava po rekodifikaci pouze mírně liší od právní úpravy původní, domnívám se, že sestavení a ověření zprávy o vztazích podle té či oné právní úpravy by mělo být v zásadě možné, a pokud se jedná o tyto hraniční případy, neměl by být výběr legislativy jakkoliv sankcionován.

Kromě výše zmíněných povinně ověřovaných dokumentů může účetní jednotka auditora požádat také o ověření účetních výkazů pro svou mateřskou společnost. Toto ověření je ze zákona nepovinné a důvodem pro jeho provádění je zpravidla potřeba mateřské společnosti, která mnohdy sídlí v zahraničí a využívá odlišného rámce účetního výkaznictví, získat přehled o hospodaření své dceřiné společnosti, tedy své investice. Druhým důvodem proč mateřská společnost vyžaduje auditované účetní výkazy je nutnost sestavení konsolidované účetní závěrky na základě jednoho regulatorního rámce účetního výkaznictví předepsaného pro tuto konsolidaci.[51]

[50] PELÁK, J.: Ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014. [on-line] [cit. 06-15-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/zprava-o-vztazich-za-rok-2013>.

[51] Konsolidací se má na mysli sloučení účetních výkazů mateřské společnosti, dceřiných společností a případně i přidružených podniků, během kterého se eliminují vzájemné zůstatky a transakce těchto společností a účetní závěrka je prezentována za celou skupinu účetních jednotek jako za jeden celek.

3. Ověřovací zakázka

Průběh ověřovací zakázky spočívá zejména v postupech auditora před přijetím této zakázky, ve sjednání a uzavření smlouvy o provedení auditu, případně jiného druhu ověřovací zakázky, v auditu účetních informací na základě hladiny významnosti určené pomocí profesionálního úsudku auditora a ve vydání zprávy nezávislého auditora, jejíž nedílnou součástí je výrok auditora.

3.1 Přijetí zakázky

Postup před uzavřením smlouvy o provedení auditu bývá z hlediska možné odpovědnosti auditora mnohdy stejně, ne-li ještě důležitější než smlouva samotná. Kroky, které auditor musí podniknout, ještě před přijetím ověřovací zakázky, zákon o auditorech přímo nevymezuje, jejich podrobný popis však nalezneme v etickém kodexu IFAC v sekci *210 Získávání zakázek.*

Auditor by měl ve svém vlastním zájmu důkladně zhodnotit, zda pro něj spojitost se jménem auditované účetní jednotky nepředstavuje riziko ztráty dobré pověsti v očích veřejnosti. Zdiskreditovaný auditor totiž nemůže naplnit své základní poslání, kterým je zvýšení důvěryhodnosti finančních informací zveřejňovaných účetní jednotkou. Náprava pošramocené nebo zcela ztracené dobré pověsti je velmi obtížná a někdy dokonce i nemožná. Z tohoto důvodu představuje pro auditora výrazně citelnější újmu než jednorázová finanční ztráta plynoucí z povinnosti náhrady škody nebo z uložené finanční sankce.

Prostřednictvím médií, dotazováním vedoucích pracovníků účetní jednotky s využitím poznatků, které auditor získal během své vlastní činnosti, je auditor povinen aktivně zjišťovat, jestli není podnikání účetní jednotky spojováno s nezákonnými aktivitami, jakými jsou například praní špinavých peněz nebo nečestné a pochybné způsoby účetního vykazování[52]. Pokud jsou hrozby zasahující *integritu* (tj. morální

[52] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 210.2.

bezúhonnost) auditora natolik závažné, že je nelze snížit na přijatelnou úroveň, potom by měl auditor zakázku odmítnout.[53]

V případě, že auditor poskytuje své služby účetní jednotce opakovaně, měl by riziko ztráty své dobré pověsti hodnotit při přijetí každé další zakázky, přičemž využije i zkušenosti získané během předchozího auditu.[54]

3.1.1 Informace od předchozího auditora účetní jednotky

Pokud byla účetní jednotka v minulosti již auditována odlišným auditorem, musí nově oslovený auditor kontaktovat předchozího auditora a požádat jej o sdělení informací důležitých pro audit této účetní jednotky.[55] Mezi požadované informace patří bezesporu také důvod, proč stávající auditor již nepokračuje ve své činnosti, neboť k ukončení zakázky mohlo dojít právě z důvodu, že stávající auditor vyhodnotil úroveň hrozby ztráty své dobré pověsti jako nepřijatelnou.

Zákon o auditorech v ustanovení § 15 nařizuje auditorovi povinnou mlčenlivost ohledně *všech skutečností, týkajících se účetní jednotky, kterou audituje* a *které nejsou veřejně známy*.[56] Povinnost mlčenlivosti je ovšem prolomena pro případy, kdy je stávající auditor *nahrazen jiným auditorem.* Potom zákon ukládá povinnost poskytnout novému auditorovi *přístup ke všem shromážděným významným informacím, které se týkají auditované účetní jednotky*.[57]

Toto ustanovení je přinejmenším sporné, a to hned ze dvou důvodů. Prvním důvodem je, že zákon o auditorech pro jmenování auditora účetní jednotkou (což je pojem ve světě běžný[58]) využívá v ustanovení § 17 pojem *určení auditora* nikoliv *nahrazení*. Bylo by tedy možné diskutovat o tom, zda se *nahrazením* myslí pouze úzký okruh případů, kdy je odlišný auditor jmenován účetní jednotkou ještě v průběhu auditní zakázky a nahradí tak auditora, se kterým byla uzavřena smlouva o provedení téhož auditu, nebo zda *nahrazení* rovněž zahrnuje běžné jmenování jiného auditora pro audit

[53] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 210.4.
[54] Tamtéž. Sekce 210.5.
[55] *ISA 510 První auditní zakázka – počáteční zůstatky*, odst. 6, písm. c), bod (i).
[56] Typickým příkladem veřejně známých informací jsou informace uvedené v účetních závěrkách účetní jednotky, které jsou již zveřejněné ve Sbírce listin obchodního rejstříku.
[57] Ustanovení §15 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[58] Pojem *jmenování* (v angl. originálu *nomination*) používá například Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES, čl. 37.

následujícího účetního období. Z praktických důvodů se přikláním k extenzivnímu způsobu výkladu tohoto ustanovení, protože informace od předchozího auditora jsou pro rozhodnutí o přijetí zakázky často klíčové.

Druhý důvod nedostatečné preciznosti tohoto ustanovení shledávám v podmínce, že poskytované informace musí být *významné*, aby bylo možné povinnost mlčenlivosti bez dalšího prolomit. Významnost je zde velmi nespecifický pojem. Stávající auditor by se pravděpodobně mohl řídit hladinou významnosti[59], kterou během auditu používal, logicky však pouze pro informace finančního charakteru, u kterých bez problémů vyčíslí jejich hodnotu. Chybí tak bližší vymezení rozsahu poskytování informací charakteru nefinančního, jejichž částku samozřejmě vyčíslit nelze.

Předávání informací mezi auditory je spíše otázkou auditorské etiky, cti a běžně zavedené praxe, kdy si auditoři navzájem vycházejí vstříc a jsou ochotni informace vyžádané novým auditorem poskytnout. Základem tohoto postupu je souhlas účetní jednotky s poskytnutím informací, díky kterému je stávající auditor vůči novému auditorovi zproštěn povinné mlčenlivosti.[60] Odmítnutí účetní jednotky poskytnout souhlas s předáním informací naznačuje, že by nový auditor měl prověřit, zda je z hlediska zachování jeho vlastní integrity zakázku možné přijmout. Důvody svého rozhodnutí připojí do spisu auditora.[61]

Předchozí auditor se v případě odmítnutí poskytnutí souhlasu účetní jednotkou rovněž nachází v nezáviděníhodné situaci. Buď riskuje uložení kárného opatření[62] za neposkytnutí informací, nebo informace novému auditorovi předá a riskuje žalobu ze strany účetní jednotky, například z důvodu, že předané informace nebyly významné a tedy jejich předání nebylo z hlediska zákona opodstatněné. Návrh novely zákona o auditorech tuto situaci nijak neřeší, pouze v ustanovení § 15 odst. 3 blíže specifikuje předávané informace, které musejí být *významné* a týkat se *provedené auditorské činnosti*.[63]

[59] Viz podkapitola 3.2.1. Je ovšem nutné doplnit, že hladina významnosti se v průběhu času mění.
[60] Ustanovení § 15 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[61] *ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky*, odst. 13, písm. b) ve spojení s odst. 12, písm. a).
[62] Ustanovení § 25 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[63] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.

3.1.2 Podmínky pro zpřístupnění auditorské dokumentace

Předávání informací v praxi zpravidla probíhá následujícím způsobem. Nejdříve nový auditor předchozího auditora osloví se žádostí o poskytnutí informací. Poté předchozí auditor kontaktuje účetní jednotku a požádá o svolení, které je v ideálním případě uděleno, a tím jsou zároveň vyřešeny i otázky povinné mlčenlivosti. Na závěr se předchozí a nový auditor spolu domluví na způsobu předání informací.

Předchozí auditor by měl ve svém vlastním zájmu předložit nově nastupujícímu auditorovi k podpisu tzv. *Podmínky pro zpřístupnění auditorské dokumentace*[64] (dále jen „Podmínky“).[65] Podmínky jsou obvykle zasílány novému auditorovi formou dopisu, a jak již jejich původní název napovídá[66], jsou nástrojem k smluvnímu omezení povinnosti náhrady škody způsobené použitím poskytnutých informací. Zároveň přesně definují jakým způsobem, za jakým účelem a v jakém rozsahu budou nastupujícímu auditorovi informace poskytnuty.

Podmínky zpravidla obsahují následující ujednání:

- podmínky, za jakých bude umožněno nahlížení do auditorské dokumentace, a informaci o tom, že nastupujícímu auditorovi nebude umožněno z dokumentace pořizovat žádné kopie, ale pouze vlastní výpisy;
- informaci o tom, že přístup k auditorské dokumentaci bude poskytnut výhradně za účelem získání ujištění o počátečních zůstatcích k prvnímu dni účetního období,[67] které je auditováno nastupujícím auditorem, a k plánování tohoto auditu;
- zdůraznění skutečnosti, že auditorská dokumentace byla připravena pouze pro účely vydání výroku auditora v souladu s příslušným regulatorním rámcem účetního výkaznictví;
- informaci o tom, že audit nebyl plánován a proveden s vědomím či pro účely následného auditu účetní jednotky.[68]

---

[64] Záměrně není využito pojmu *spis auditora*, neboť skutečně nemusí být předán celý spis, ale jen významné informace.

[65] PUTTICK, G., ESCH, S.: *The Principles and Practice of Auditing.* Cape Town: Juta & Co. Ltd, 2007, s. 238.

[66] V anglickém jazyce se pro Podmínky používá označení *hold harmless letter*. Domnívám se, že anglický název přímočařeji vystihuje podstatu tohoto dokumentu.

[67] *ISA 510 První auditní zakázka – počáteční zůstatky*, odst. 6, písm. c), bod (i).

[68] Independent Regulatory Board for Auditors. *Guide for Registered Auditors. Access to Audit Working papers*, s. 30. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.irba.co.za/index.php/component/docman/doc_download/845-guide-for-ras-access-to-audit-working-papers>.

Kromě výše uvedených informací o provedeném auditu a obsahu dokumentace by měl dopis také obsahovat prohlášení nastupujícího auditora, které stvrdí svým podpisem. Mezi tato prohlášení patří zejména, že:

- nastupující auditor nesmí informace získané z auditorské dokumentace poskytnout třetí osobě bez souhlasu předchozího auditora a účetní jednotky;
- nastupující auditor neposkytne znalecký posudek nebo soudní svědectví, které bude obsahovat hodnocení kvality zjištění předchozího auditu;
- nastupující auditor nepoužije výsledky obsažené v získané auditorské dokumentaci jako důkazního materiálu pro vyjádření svého výroku, ani je nebude citovat nebo se na ně odkazovat;
- a také prohlášení, že pokud bude nastupující auditor spoléhat na poskytnutou auditorskou dokumentaci a vysvětlení učiněná předchozím auditorem v této souvislosti, činí tak zcela na své riziko.[69]

Samotné nahlížení do auditorské dokumentace se obvykle koná v kancelářských prostorách předchozího auditora za přítomnosti zkušeného člena auditorského týmu, který se zakázky účastnil a který k auditorské dokumentaci poskytne potřebné doplňující informace a vysvětlení. Může být pojato formou prezentace, ve které budou zdůrazněny rizikové oblasti ve finančních výkazech a zkušenosti získané při spolupráci s účetní jednotkou.

3.1.3 Smlouva o provedení auditu

Dojde-li auditor k závěru, že ověřovací zakázku přijme, přichází na řadu fáze projednávání a uzavírání smlouvy s účetní jednotkou. Smlouva o provedení auditu, případně o poskytování dalších auditorských služeb, je nepojmenovanou smlouvou uzavíranou na základě ustanovení § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“). Vzhledem k účelu a obsahu činnosti auditora má tato smlouva svými charakterovými rysy nejblíže ke smlouvě o kontrolní činnosti upravené v § 2652 a násl. NOZ. Uzavřením smlouvy se auditor zavazuje k provedení ověřovacích

[69] Komora auditorů České republiky. *E-příloha časopisu Auditor č. 8/2009*, s. 5. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Na%20pomoc%20auditor%C5%AFm/Dal%C5%A1%C3%AD%20materi%C3%A1ly/9_2009_P%C5%99ed%C3%A1v%C3%A1n%C3%AD%20klient%C5%AF.pdf>.

služeb vymezených smlouvou a k vypracování zprávy či zpráv auditora. Účetní jednotka se zavazuje auditorovi poskytnout potřebnou součinnost, uhradit smluvenou odměnu a písemné zprávy auditora převzít.

Zákon o auditorech se zmiňuje o smlouvě o provedení auditu v ustanovení § 17 odst. 1, kde stanoví, že účetní jednotka může uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s auditorem určeným nejvyšším orgánem účetní jednotky. U společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti je tímto nejvyšším orgánem valná hromada a auditor pro své účely zpravidla připojuje zápis z jednání valné hromady, v rámci něhož bylo rozhodnuto o jeho nominaci, k auditorskému spisu.

Odměna za provedení auditu nesmí být podle ustanovení § 16 zákona o auditorech podmíněna *poskytováním doplňkových služeb* nebo jinými skutečnostmi, které ohrožují *nezávislost provedení auditu*. Příkladem takové odměny by byla odměna nepřiměřeně nízká, neodpovídající času strávenému řádným provedením ověřovací zakázky, nebo odměna závisející na druhu vydaného výroku. Rovněž odměna, která by tvořila většinu příjmů auditora, je z hlediska etického kodexu IFAC nepřijatelná.[70] Pokud není konkrétně sjednána odměna za vykonání činnosti, je objednatel auditu povinen uhradit odměnu obvyklou a také účelně vynaložené náklady, z jejichž povahy vyplývá, že nebyly zahrnuty přímo v odměně.[71]

Podrobnější obsahové náležitosti smlouvy jsou předmětem auditorského standardu *ISA 210 Sjednávání auditních zakázek,* který pro smlouvu o provedení auditu zároveň předepisuje obligatorní písemnou formu.[72] Ve smlouvě, respektive ve smluvním dopisu[73], musí být identifikována účetní jednotka a statutární auditor, popřípadě auditorská společnost pověřená provedením auditní zakázky.[74] Dále jsou vymezeny vzájemné povinnosti těchto smluvních stran, příslušný rámec účetního výkaznictví použitý k sestavení ověřované účetní závěrky a očekávaná forma a obsah zpráv, které se auditor zavazuje vydat. Tento minimální rozsah však je pro praxi

[70] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 240.
[71] Ustanovení § 2657 NOZ.
[72] *ISA 210 Sjednávání auditních zakázek,* odst. 10.
[73] Pojem *smluvní dopis* používaný pro smlouvu o provedení auditu standardem *ISA 210 Sjednávání auditních zakázek* vznikl překladem anglického slovního spojení *engagement letter.* V praxi smlouva o provedení auditu podobu dopisu mít nemusí. Také standard *ISA 210* v odst. 10 pro objasnění uvádí, že výraz s*mluvní dopis* zahrnuje jak smluvní dopis, tak jinou vhodnou formu písemné dohody.
[74] Za auditorskou společnost smlouvu uzavírá jednatel, respektive člen představenstva, který nemusí být statutárním auditorem. Smlouva rovněž nemusí obsahovat jméno statutárního auditora, který provede ověření účetní závěrky. Zpráva auditora naopak podepsaná statutárním auditorem být musí.

nedostačující, a proto i standard *ISA 210 Sjednávání auditních zakázek* předkládá vzor smluvního dopisu, který je připojen k této práci jako příloha č. 2.

Z hlediska urychlení a hladkého průběhu auditu je ve smlouvě vhodné, kromě náležitostí již uvedených výše, podrobně specifikovat zejména:

- časový harmonogram průběhu auditu včetně termínů, do kdy musí účetní jednotka auditorovi poskytnout všechny potřebné podklady, aby svou práci mohl včas dokončit;
- dobu trvání zakázky, pokud je smlouva uzavírána na více let (respektive více účetních období);
- existenci rizika, že na základě posouzení hladiny významnosti[75] se v účetní závěrce mohou vyskytnout významné nesprávnosti, které nebudou odhaleny;
- doložku o omezení odpovědnosti za škodu;[76]
- odměnu za provedení auditu, způsob jejího výpočtu a platební podmínky;
- náhradu dalších nákladů souvisejících s auditem (cestovné, ubytování, diety, kancelářské a komunikační výdaje atd.);
- možnost navýšení odměny o dodatečné náklady, pokud účetní jednotka neposkytne auditorovi potřebné informace a doklady v souladu s časovým harmonogramem prací;
- povinnost účetní jednotky poskytnout písemné prohlášení podepsané členy vedení účetní jednotky,[77] které potvrdí pravdivost podaných ústních vysvětlení během auditu a také skutečnost, že nedošlo k neposkytnutí informací, ať už z důvodu opomenutí či jejich úmyslného zatajení;
- povinnost součinnosti statutárního orgánu, který je odpovědný za účetní závěrku, při ověření jeho totožnosti v souladu se zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu;
- ustanovení o smluvní pokutě, volbě práva, vyšší moci, případně další relevantní ujednání vztahující se ke konkrétní účetní jednotce.

[75] Viz podkapitola 3.2.1.
[76] Viz podkapitola 4.1.1.
[77] Viz podkapitola 4.2.1.

Smluvně přesně definované povinnosti účetní jednotky zcela jednoznačně přispívají k bezproblémovému průběhu auditu. Většinu času na zakázce však auditor stráví komunikací s finanční účtárnou a finančním ředitelem účetní jednotky, nikoliv jednáním se statutárním orgánem účetní jednotky, kterým se v tomto případě má na mysli konkrétní osoba či osoby, které smlouvu fyzicky podepsaly. Proto je dobré na úvodní schůzku a jednání ohledně smlouvy přizvat alespoň částečně i finančního ředitele, popřípadě hlavní účetní a ozřejmit jim, co se jednotlivými ustanoveními smlouvy zamýšlí a jakou má auditor představu o ideálním způsobu spolupráce s účetní jednotkou.

V průběhu auditu často dochází k situacím, kdy účetní jednotka nechce poskytnout přístup k určitým podkladům, a to z různých a na první pohled oprávněných důvodů. Jedná se například o smlouvy obsahující údaje, jejichž vyzrazení konkurenci by pro účetní jednotku mělo fatální následky, nebo o citlivé informace o mzdách a odměnách zaměstnanců. Pokud auditor informace skutečně potřebuje k dokončení auditu, nezbývá mu než odkázat se na smlouvu o provedení auditu a údaje na jejím základě vyžadovat. Samozřejmě mohou být učiněna opatření, aby předání informací proběhlo pro účetní jednotku co nejpřijatelnějším způsobem, například listiny mezd zaměstnanců budou obsahovat pouze osobní čísla, nikoliv jména, konkrétních osob.

Zvláště u auditu účetní jednotky, která podléhá povinnému auditu nově a nikdy předtím u ní návštěva auditora neproběhla, je na úvodní schůzce s vedením rovněž důležité zdůraznit, že auditor nepřipravuje, ale pouze kontroluje účetní závěrku sestavenou účetní jednotkou, za níž má konečnou odpovědnost statutární orgán účetní jednotky.[78] Skutečnost, že auditor účetní závěrku nepřipravuje, je pouze logickým odrazem toho, že hlavním úkolem auditora je ověření účetní závěrky. Pokud by ji zároveň sestavoval[79], dopustil by se kontroly po sobě samém, což je z hlediska zákona o auditorech[80] a etického kodexu IFAC[81] nepřípustné.

[78] Ustanovení § 5 odst. 2 a § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
[79] Zde je popisována situace, kdy tatáž fyzická osoba sestavuje účetní závěrku a následně ji ověřuje jako statutární auditor. U velkých auditorských společností je samozřejmě možné tyto osoby od sebe vhodně oddělit, poskytnout účetní jednotce poradenství a zároveň audit, přičemž konkrétní osoby pracující na každé z těchto zakázek budou odlišné.
[80] Ustanovení § 21, odst. 1, písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[81] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. Sekce 110.12, písm. b).

Pro shrnutí postupu při přijetí ověřovací zakázky je uvedeno schéma níže. Jednotlivé kroky auditora nemusí nutně následovat v pořadí, které schéma popisuje, platí však, že uzavření smlouvy by mělo být završením celého procesu, při splnění všech předchozích dílčích etap.

Schéma č. 2: Postup auditora od získání zakázky až po uzavření smlouvy.

Zdroj: Vlastní zpracování.

3.2 Zpráva nezávislého auditora

Výstupem činnosti auditora je *zpráva nezávislého auditora* (dále jen „zpráva auditora“). Ačkoliv auditor, většinou i s týmem několika svých zaměstnanců, stráví na zakázce v průměru dva až tři týdny, je zpráva auditora jediným oficiálním dokumentem[82], který účetní jednotka od auditora obdrží. Stěžejní součástí zprávy auditora je výrok, zda účetní závěrka podává *věrný a poctivý obraz*[83] finanční situace auditované účetní jednotky.

[82] Auditor pro účetní jednotku, pokud tak bylo sjednáno ve smlouvě o provedení auditu, také vypracuje tzv. *dopis vedení účetní jednotky* (v anglickém jazyce *management letter*). Tento neoficiální dokument obsahuje zjištění auditora, identifikovaná rizika a návrhy na zlepšení. Zjištění uvedená v tomto dopise nejsou důvodem pro vyjádření výroku s výhradou, nicméně mohou poukazovat například na nedostatky vnitřních kontrol účetní jednotky, daňová rizika nesprávně nastavených transferových cen apod.

[83] Ustanovení § 20, odst. 1, písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

3.2.1 Hladina významnosti

Jedním z častých omylů široké veřejnosti je, že auditor svým výrokem potvrzuje správnost účetních výkazů a dalších informací uvedených v příloze účetní závěrky.[84] Pojem *správnost* je však v kontextu účetních výkazů značně diskutabilním pojmem. Mnohé položky, které v účetních výkazech lze zcela běžně nalézt, představují pouhé odhady skutečností. Patří mezi ně nejen dohadné účty a rezervy, kde lze určitou míru nejistoty vnímat již z jejich samotného názvu, ale například také ocenění a odpisy majetku účetní jednotky.

Hodnoty v účetní závěrce zároveň značně ovlivňuje použití příslušného regulatorního rámce účetního výkaznictví, kdy se s rozdílnými hodnotami u stejných položek setkáme ve výkazech připravených podle českých účetních předpisů a podle *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*[85], nebo podle jiného souboru účetních předpisů. Nelze tedy nikdy absolutně tvrdit, že účetní výkazy jsou *správné***.** Lze však říci, s ohledem na použití příslušného rámce účetního výkaznictví, že *informovaný uživatel*[86] účetní závěrky je schopen z informací vyčíst, analyzovat a porovnávat finanční situaci různých účetních jednotek.

Koncept hladiny významnosti (rovněž nazývané *materialita*[87]) přibližuje význam slovního spojení *věrný a poctivý obraz* hospodaření společnosti, který se objevuje ve výroku auditora a v zákoně o auditorech v ustanovení § 20, odst. 1, písm. c). Cílem auditora není přesně přepočítat jednotlivé hodnoty v účetních výkazech. Auditor jednoduše není schopen zkontrolovat během auditu veškeré účetní doklady a záznamy. Naopak je ale pomocí procedur definovaných v *Mezinárodních auditorských standardech ISA* schopen získat přiměřené ujištění o tom, že účetní závěrka neobsahuje nesprávnosti či opomenutí údajů, u kterých by hrozilo riziko, že jednotlivě, či ve svém součtu, ovlivní ekonomické rozhodnutí uživatelů této závěrky. Hladina významnosti tedy představuje maximální možnou úroveň odchylky

---

[84] MÜLLEROVÁ, L.: *Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek.* In: Český finanční a účetní časopis 4/2012. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=4.pdf>

[85] Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (v anglickém znění *International Financial Reporting Standards*) jsou povinným regulatorním rámcem pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek účetních jednotek veřejně obchodovaných na burzách v zemích Evropské unie.

[86] *Informovaným uživatelem* se zde myslí osoba, která je schopna se v účetních výkazech orientovat a správně interpretovat hodnoty v nich obsažené (například pomocí ukazatelů finanční analýzy).

[87] *ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu,* odst. 1.

od skutečnosti, kterou je auditor ochoten akceptovat, aniž by byl nucen jakýmkoliv způsobem modifikovat[88] svůj výrok.

Stanovení hladiny významnosti je záležitostí odborného úsudku auditora, a ačkoliv je zcela nezbytnou součástí každého auditu, přesný návod neexistuje. Tradičními rozmezími při stanovování hladiny významnosti pro audit jsou tyto:

- ½ – 1 % z tržeb účetní jednotky,
- 5 – 10 % ze zisku účetní jednotky před zdaněním,
- 1 – 2 % z brutto hodnoty aktiv účetní jednotky.[89]

Výše uvedené hodnoty jsou však spíše počátkem úvah auditora, jak materialitu určit. Je také nutné pečlivě zvážit, kdo je uživatelem účetní závěrky a tedy adresátem auditorského výroku. Materialita bude pravděpodobně nižší ve chvíli, kdy na údajích v účetních závěrce závisí rozhodnutí širokého okruhu uživatelů, typicky u akciových společností s veřejnou nabídkou akcií nebo subjektů veřejného zájmu. Obdobně, u účetních jednotek využívajících externího financování rozsáhlými syndikovanými úvěry, jejichž poskytnutí podléhá splnění určitých finančních kritérií smluvených s bankou[90], zvolí auditor přísnější kritéria významnosti.

Naopak u účetních jednotek, zpravidla společností s ručením omezeným s několika málo vlastníky, kteří mají přístup k finančním informacím i z interních zdrojů, lze nastavit hladinu významnosti na vyšší úrovni. Standard *ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* navíc uvádí, že existují i okolnosti, které jsou významné již svou povahou, ačkoliv z kvantitativního hlediska hladiny významnosti nedosahují.[91] Příkladem jsou podvody za účelem zakrytí změn v zisku a jiných trendů v hospodářských výsledcích účetní jednotky.[92]

Vyvstává otázka, zda sdílet informaci o hladině významnosti s účetní jednotkou. Standard *ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*[93] toto dovoluje, nicméně z praktického hlediska se auditoři přiklánějí k názoru, že materialita by se účetní jednotce měla komunikovat spíše ve výjimečných případech

[88] Viz podkapitola 3.2.2.
[89] THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS: *Audit and Assurance. Paper F8 INT/UK. Complete Text.* Berkshire: Kaplan Publishing UK, 2013, s. 74.
[90] Jedná se o tzv. *bankovní kovenanty*. Při jejich nesplnění se bankovní úvěr stává okamžitě splatným.
[91] *ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu*, odst. 6, rovněž také *ISA 450 Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*, odst. 10 a 11.
[92] *ISA 450 Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu,* odst. A.16
[93] *ISA 260 Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odst. A.13.

a ke konci ověřovací zakázky, nikoliv předem. Sníží se tím pravděpodobnost, že se vedení účetní jednotky bude snažit s účetními výkazy manipulovat těsně pod hranicí materiality a auditor, právě kvůli nastavení svých procedur v závislosti na hladině významnosti, tyto odchylky nerozpozná. Na druhou stranu jsou účetní jednotky podléhající povinnému auditu často vedeny odborníky, kteří prošli profesní zkušeností v auditorské společnosti a jsou schopni materialitu odhadnout téměř přesně.

Zajímavou úvahou je, zda by přece jen neměla být stanovena přesná kritéria pro výpočet materiality a co by to pro účetní jednotky a auditory znamenalo. Jednoznačné určení výpočtu by bezesporu přineslo následující pozitiva:

- důvěryhodnost účetních výkazů by nepochybně vzrostla, neboť jejich uživatelé by přesně věděli, o kolik se může informace v účetních výkazech lišit od skutečnosti;[94]
- soudní spory o to, zda auditor dostál svým povinnostem a řádně provedl ověření účetní závěrky, by bylo možné jednodušeji rozhodnout a odůvodnit, protože by šlo přesně vyčíslit, o kolik se údaj uvedený v účetní závěrce lišil od skutečnosti;
- definovaný rámec hladiny významnosti by pravděpodobně také vedl ke snížení rozsahu auditních prací, aniž by se auditor musel obávat rizika, že vydá nesprávný výrok.[95]

Prozatím se odborníci na konkrétních kritériích a vhodném procentu k plošnému určení hladiny významnosti neshodnou. Přispívá k tomu také skutečnost, že správné nastavení materiality je možné zhodnotit až zpětně, poté co uživatelé na základě auditovaných účetních výkazů učiní svá rozhodnutí.

3.2.2 Výrok auditora

Zákon o auditorech v souladu se standardy ISA rozlišuje čtyři druhy výroku auditora.[96] Druhy výroků jsou rozlišeny jednak podle toho, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky a také podle toho, zda případné

[94] Pochopitelně při zohlednění příslušného regulatorního rámce účetního výkaznictví.
[95] PUTTICK, G., ESCH, S.: *The Principles and Practice of Auditing.* Cape Town: Juta & Co. Ltd, 2007, s. 238.
[96] Ustanovení § 20, odst. 1, písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce, odst. 16 a *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*, odst. 7, 8 a 9.

nesprávnosti mají rozsáhlý nebo pouze omezený, tj. izolovaný, vliv na účetní závěrku jako celek.

Výrok bez výhrad

Výrok *bez výhrad* je jediným tzv. *nemodifikovaným* výrokem auditora. Vyjádřením tohoto výroku auditor uživateli účetní závěrky sděluje, že v průběhu auditu získal přiměřené ujištění o tom, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Žádná z jednotlivých položek účetních výkazů, ani účetní výkazy spolu s přílohou jako jeden celek, neobsahují chybu většího rozsahu, než je hladina významnosti[97], kterou auditor pro konkrétní audit na základě svého odborného úsudku zvolil a řádně odůvodnil ve svém spisu. Tento druh výroku rovněž potvrzuje, že je účetní závěrka sestavena v souladu s relevantními právními předpisy a příslušným regulatorním rámcem účetního výkaznictví.

Navzdory tomu, že zpráva nezávislého auditora obsahuje výrok *bez výhrad,* neposkytuje tato skutečnost sama o sobě uživateli účetní závěrky ujištění o tom, že účetní jednotka umí dobře hospodařit nebo že její finanční situace je příznivá. I zhoršující se finanční situaci účetní jednotky mohou účetní výkazy zobrazovat věrným a poctivým způsobem a auditor nemá v takovém případě žádný důvod, aby svůj výrok modifikoval. Tuto informaci musí uživatel účetní závěrky již zjistit sám na základě svých vlastní znalostí a zkušeností s interpretací údajů obsažených v účetních výkazech.

Zdůraznění skutečnosti

Zdůraznění skutečnosti není zvláštním druhem výroku auditora. Stále se jedná o výrok *bez výhrad*[98], pouze zde existují okolnosti natolik zásadního rázu, že je auditor považuje za vhodné zveřejnit nejen v příloze účetní závěrky, ale i v rámci zprávy auditora.[99] Příkladem může být situace, kdy je účetní jednotka žalovanou stranou soudního sporu a existuje možnost, že by nepříznivý výsledek tohoto sporu, který doposud není znám, měl pro účetní jednotku závažné finanční důsledky. Auditor uvede

[97] Hladina významnosti se ve výroku auditora neuvádí.
[98] Zdůraznění skutečnosti lze použít i u výroku *s výhradou*. Přesto se domnívám, že taková skutečnost by potom měla být součástí samotné výhrady, pokud se na ni výhrada rovněž vztahuje. Pokud se jedná o jinou, na výhradě nezávislou skutečnost, může být uvedena samostatně.
[99] *ISA 706 Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora,* odst. 6 a 7.

zdůraznění skutečnosti ve zvláštním odstavci zprávy auditora, přičemž využije například formulace *„aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v poznámce č. X přílohy k účetní závěrce,…“* Zdůraznění skutečnosti by nemělo být využíváno často, ale pokud existuje závažný důvod, může být skutečnost zdůrazněná ve výroku také účinným nástrojem jak omezit povinnost náhrady škody externím subjektům.

Výrok s výhradou

Auditor vydá výrok s výhradou, pokud účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost nebo pokud se nemohl ujistit o konkrétní části účetní závěrky, avšak vliv této nesprávnosti či neúplnosti lze izolovat od zbytku účetní závěrky. Auditor ve výroku specifikuje, čeho konkrétně se výhrada týká.[100]

Záporný výrok a odmítnutí výroku

Tyto dva druhy modifikovaného výroku se použijí na situace, kdy dopad nesprávných informací či informací, o kterých se auditor neměl možnost v dostatečné míře přesvědčit, je natolik závažný, že nelze dojít k závěru, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky. Lze najít průzkumy, dle kterých existuje vztah mezi modifikovaným výrokem a budoucností účetní jednotky.[101] Modifikovaný výrok auditora se tak může stát sebenaplňujícím se proroctvím. Proto auditor, než přistoupí k vydání modifikovaného výroku, musí účetní jednotku vždy upozornit[102] na veškeré dopady spojené s tím, že účetní závěrku neopraví. Zároveň však nesmí nařizovat změny a opravy údajů v účetní závěrce[103], neboť statutární orgán zůstává jediným subjektem odpovědným za tuto závěrku.

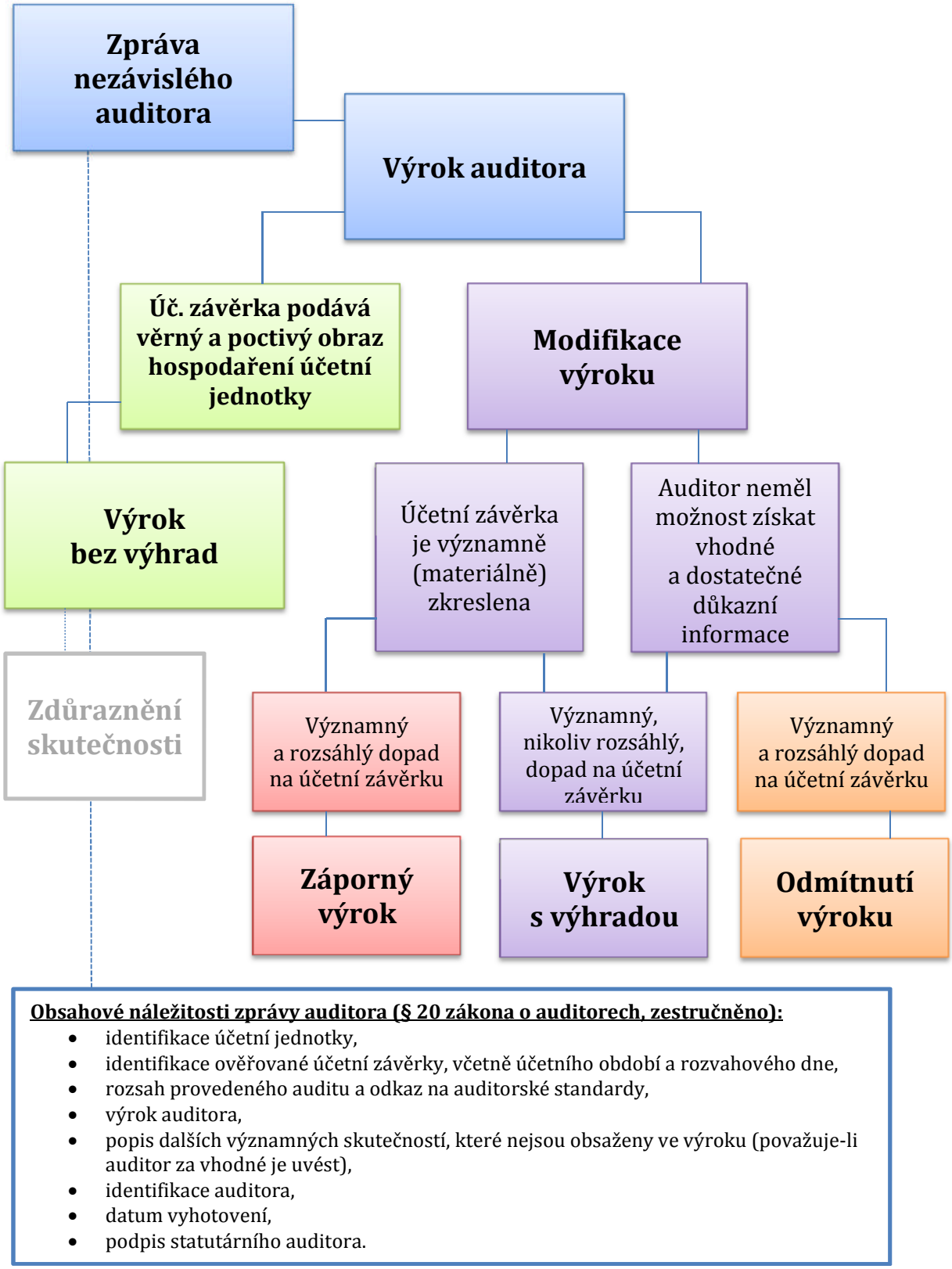
Při stručnosti zprávy auditora[104] je nanejvýše důležitá její precizní formulace. Vhodný vzor pro sestavení zprávy auditora, je uveden jako příloha č. 3 této diplomové práce. Schéma uvedené níže obsahuje shrnutí, jakým způsobem se auditor rozhoduje,

[100] *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora,* odst. 16.
[101] ZHIWEI, L., YIHONG, J., YIXUAN, X. *Do modified audit opinions have economic consequences?* In: China Journal of Accounting Research 09/2011. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309111000177>.
[102] Ustanovení § 20 odst. 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[103] Ustanovení § 21 odst. 1, písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[104] Zpráva má typicky rozsah jedné až dvou stran.

který druh výroku zvolí, a také zestručněný výčet dalších obsahových náležitostí zprávy auditora podle ustanovení § 20 zákona o auditorech.

Schéma č. 3: Zpráva auditora.

Zdroj: Vlastní zpracování.



4. Občanskoprávní odpovědnost auditora

Kapitola o občanskoprávní odpovědnosti auditora je první ze tří kapitol, jež se budou postupně zabývat různými druhy právní odpovědnosti auditora. Odpovědnost zde bude převážně vnímána jako následek porušení právní povinnosti. V této souvislosti je tedy nutné zmínit, že nový občanský zákoník (dále také „NOZ“)[105] u soukromoprávních odpovědnostních závazků upouští od používání pojmu *odpovědnost* a namísto něj převážně využívá formulace *povinnost nahradit škodu*.[106] Odmítá tak pojetí odpovědnosti jako hrozby sankcí související s porušením právní povinnosti, které převládalo před rekodifikací občanského práva. Pojem *odpovědnost* by v duchu současné soukromoprávní legislativy měl vyjadřovat odpovědnost člověka za řádné chování a za splnění povinnosti.[107]

4.1 Povinnost náhrady škody

Při dodržení terminologie NOZ, které se nevyhnulo odborné kritice[108], se tato práce bude nadále zaměřovat na případy povinnosti náhrady škody způsobené auditorem, a to různým subjektům. Podle subjektů můžeme tuto povinnost rozlišit na povinnost náhrady škody způsobené auditované účetní jednotce, kde přichází v úvahu kontraktní i deliktní povinnost náhrady škody, a na povinnost náhrady škody externím subjektům, se kterými auditor není ve smluvním vztahu, přičemž zde přichází v úvahu pouze povinnost deliktní.

Pokud ke způsobení škody auditorem skutečně dojde, nahrazuje se nejen úbytek majetku a ušlý zisk, ale nově také nárůst dluhů.[109] Dochází zde k odklonu od judikatury před rekodifikací, která nespatřovala vznik škody v tom, že přičiněním škůdce vznikl poškozenému dluh a za okamžik vzniku škody považovala až zaplacení takového dluhu,

[105] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.
[106] PRAŽÁK, P.: *Má institut právní odpovědnosti v návrhu nového občanského zákoníku jasnou koncepci?* In: Právní rozhledy 3/2012, s. 101.
[107] Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. II. Zvláštní část, § 24.
[108] Např. výše zmíněný článek P. Pražáka nebo také PELIKÁNOVÁ, I.: *Odpovědnost za škodu – trendy a otázky, malý náhled do osnovy nového občanského zákoníku.* In: Bulletin advokacie 3/2011, s. 15.
[109] Ustanovení § 2952 NOZ.

tj. zmenšení majetku poškozeného.[110] Následující podkapitoly se zaměří především na možnosti, díky kterým lze vzniku povinnosti náhrady škody předcházet nebo finanční rozsah této povinnosti alespoň omezit, a sice na co nejnižší míru.

4.1.1 Povinnost náhrady škody způsobené účetní jednotce

U škody způsobené auditované účetní jednotce se auditor nachází v poměrně jednodušší situaci než u škody způsobené třetímu subjektu díky tomu, že s účetní jednotkou uzavírá smlouvu o provedení auditu. Této smlouvy lze využít k omezení kontraktní povinnosti nahradit případnou škodu, která v souvislosti s auditem, bez ohledu na zavinění auditora, vznikne.[111] Auditor může do návrhu smlouvy zahrnout ujednání, které bude omezovat povinnost k náhradě škody vyplývající z porušení smlouvy, způsobeného auditorskou společností a jejími zaměstnanci následkem nedbalosti, například na dvojnásobek sjednané odměny za provedení auditu. Naopak, na základě ustanovení § 2898 NOZ, nelze vyloučit povinnost náhrady újmy způsobené úmyslně či z hrubé nedbalosti.

Typickým příkladem, kdy v důsledku auditu vzniká účetní jednotce škoda, jsou situace, v nichž auditor nevydal zprávu auditora včas, tj. v souladu se smluveným časovým harmonogramem. Sjednané datum vydání zprávy auditora je z pohledu účetní jednotky ostře sledovaným termínem, protože na něj navazuje konání valné hromady za účelem každoročního schvalování zisku.[112] Pokud nejsou k dispozici auditorem již ověřené účetní výkazy, musí být valná hromada opětovně svolána, což bývá spojeno s dodatečnými náklady. Stejně tak při ztrátě či zničení dokumentů, které byly auditorovi v souvislosti s ověřovací zakázkou svěřeny (aniž by tím zároveň došlo k porušení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti), může smlouva o provedení auditu povinnost náhrady škody účinně omezit.

Smluvní povinnosti nahradit vzniklou škodu by se auditor mohl zcela zprostit pouze v případě primárního zapříčinění škodní události účetní jednotkou, například pokud by včas neposkytla všechny dokumenty potřebné k provedení auditu, nebo pokud

[110] ČECH, P.: *Náhrada škody dle nového občanského zákoníku.* In: Legal News: prosinec 2013. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-nahrada-skody-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.pdf>.
[111] Ustanovení § 2913, odst. 1 NOZ.
[112] Ustanovení § 181 odst. 2 a § 403 odst. 1 zákona č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

by auditorovi ve splnění povinnosti ze smlouvy bránila jiná *nepředvídatelná a nepřekonatelná překážka vzniklá nezávisle na jeho vůli.*[113]

Od smluvních povinností je nutné striktně odlišovat povinnosti uložené auditorovi přímo ze zákona, bez ohledu na to, zda jsou rovněž obsaženy v ustanoveních smlouvy o provedení auditu či nikoliv. Dojde-li například k porušení povinné mlčenlivosti a k úniku citlivých informací týkajících se auditované účetní jednotky,[114] dostává se auditor do režimu deliktní povinnosti náhrady škody dle ustanovení § 2910 NOZ. Takové porušení musí ovšem zároveň být auditorem zaviněné – jedná se zde o subjektivní pojetí občanskoprávní odpovědnosti.[115]

4.1.2 Povinnost náhrady škody způsobené externím subjektům

Externími subjekty zainteresovanými na výroku auditora jsou především věřitelé účetní jednotky a také potenciální investoři. Zpráva auditora a zejména v ní obsažený výrok jsou pro ně jediným ujištěním, že údaje vykazované účetní jednotkou odpovídají její skutečné finanční situaci. Jelikož auditor s těmito subjekty nevstupuje do žádného smluvního vztahu, přichází v úvahu pouze náhrada škody způsobené porušením zákona.

Porušení zákona bude potom spočívat ve skutečnosti, že auditor neprovedl ověření účetní závěrky auditované účetní jednotky v souladu se zákonem, a z toho důvodu vydal nesprávný výrok auditora. Žalující strana soudního sporu (například již zmíněný věřitel či investor) potom musí kromě vzniku škody prokázat i auditorem zaviněné způsobení škody a příčinnou souvislost vzniku škody s jeho jednáním.

U velkých auditorských společností, kde se na auditních zakázkách zpravidla podílejí celé týmy lidí, podepisuje výrok auditorská společnost, prostřednictvím jednatele společnosti nebo prokuristy, a zároveň statutární auditor (nebo i více statutárních auditorů), tj. fyzická osoba, která má potřebné oprávnění a kvalifikaci výrok vydat.[116] Pokud dojde k uložení povinnosti náhrady škody soudem, vyvstává otázka, jak bude povinnost rozdělena mezi auditorskou společnost, statutárního auditora a případně i další zaměstnance auditorské společnosti.

[113] Ustanovení § 2913, odst. 2 NOZ. Jedná se o objektivní pojetí odpovědnosti, s možností dovolání se zmíněných, zákonem stanovených, liberačních důvodů.
[114] Povinnost mlčenlivosti ukládá ustanovení § 15 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[115] ČECH, P.: *Náhrada škody dle nového občanského zákoníku.* In: Legal News: prosinec 2013. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-nahrada-skody-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.pdf>.
[116] Ustanovení § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Zákon o auditorech se k tomuto problému nijak nevyjadřuje, ale v odborné literatuře lze najít i názor, že se jedná o povinnost solidární,[117] neboť zde statutární auditor vystupuje v pozici odborníka a tedy nepředstavuje jen pouhého zaměstnance auditorské společnosti.[118] Naopak řadoví zaměstnanci auditorské společnosti odpovídají v souladu s ustanovením § 257 odst. 2 a 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, do výše čtyřapůlnásobku svého průměrného měsíčního výdělku za škodu způsobenou z nedbalosti a v celém rozsahu za škodu způsobenou úmyslně (ať už ve formě úmyslu přímého či úmyslu eventuálního) nebo v důsledku zneužití návykových látek. U škody způsobené zaměstnanci z nedbalosti se však může jednat pouze o škodu způsobenou například poškozením majetku účetní jednotky, nikoliv o škodu způsobenou vydáním nesprávného auditorského výroku. Takového jednání se totiž může dopustit pouze auditor, jenž má v tomto ohledu profesní odpovědnost své zaměstnance kontrolovat.

Je pravděpodobnější, že ten, kdo si nárokuje náhradu škody, bude žalovat auditorskou společnost a nikoliv u ní působícího statutárního auditora, neboť v případě úspěchu ve sporu je zde vyšší předpoklad finanční náhrady než u jednotlivce. Zároveň je pravděpodobné, což potvrzuje i nedostatek judikatury v této oblasti, že se bude auditorská společnost snažit řešit spor mimosoudně, protože medializace takového případu by pravděpodobně vedla ke ztrátě dobré pověsti auditorské společnosti, což je újma daleko citelnější (ne-li likvidační) než finance obětované na smírné dořešení sporu.

4.1.3 Povinnost náhrady škody způsobené informací nebo radou

Tento specifický typ povinnosti náhrady škody zavádí NOZ v ustanovení § 2950: *Kdo se hlásí jako příslušník určitého stavu nebo povolání k odbornému výkonu nebo jinak vystupuje jako odborník* je povinen nahradit škodu způsobenou poskytnutím neúplné nebo nesprávnou informace nebo škodlivou radou. Přitom poskytnutí rady ani nemusí být předmětem jakékoliv smlouvy. Jedinou podmínkou je, že tato rada nebo informace bude poskytnuta za odměnu a zároveň musí souviset s odborností konkrétního profesionála, čili například po statutárním auditorovi nemohou být vyžadovány odborné rady právní, a zároveň by statutární auditor měl poskytování

[117] Ustanovení § 2915 odst. 1 NOZ.
[118] ZOUFALÝ, J., MUNKOVÁ, J. a kol.: *Velká kniha smluvních vzorů.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 572.

takových rad za úplatu odmítnout. Zavedením tohoto ustanovení se stává poskytování odborných informací velmi rizikovým, jelikož povinnost nahradit škodu vzniká bez ohledu na zavinění či porušení právní povinnosti a zároveň, zde zákon neposkytuje možnost jakékoliv liberace.[119]

V rámci auditorské profese může povinnost náhrady škody vzniknout nejen při poskytování odborných rad auditovaným účetním jednotkám, ale například také vydáváním zpoplatněných publikací, článků v odborných časopisech nebo na placených internetových portálech. Stejné riziko hrozí i u informací podávaných ústně na odborných přednáškách či konferencích, kde se platí účastnický poplatek či vstupné.[120]

4.2 Způsoby prevence vzniku povinnosti náhrady škody

Kromě smluvního omezení povinnosti náhrady škody vůči auditované účetní jednotce a zdůraznění skutečnosti ve výroku auditora, o kterých již bylo pojednáno, existuje ještě několik dalších způsobů, jak vzniku povinnosti náhrady škody zabránit nebo její dopady alespoň zmírnit.

4.2.1 Prohlášení vedení účetní jednotky

Mezinárodní auditorský standard *ISA 580 Písemná prohlášení* ukládá auditorovi, aby od účetní jednotky získal tzv. *Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu* (dále jen „Prohlášení"), a to v obligatorně písemné formě.[121] V Prohlášení vedení účetní jednotky potvrzuje, že splnilo své povinnosti týkající se sestavení účetní závěrky a úplnosti informací poskytnutých auditorovi.[122] Vedením účetní jednotky se zde rozumí především statutární orgán účetní jednotky, jenž je odpovědný za účetní závěrku. Mohou však být připojeny i podpisy dalších členů ekonomického vedení účetní jednotky, typicky finančního ředitele.

[119] Ustanovení § 2950 NOZ.
[120] ČECH, P.: *Náhrada škody dle nového občanského zákoníku.* In: Legal News: prosinec 2013. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-nahrada-skody-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.pdf>.
[121] *ISA 580 Písemná prohlášení*, odst. 3.
[122] *ISA 580 Písemná prohlášení*, odst. 6, písm. b).

Přestože k podpisu Prohlášení dochází až na samotném závěru auditu, měl by auditor vedení účetní jednotky již při podpisu smlouvy upozornit, že bude Prohlášení vyžadovat, rámcově seznámit účetní jednotku s obsahem Prohlášení a zároveň do smlouvy zahrnout povinnost součinnosti účetní jednotky při podpisu Prohlášení.

Z hlediska zajištění úplnosti všech prohlášení, které auditor potřebuje mít od účetní jednotky stvrzené, je vhodné, aby Prohlášení formuloval sám a poté předal účetní jednotce k podpisu v nezměněné podobě. Vzorové Prohlášení obsahující všechny povinné náležitosti podle *ISA 580 Písemná prohlášení*, je součástí tohoto standardu. Pro auditora představuje vzor Prohlášení pouze výchozí bod, jelikož Prohlášení je vždy třeba specificky upravit pro potřeby konkrétního auditu. Zejména je důležité zahrnout údaje, které auditor nemůže ověřit jiným způsobem než právě prostřednictvím Prohlášení. Jedná se především o potvrzení pravdivosti ústních vysvětlení podaných zaměstnanci účetní jednotky, způsob a přesnost tvorby dohadných položek[123] či budoucí záměry vedení.[124]

Auditor, jak již bylo zmíněno v podkapitole č. 3.2.1, pracuje během auditu s určitou hladinou významnosti, v rámci níž je ochoten akceptovat odchylky. Současně v průběhu své práce sbírá všechny identifikované chyby, diskutuje je s vedením účetní jednotky a navrhuje úpravy do účetních výkazů a přílohy účetní závěrky. Pokud před vydáním výroku dospěje k závěru, že účetní závěrka obsahuje nesprávnosti, které odhalil, ale které ve svém souhrnu nejsou významné a které účetní jednotka nemá zájem v účetní závěrce opravit či do závěrky doplnit, připojí k Prohlášení také tzv. *Sumář nezaúčtovaných nesprávností a nezveřejněných informací*, a to na zvláštním listu k samostatnému podpisu.

Podepsané Prohlášení zasílá účetní jednotka zpět auditorovi ve formě dopisu, zpravidla vytištěného na vlastním hlavičkovém papíře. Je nezbytné, aby Prohlášení bylo datováno dnem vydání výroku auditora, neboť v něm vedení účetní jednotky potvrzuje

[123] Příkladem zde mohou být aktivní dohadné položky a souvztažně zaúčtované tržby účetní jednotky. Pokud si představíme účetní jednotku, která se zabývá poskytováním energií, např. teplárnu, s koncem účetního období v průběhu kalendářního roku a nikoliv na jeho konci, kdy probíhají odečty u zákazníků, vzniká potřeba tvorby aktivních dohadných položek na tržby. Auditor nemá možnost si ověřit průběžnou spotřebu tepla jinak než využitím údajů vedení účetní jednotky o průběžných dodávkách tepla.

[124] Příkladem může být zahrnutí rezervy na jubilea do položky *Rezervy* v rozvaze účetní jednotky. Účetní jednotka vytváří rezervu na jubilea zaměstnanců, která jsou zpravidla dána kolektivní smlouvou. Pokud však v rámci účetní jednotky nepůsobí odbory a kolektivní smlouva neexistuje, mohou být jubilea definována předpisem vedení účetní jednotky. Je potom zcela na libovůli vedení účetní jednotky, zda předpis v dalším účetním období zruší a tím pádem již nebude tvorba rezervy potřebná.

veškeré skutečnosti právě k tomuto datu. V případě, že by Prohlášení obsahovalo datum dřívější, mohlo by se vedení účetní jednotky v případě soudního sporu odvolávat na události, jež nastaly až po podpisu tohoto prohlášení a za které tedy v Prohlášení odpovědnost nepřevzalo.

Pokud vedení účetní jednotky odmítne prohlášení podepsat, má auditor povinnost vydat modifikovaný výrok.[125] Než ovšem auditor podnikne tento radikální krok, měl by s vedením účetní jednotky prodiskutovat důvody, které podepsání Prohlášení brání. Cílem je pochopitelně shoda na znění přijatelném jak pro auditora, tak pro účetní jednotku. Rovněž je nutné dodat, že samotná skutečnost, že vedení účetní jednotky Prohlášení podepsalo, auditora nezbavuje povinnosti posoudit důvěryhodnost vedení účetní jednotky a skepticky zkoumat, zda v Prohlášení uvedená tvrzení odpovídají zjištěné finanční situaci účetní jednotky.

4.2.2 Patronátní prohlášení mateřské společnosti účetní jednotky

U účetních jednotek, které dosahují výrazných ztrát a čerpají rozsáhlé úvěry od svých mateřských společností,[126] hrozí riziko, že nebude splněn předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky, tj. že nebudou schopny pokračovat ve své činnosti v období dvanácti měsíců následujících po rozvahovém dni.[127] Auditor podle mezinárodního auditorského standardu *ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky* nemůže vydat výrok bez výhrad k účetní závěrce sestavené na základě tohoto předpokladu,[128] pokud dojde k závěru, že účetní jednotka sama o sobě nebude schopna vyvíjet svou činnost a dosahovat hospodářských výsledků. Zákon o účetnictví[129] v takových případech ukládá účetní jednotce *použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím* a *informaci o použitém způsobu uvést v příloze k účetní závěrce*.[130]

Zveřejnění účetní závěrky, která je sestavena za předpokladu, že účetní jednotka nebude pokračovat ve své činnosti, je ovšem pro účetní jednotku z ekonomického

[125] *ISA 705 Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*, odst. 20.
[126] Příkladem takové účetní jednotky může být nedávno založená dceřiná společnost, která ještě neměla dostatečný prostor se stát ziskovou nebo účetní jednotka, která vyplatila vysoké dividendy do zahraničí, namísto aby využila prostředků z nerozděleného zisku na financování své další činnosti.
[127] Ustanovení § 7 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
[128] *ISA 570 Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky*, odst. 20.
[129] Ustanovení § 7 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
[130] Návod na sestavení takové účetní závěrky poskytuje Český účetní standard č. 021 *Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci.*

hlediska likvidační a obdobně jako u záporných výroků je téměř jistou předpovědí toho, že účetní jednotka svou činnost již neobnoví.[131]

Elegantním způsobem, jak takové situaci zabránit, je získání *patronátního prohlášení* od mateřské společnosti účetní jednotky.[132] Tento dopis mateřská společnost auditované účetní jednotky nezasílá auditorovi, nýbrž jej adresuje přímo účetní jednotce, která následně podepsaný příslib auditorovi poskytne pro účely auditorské dokumentace. Obsahem dopisu je vyjádření vůle mateřské společnosti učinit všechna nezbytná opatření, aby účetní jednotka byla schopna dostát svým závazkům vůči třetím stranám a pokračovat ve své činnosti. Auditorovi potom již nic nebrání v tom, aby vydal výrok bez výhrad k účetní závěrce sestavené za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky, pokud v příloze účetní závěrky bude poznámka o poskytnutém patronátním prohlášení uvedena.[133]

4.2.3 Pojištění odpovědnosti za škodu

Vzhledem ke značné finanční výši škod, k nimž může v důsledku vydání výroku auditora dojít[134], ukládá zákon o auditorech v ustanovení § 22 povinnost se pojistit pro případ vzniku odpovědnosti za škodu, jež vznikne v souvislosti s prováděním auditorské činnosti. V praxi má auditor možnost si zajistit povinné pojištění individuálně nebo se připojit k Rámcové pojistné smlouvě[135] sjednané Komorou auditorů České republiky (dále jen „Rámcová smlouva“) s trojicí vzájemně spolupracujících komerčních pojišťoven.[136]

Rozsah případného pojistného plnění, na jehož výši je nutné se pojistit, není v zákoně konkrétně definován, ale musí být úměrný možným škodám, které lze

[131] Typicky taková účetní jednotka nebude schopna získat financování externími subjekty, například bankovní úvěr, nebo takové financování bude podléhat nepřiměřeně vysokým úrokovým sazbám.
[132] MANTYSAARI, P.: *The Law of Corporate Finance: General Principles and EU Law. Volume II. Contracts in General.* Heidelberg: Springer, 2010, s. 185.
[133] Jedná se o tzv. *comfort letter* (viz výše uvedená publikace). Toto prohlášení nemusí být soudy striktně považováno za závazné, nicméně se domnívám, že je již na *informovaném* uživateli účetní závěrky, aby si rizika zadluženosti účetní jednotky byl vědom.
[134] Může se jednat nejen o výrok bez výhrad, ale i o modifikovaný výrok.
[135] Komora auditorů České republiky. *Rámcová pojistná smlouva o pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech auditorů nebo auditorských společností vedených Komorou auditorů České republiky.* [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1139/ R%C3%A1mcov%C3%A1%20pojistn%C3%A1%20 smlouva%20r.%202012-2017%20%C4%8D .%20899-17086-10.pdf>.
[136] Česká pojišťovna a.s., Kooperativa pojišťovna, a.s., Vienna Insurance Group a ČSOB Pojišťovna, a.s., člen holdingu ČSOB.

v rozumné míře předpokládat. Zda byl rozsah pojištění dostatečný si lze s jistotou ověřit až zpětně, pokud k pojistné události skutečně dojde. Určitým vodítkem ještě před vznikem škody může být právě Rámcová smlouva, která stupňuje limit pojistného plnění v závislosti na celkových ročních příjmech auditora, a to ve třech variantách – jednonásobek, dvojnásobek a pětinásobek ročních příjmů. Volba konkrétní varianty závisí na rozhodnutí auditora učiněného podle rizikovosti účetních jednotek, u kterých audit provádí. Maximální výše pojistného plnění, kterou Rámcová smlouva nabízí je 100 milionů Kč[137], přičemž ke vzniku škodní události musí dojít na území České republiky.[138]

Zahraniční velké auditorské společnosti a sítě auditorských společností, které disponují dostatečným kapitálem, využívají svých vlastních tzv. *kaptivních pojišťoven*.[139] Jedná se o alternativu tradičního pojištění, kdy kaptivní pojišťovna je speciálním závislým subjektem založeným z prostředků podnikatelského subjektu a je určena přímo ke krytí podnikatelských rizik zakládající společnosti.[140] Využití kaptivní pojišťovny přináší výhody v podobě individuálního výpočtu specifických rizik a zhodnocení prostředků, které jsou v pojišťovně pouze uloženy, nikoliv nenávratně ztraceny jako úhrada pojistného. Plnění z prostředků kaptivní pojišťovny může pokrýt i záležitosti, které u komerčních pojišťoven běžně pojistit nelze. Dalším lákadlem je možnost založit kaptivní pojišťovnu v některém z daňových rájů a tím snížit svou daňovou povinnost.[141]

Pro malé auditorské společnosti a statutární auditory není na našem trhu využití kaptivních pojišťoven prozatím příliš reálné. Založení vlastní kaptivní pojišťovny by vyžadovalo dohodu několika auditorů, přičemž každý z nich by složil určitou výši kapitálu. Poté by docházelo nejen ke sdílení zisků a sdílení ztrát, ale také k diverzifikaci rizik v závislosti na auditovaných účetních jednotkách. Vzhledem k povaze auditorské činnosti se domnívám, že taková možnost pojištění je zde spíše teoretická.[142]

---

[137] Komora auditorů České republiky. *Rámcová pojistná smlouva*, bod 10.3.2.
[138] Komora auditorů České republiky. *Rámcová pojistná smlouva*, bod 4.1.
[139] Ustanovení § 3 odst. 1, písm. k) zákona č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví.
[140] Risk Management. *Kaptivní pojištění – ekonomická krize je vhodná pro uvažování o kaptivě.* [on-line] [cit. 05-07-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.risk-management.cz/index.php?clanek=99&cat2=1>.
[141] HOPKIN, P.: *Fundamentals of Risk Management.* London: Kogan Page Publishers, 2012, s. 267.
[142] Epravo.cz. *Daňové ráje X – kaptivní pojišťovny.* [on-line] [cit. 05-07-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danove-raje-x-kaptivni-pojistovny-19626.html>.

5. Disciplinární odpovědnost auditora

Cílem této kapitoly je vymezit, jakým způsobem je činnost auditorů v České republice organizována a regulována a také upozornit na nejčastější nedostatky identifikované při kontrolách kvality práce auditorů. Tyto nedostatky plynou nejen z nedodržování právních předpisů, ale především z nedostatečně odvedené auditorské práce, která se projeví nejčastěji ve spisu auditora. Pouze ve výjimečných případech potom dochází k vydání nesprávného výroku auditora.

5.1 Regulatorní subjekty

Aby česká auditorská obec mohla bez výraznějších pochyb požívat své důvěry u veřejnosti, je nutná existence subjektů veřejné správy, které regulují auditorskou činnost, kontrolují její řádné provádění a udržují úroveň auditorské profese na úrovni srovnatelné s dalšími vyspělými zeměmi.

Ústředním orgánem státní správy pro audit je Ministerstvo financí České republiky[143]. Ministr financí může skrze Vládu České republiky, jež disponuje legislativní iniciativou,[144] prosadit znění návrhů zákonů, které auditorskou činnost upravují. Kromě státní správy je auditorská činnost regulována taktéž vlastní zájmovou samosprávou a podléhá veřejnému dohledu.

5.1.1 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky (dále jen „Komora“) je profesní komorou s povinným členstvím, založenou s cílem spravovat auditorskou profesi v České republice.[145] Sdružuje všechny statutární auditory a plní funkci subjektu zájmové[146] samosprávy. Je veřejnoprávní korporací, tedy právnickou osobou zřízenou zákonem o auditorech, a disponuje právní subjektivitou, ale nezapisuje se do obchodního rejstříku.[147]

[143] Ustanovení § 4 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky (tzv. kompetenčního zákona).
[144] Ustanovení čl. 41 odst. 2 Ústavy České republiky.
[145] Ustanovení § 31 odst. 1, 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[146] Zájmová samospráva je někdy označována také jako samospráva profesní.
[147] KOUDELKA, Z.: Zájmová samospráva a její předpisy In: Bulletin advokacie 5/2001, s. 8.

Jedině Komora může v České republice vydávat auditorská oprávnění[148] a ze zákonem stanovených důvodů je rovněž odebírat.[149] Komora má samostatný ekonomický základ, přičemž její příjmy se skládají z členských příspěvků, z poplatků za různá školení, konference, odborné publikace a auditorské zkoušky, a také z pokut uložených za kárná provinění auditorů.

Orgány Komory tvoří sněm jako nejvyšší orgán, dále výkonný výbor[150], dozorčí a kárná komise. Právo účasti na sněmu mají všichni statutární auditoři řádně zapsaní v seznamu auditorů, který Komora vede. Sněm Komory se schází nejméně jednou za dva roky a má pravomoc schvalovat vnitřní předpisy Komory, etický kodex a auditorské standardy, závazné pro provádění ověřovacích zakázek auditory.[151]

Mezi důležité úkoly Komory patří organizace auditorských zkoušek, jejichž úspěšné složení je podmínkou udělení auditorského oprávnění, a také zajištění programu průběžného vzdělávání statutárních auditorů. Právě v oblasti auditorských zkoušek je prostřednictvím novely zákona o auditorech navrhována změna. V současnosti musí být auditorská zkouška jako celek[152] složena do tří let od konání první dílčí zkoušky[153], což je poměrně krátká doba vzhledem k rozsahu zkoušených znalostí. Navrhovaná novela zákona o auditorech prodlužuje tuto lhůtu na pět let, přičemž ale zároveň neprodlužuje tříletou povinnou praxi na pozici asistenta auditora před získáním auditorského oprávnění.[154]

5.1.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“) je rovněž veřejnoprávní korporací zřízenou zákonem o auditorech, ale její úkoly se od úkolů Komory výrazně liší. Rada vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti, protože naplnění tohoto úkolu nelze dosáhnout pouhou seberegulací auditorské obce v rámci profesní

[148] Ustanovení § 4 a 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[149] Ustanovení § 6 a 7 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[150] Původně se používalo názvu Rada (viz zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky), ale tento název byl změněn, aby nedocházelo k záměně s Radou pro veřejný dohled nad auditem.
[151] Ustanovení § 33 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[152] Auditorská zkouška se skládá ze dvanácti dílčích zkoušek.
[153] Ustanovení § 8 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[154] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.

samosprávy. V žádném případě se však nejedná o formu státního dozoru,[155] ale naopak o vyjádření potřeby vtáhnout do procesu regulace auditu veřejnost a zvýšit důvěru investorů a dalších uživatelů auditovaných účetních závěrek v činnost auditorů. Činnost Rady probíhá na úrovni spolupráce s Ministerstvem financí, Českou národní bankou a orgány dohledu v jiných státech Evropské unie i třetích zemí.

Kromě toho dohledu nad samotnou činností auditorů, vykonává Rada dohled i nad Komorou, přičemž mezi její nejdůležitější pravomoci patří kontrola dodržování právních předpisů a vnitřních předpisů Komory samotnou Komorou, dohlížení na kontroly kvality prováděné Komorou a také působí jako odvolací správní orgán proti rozhodnutím Komory. Velkým nedostatkem stávajícího znění zákona o auditorech je, že Rada nad Komorou sice vykonává dohled, ale kvůli absenci sankcí vůči Komoře, jsou jakékoliv povinnosti Komory jen velmi obtížně vymahatelné.

Na tuto situaci reaguje navrhovaná novela zákona o auditorech, ve které je začleněno ustanovení § 49b *Správní delikty Komory*.[156] Za správní delikt bude Rada oprávněna uložit Komoře pokutu do 300 tisíc Kč. Vzhledem k tomu, že se bude jednat o objektivní odpovědnost Komory, je zde uvedena i možnost liberace v případě, že Komora *prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.*[157]

Zajímavou kompetencí Rady je možnost Komoře podat návrh na zrušení nebo změnu jejího vnitřního předpisu, pokud jsou v rozporu se zákonem nebo jiným, tj. podzákonným, právním předpisem. V případě nevyhovění ze strany Komory může potom Rada podat návrh na zrušení vnitřního předpisu Komory soudem.[158] Z tohoto plyne, že u vnitřních předpisů Komory se jedná o abstraktní akty, které ale nemají povahu právních předpisů[159], a proto je možné je poměřovat s podzákonnými předpisy, což například u obecně závazných vyhlášek obcí a krajů možné není.[160]

[155] HENDRYCH, D. a kol.: *Správní právo – Obecná část.* 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 301.
[156] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.
[157] Tamtéž, navrhované ustanovení § 49c odst. 1.
[158] Ustanovení § 38 odst. 1, písm. g) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[159] HENDRYCH, D. a kol.: *Správní právo – Obecná část.* 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 190.
[160] MATES, P.: *Státní dozor nad zájmovou samosprávou.* In: Právní rozhledy 24/2011, s. 885.

5.2 Kárná opatření

Zákon o auditorech vymezuje v ustanovení § 25 kárná opatření, která mohou být statutárnímu auditorovi uložena za zaviněné porušení právních předpisů, etického kodexu, vnitřních předpisů Komory nebo mezinárodních auditorských standardů. Za subjekt porušující tyto předpisy je zde primárně považován statutární auditor, [161] tedy fyzická osoba disponující oprávněním provádět auditorskou činnost,[162] ať již poskytuje auditorské služby samostatně nebo jménem auditorské společnosti. Naopak auditorské společnosti může být kárné opatření uloženo pouze v souvislosti s jednáním statutárního auditora, nikoliv samostatně, [163] což nevnímám jako příliš šťastně zvolené řešení.

Jménem auditorské společnosti jednají její statutární zástupci a není pravidlem, že tyto osoby jsou zároveň i statutárními auditory. Lze si představit, že auditorská společnost např. nezveřejní zprávu o průhlednosti[164], ačkoliv provádí audit u subjektů veřejného zájmu. Potom budou možnosti Komory postihnout takové jednání pravděpodobně velmi omezené. Navrhovaná novela zákona napravuje tuto situaci a umožňuje v navrhovaném ustanovení § 25 odst. 5 uložit rovněž pokutu auditorské společnosti za kárné provinění, které současně není kárným proviněním statutárního auditora.[165]

Další změnou, kterou novela přináší, je prodloužení maximálního trvání dočasného zákazu činnosti z jednoho roku[166] až na pět let.[167] Je diskutabilní, zda při využití této maximální možné délky zákazu bude statutární auditor ještě schopen se svými znalostmi ověřovací zakázky opět provádět. V této souvislosti by bylo pravděpodobně vhodné navrhnout i povinné doplnění kvalifikace statutárního auditora či přezkoušení.

Pro uložení kárného opatření se u statutárního auditora vyžaduje zavinění, ve formě úmyslu či nedbalosti. Při rozhodování rozsahu uloženého kárného opatření

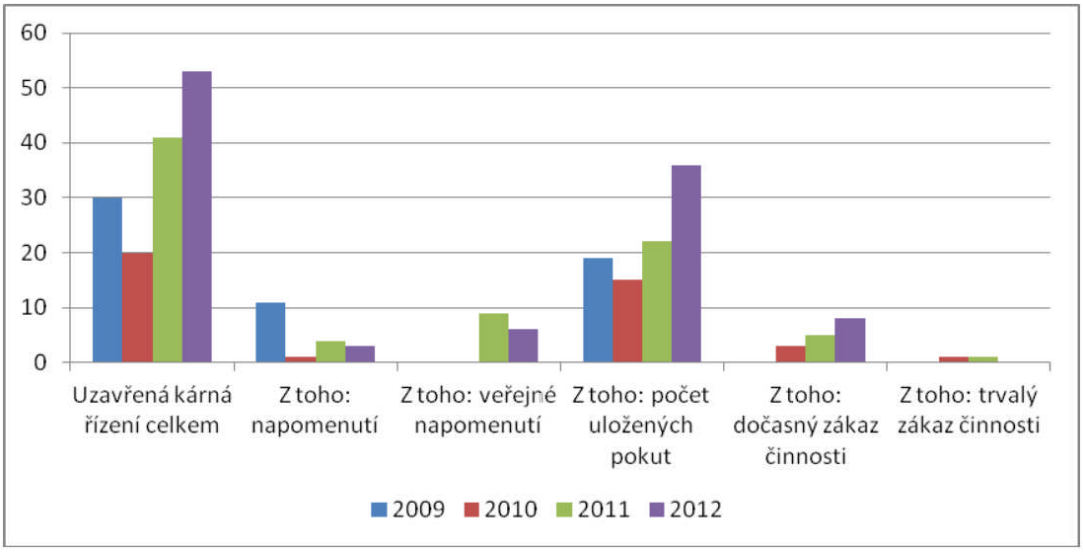
[161] Ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[162] Ustanovení § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[163] Ustanovení § 25 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[164] Tuto povinnost ukládá § 43 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[165] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.
[166] Ustanovení § 25 odst. 1, písm. d) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[167] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.

se potom přihlédne k závažnosti protiprávního jednání, způsobu spáchání kárného provinění, k souvisejícím okolnostem a následkům. Od uložení kárného opatření lze u méně závažného porušení povinností po jeho projednání kárnou komisí i upustit.[168]

Zákon o auditorech v ustanovení § 25 odst. 1 rozlišuje kárná opatření s různou intenzitou: napomenutí, veřejné napomenutí, pokuta do výše 1 milionu korun u statutárního auditora, pokuta do výše 2 milionů korun u statutárního auditora provádějícího audit u subjektu veřejného zájmu, pokuta do výše 5 milionů korun u auditorských společností, dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti nejdéle na 1 rok a trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.

Statistika kárných opatření je sledována Radou pro veřejný dohled nad auditem. Níže uvedený graf zobrazuje četnost uložených kárných opatření v průběhu posledních čtyř let. Z grafu je patrné, že nejčastěji ukládaným kárným opatřením je pokuta, jejíž výše by zároveň měla mít motivační charakter. Graf také znázorňuje, že roste celkový počet kárných řízení, což svědčí o zvyšující se aktivitě Kárné komise a o důkladnější kontrole, které statutární auditoři a auditorské společnosti podléhají.

Graf č. 1: Kárná opatření uložená auditorům v letech 2009-2012.



Zdroj: Rada pro veřejný dohled nad auditem. *Zpráva o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem v roce 2012.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.rvda.cz/file/223/Zpr%C3%A1va%20o%20% C4%8Dinnosti%20v%20roce%202012.pdf>.

[168] Ustanovení § 25 odst. 6 a 7 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

5.3 Nedostatky identifikované při kontrolách kvality

Rada pro veřejný dohled nad auditem vydává každoročně *Zprávu o veřejném dohledu nad auditem*. Náplní této zprávy je shrnutí činnosti Rady za předchozí kalendářní rok a zpráva je zveřejňována vždy nejpozději do 30. června.[169] Také Komora jednou za rok vydává *Souhrnnou zprávu o kontrole kvality*[170], kde uvádí svá kontrolní zjištění. Pro auditory spatřuji velmi pozitivní přínos těchto zpráv ve výčtu nedostatků, které jsou při kontrolách pravidelně odhalovány, a pokud těmto nedostatkům bude věnována náležitá pozornost, lze je nepochybně odstranit a tím zvýšit úroveň auditorské činnosti v České republice.

Nejčastěji identifikované nedostatky vyplývají především z auditorské dokumentace. Kontroly kvality vycházejí zásadně ze spisu auditora, a teprve po prostudování spisu je auditor požádán o doplňující vysvětlení. Spis auditora slouží k zaznamenání všech postupů auditora provedených během ověřovací zakázky. Pokud auditor provede některé auditorské postupy zcela v souladu s auditorskými standardy, ale neučiní o nich do spisu záznam, potom se na ně nahlíží jako by provedeny nebyly, což má v konečném důsledku stejný efekt, jako kdyby se v průběhu auditu dopustil závažných pochybení.

Auditorská dokumentace musí umožňovat plnou reprodukovatelnost postupu auditora. Měly by být jednoznačně identifikovány ověřované dokumenty a z testů provedených auditorem učiněny patřičné závěry. Rovněž auditor, který se na zakázce nepodílel, ale má k dispozici auditorskou dokumentaci, by měl dojít ke stejným závěrům. Za nedostatek dokumentace lze považovat, pokud provedené postupy a záznamy vyžadují extenzivní doplňující vysvětlení, aby jim bylo možné porozumět, nebo pokud závěry neodpovídají výsledkům testů, které auditor provedl.[171]

Poněkud překvapivým zjištěním je, že u přibližně poloviny kontrolovaných auditorů, byly při kontrolách provedených během posledních tří let[172], shledány

[169] Ustanovení § 38 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[170] Ustanovení § 24 odst. 11 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[171] Komora auditorů České republiky. *Souhrnná zpráva o kontrole kvality za rok 2012.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1442/Souhrnn%C3%A1%20zpr%C3%A1va%20o%20kontrole%20kvality%20za%20rok%202012_Fin%C3%A1ln%C3%AD%20verze%20web%20KA%C4%8CR.pdf>.
[172] Rada pro veřejný dohled nad auditem. *Zpráva o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem v roce 2012.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.rvda.cz/file/223/Zpr%C3%A1va%20o%20% C4%8Dinnosti%20v%20roce%202012.pdf>

nedostatky při sjednávání podmínek ověřovacích zakázek. Také v souvislosti s rekodifikací a s nutnými úpravami ve vzorových smlouvách, které auditoři již delší dobu používali, je pravděpodobné, že počet nedostatků v této oblasti bude i nadále dosahovat obdobné nebo i vyšší úrovně.

Auditoři se mnohdy s vidinou zisku snaží účetní jednotky přesvědčit, aby byli jmenováni na období delší než jeden rok, tj. delší než jedno účetní období. Potom mají také tendenci uzavřít jednu smlouvu o provádění auditu na celé období, po které má jejich působení trvat. Pokud je smlouva uzavřena na několik let, je zřejmé, že v podmínkách měnící se legislativy pravděpodobně ztratí na své aktuálnosti a po právní stránce již nebude dostačující. Proto by smlouva měla být aktualizována, alespoň dodatkem, avšak důsledně pro každou ověřovací zakázku zvlášť. Samozřejmě také nesmí nastat situace, kdy k uzavření smlouvy o provedení auditu dojde až po vydání zprávy auditora obsahující výrok.

6. Trestněprávní aspekty auditorské činnosti

Poslední kapitola diplomové práce se zabývá hospodářskou kriminalitou, a to ze dvou úhlů pohledu. Nejdříve jsou zmíněny trestné činy, kterých se při výkonu své činnosti může dopustit sám auditor. Na druhou stranu se auditor může významnou měrou podílet na odhalování trestné činnosti, ovšem jsou tu i zákonné překážky, z nichž nejvýznamnější je povinnost mlčenlivosti.

6.1 Trestné činy související s výkonem auditorské činnosti

Ačkoliv hlavním úkolem auditora při výkonu své profese je reprezentovat veřejný zájem, není vyloučeno, že zároveň může být pachatelem nejzávažnějších forem protiprávního jednání, dosahujících intenzity trestného činu.

6.1.1 Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy

Jediným trestným činem, u něhož zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, osobu auditora přímo zmiňuje, a k naplnění jehož skutkové podstaty vyžaduje, aby pachatel byl v postavení speciálního subjektu[173] – auditora, je dle ustanovení § 259 alinea 2 trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy. Dopustí se ho auditor, jenž *vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech.*

Pojmem auditor se zde rozumí nejen statutární auditor jakožto fyzická osoba, ale také auditorská společnost[174], neboť dle taxativního výčtu v uvedeného v ustanovení § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, se trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy může dopustit rovněž osoba právnická. Skutkovou podstatu trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy však nemůže svým jednáním naplnit jiný pracovník (například asistent) auditorské společnosti, jenž se na auditu účetní jednotky podílel, protože nedisponuje auditorským oprávněním, a tedy nenaplňuje charakteristiku speciálního subjektu.[175]

[173] Speciálním subjektem se podle ustanovení § 114 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku rozumí pachatel, který má zvláštní způsobilost či postavení.
[174] Ustanovení § 2, písm. e) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.
[175] MOLÍN, J.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 69.

Za nepravdivou zprávu auditora se považuje zpráva, která obsahuje zcela nepravdivé údaje, jejichž obsah vůbec neodpovídá skutečnostem zjištěným v průběhu auditu (například výrok bez výhrad, ač účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky a podle skutečností zjištěných během auditu by měl být výrok záporný), nebo hrubě zkreslené údaje, jejichž obsah v podstatných a důležitých okolnostech neodpovídá potvrzovanému skutečnému stavu (například výrok bez výhrad, ač auditorovi nebyla umožněna účast na inventuře zásob účetní jednotky, ani neměl jinou možnost se o ocenění zásob ujistit, přesto jsou v rozvaze účetní jednotky zásoby uvedené ve významné výši, čili by správně výrok auditora měl výhradu obsahovat).[176]

Co se týče subjektivní stránky trestného činu, jedná se o trestný čin úmyslný. Úmysl pachatele – auditora musí vždy zahrnovat nepravdivost vydané zprávy, avšak může být ve formě úmyslu přímého, kdy auditor věděl a zcela vědomě nepravdivé údaje uvedl, ale také ve formě úmyslu nepřímého, v případě, že by se auditor nepřesvědčil o skutečnostech uváděných v účetní závěrce a zcela tak nedostál svým povinnostem.

6.1.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

V případě, že by auditor ve zprávě auditora úmyslně uvedl nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje a současně by tím ohrozil majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, dopustí se trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.[177] Trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy je totiž subsidiární k trestnému činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, a proto je jejich jednočinný souběh vyloučen.[178]

V praxi bude k této situaci docházet častěji, protože přiznání k dani z příjmu právnických osob vychází z účetního výsledku hospodaření, jenž je nezbytnou součástí účetní závěrky, kterou auditor ověřuje.[179] Na pachatelství tohoto trestního činu nemá vliv ani to, že se stejného trestného činu rovněž dopustí i statutární orgán účetní jednotky, který je za účetní závěrku odpovědný. Jedná se o ohrožovací trestný čin, čili k jeho dokonání není nutný vznik jakékoliv škody.

[176] ŠÁMAL, P. a kol.: *Trestní zákoník. Edice velké komentáře.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2642.
[177] Ustanovení § 254 odst. 1 alinea 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku
[178] ŠÁMAL, P. a kol.: *Trestní zákoník. Edice velké komentáře.* Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2644.
[179] Ustanovení § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

U výše uvedených trestných činů páchaných auditory, je vždy možné uložit sankci v podobě peněžitého trestu. Tento trest by měl mít obdobné motivační účinky jako disciplinární pokuta. Zavedením trestní odpovědnosti právnických osob bude tento trest citelný zejména u auditorských společností, s čímž souvisí i jeho dle mého názoru dostatečné preventivní účinky. Je zcela zřejmé, že samy auditorské společnosti budou vyvíjet tlak na své statutární auditory, aby splňovali dostatečnou míru integrity a nedopouštěli se jakkoliv neetického či dokonce protiprávního jednání postižitelného normami trestního práva.

Dokazování, že došlo ke spáchání trestného činu auditorem, bude pravděpodobně vyžadovat využití znaleckých posudků. Auditor zde ale není vázán povinností mlčenlivosti a může se hájit prostřednictvím informací, které by za jiných okolností byly zákonem chráněny před zveřejněním.[180]

6.2 Role auditora při odhalování trestné činnosti

Auditor se v rámci výkonu své profese může setkat s různými formami závažného protiprávního jednání na straně účetní jednotky. Typickými příklady jsou trestný čin zpronevěry, podvodu, včetně dotačního, úvěrového a pojistného podvodu.

6.2.1 Povinnost mlčenlivosti

Jak již bylo několikrát zmíněno, ustanovení § 15 zákona o auditorech ukládá auditorům povinnost zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které se týkají auditované účetní jednotky a zároveň nejsou veřejně známy. Tato povinnost se týká nejen stávajícího auditora účetní jednotky, ale i jejího předchozího auditora, zaměstnanců auditora a také společníků, či členů orgánů auditorské společnosti. Povinnost mlčenlivosti se rovněž vztahuje na informace o dalších účetních jednotkách, ke kterým má auditor přístup jako auditor skupiny.

Vyvstává zde otázka, jakým způsobem může auditor v zájmu celé společnosti přispět k odhalování trestné činnosti a zároveň dostát své zákonné povinnosti vůči účetní jednotce. Pokud se jedná o skutečnosti důvodně nasvědčující spáchání hospodářského trestného činu, trestného činu proti majetku nebo trestných činů úplatkářství, auditor o svých zjištěních neprodleně informuje statutární i dozorčí orgán

[180] Ustanovení § 15 odst. 4, písm. f) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

účetní jednotky, a to v písemné formě.[181] Tento způsob se jeví dostatečným v případě, že se trestného činu dopustil řadový zaměstnanec účetní jednotky nebo např. její dodavatel či zákazník. Pokud ovšem trestnou činnost páchá samotné vedení účetní jednotky a dozorčí orgán není ustaven nebo nefunguje správně, potom oznámení auditora pozbývá svého smyslu. Vezmeme-li v úvahu, že téměř polovina veškeré hospodářské kriminality je páchána vrcholovým managementem,[182] není představa, že auditor o svém zjištění uvědomí pouze samotného pachatele, příliš radostná.

Jedná-li se o trestné činy úplatkářství (tj. přijetí úplatku, podplacení a nepřímé úplatkářství definované ve třetím dílu hlavy X. trestního zákoníku), nepovažuje se podle ustanovení § 15 odst. 4, písm. e) zákona o auditorech předání informací příslušným orgánům činným v trestním řízení za porušení povinné mlčenlivosti. Stejně tak auditor, aniž by porušil povinnost mlčenlivosti, poskytne příslušným orgánům informace při podezření na spáchání trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.[183] Zbývá však poměrně široká škála hospodářské a majetkové trestné činnosti, kterou zákon o auditorech ve svých ustanoveních vůbec nezmiňuje.

Řešení se nabízí ve dvou podobách. První možností je žádost auditora adresovaná Komoře, neboť Komora podle ustanovení § 15 odst. 2 zákona o auditorech disponuje oprávněním zprostit auditora mlčenlivosti. Tuto kompetenci Komory je nutné vykládat v dikci ustanovení § 31 odst. 2, písm. j) téhož zákona, jenž stanoví, že Komora auditora mlčenlivosti zprostí jen v odůvodněných případech. Podrobnější vymezení případů, kdy Komora ke zproštění přistoupí a kdy nikoliv však již v zákoně ani v předpisech Komory nenalezneme, a tedy se nelze spolehnout na to, že v konkrétním případě dá Komora ke zproštění mlčenlivosti své svolení.[184] Často se také děje, že o zproštění povinné mlčenlivosti Komoru žádají orgány činné v trestním řízení. Ani tehdy však Komora po pečlivém zvážení všech okolností nemusí žádosti vyhovět.[185]

---

[181] Ustanovení § 21 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

[182] Mezi zdroje patří například: KRÁLÍČEK, V.: *Zákon o auditorech. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, s. 39 nebo PRICE, M., NORRIS, D.: *White-Collar Crime: Corporate and Securities and Commodities Fraud.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.jaapl.org/content/37/4/538.full>

[183] Ustanovení § 15 odst. 4, písm. a) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

[184] MOLÍN, J.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 120.

[185] KULHAVÝ, P.: *Mlčenlivost auditora a veřejný zájem.* In: Auditorská profese v České republice, s. 27. [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorsk%C3%A1%20profese%20v%20%C4%8CR.pdf>.

Druhou možností a poněkud elegantnějším řešením je zahrnout zproštění mlčenlivosti přímo do smlouvy o provedení auditu, protože auditora může mlčenlivosti pochopitelně zprostit také samotná účetní jednotka.[186] Otázkou zůstává, zda vedení účetní jednotky takovou smlouvu s auditorem uzavře. Neochota k tomuto kroku může pramenit nejen z důvodu, že by se vedení účetní jednotky trestné činnosti skutečně dopouštělo, ale také např. kvůli zvýšeným obavám z úniku důvěrných informací v důsledku takového ustanovení smlouvy.

6.2.2 Nepřekažení a neoznámení trestného činu

Osmý díl hlavy X. trestního zákoníku definuje některé další formy trestné součinnosti, mezi něž patří nepřekažení a neoznámení trestného činu. *Nepřekažení trestného činu* se dopustí ten, kdo, ač se hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá některý z trestných činů taxativně vyjmenovaných v § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu nepřekazí. Mezi trestné činy zde uvedené patří i kvalifikované skutkové podstaty krádeže, zpronevěry, podvodu (včetně pojistného, dotačního a úvěrového podvodu), podílnictví a dalších zločinů, se kterými se auditor během své praxe, ať už přímo nebo zprostředkovaně, může setkat. Ocitá se potom poměrně ve svízelné situaci, když na jedné straně musí splnit svou povinnost danou trestním zákoníkem a na druhou stranu mu zákonná povinnost mlčenlivosti brání překazit trestný čin jeho včasným oznámením státnímu zástupci či policejnímu orgánu podle ustanovení § 367 odst. 3 trestního zákoníku.

Částečnou útěchou je, že se auditor o skutečnostech, které se v průběhu účetního období staly, v naprosté většině případů dozvídá až zpětně, tedy ve fázi, kdy již nepřichází v úvahu překažení trestného činu, ale pouze jeho oznámení. Okruh trestných činů vymezených v § 368 odst. 1 trestního zákoníku *Neoznámení trestného činu* je výrazně užší než u ustanovení předchozího, navíc, co se týče hospodářské kriminality, jsou zde vyjmenovány pouze některé trestné činy proti měně a platebním prostředkům, o nichž se auditor zpravidla hodnověrným způsobem nedozví. Konflikt povinné mlčenlivosti a oznamovací povinnosti bude tedy případem zcela výjimečným.

[186] Ustanovení § 15 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Není příliš jasné, proč zákon o auditorech nevymezuje případy, které se za porušení mlčenlivosti nepovažují, obdobně jako zákon o daňovém poradenství, ačkoliv daňové poradenství a audit jsou profese poměrně příbuzné a mnoho auditorských společností s daňovými poradci spolupracuje nebo jejich služby v rámci svého působení také nabízí. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky stanoví, že u daňového poradce se povinnost mlčenlivost nevztahuje na případy zákonem uložené povinnosti překazit a oznámit spáchání trestného činu.

Návrh novely zákona o auditorech již počítá s odstraněním tohoto nedostatku a doplňuje ustanovení § 15 odst. 4 zákona o auditorech o písm. h), díky němuž se plnění zákonem uložené povinnosti překazit nebo oznámit trestný čin za porušení mlčenlivosti nebude považovat rovněž i u auditorů.[187] Domnívám se, že toto řešení je zcela správné, neboť zájem společnosti na odhalování trestné činnosti zde převažuje nad ochranou důvěrných informací účetních jednotek, přičemž důvěrné informace mohou být stále částečně chráněny například zařazením do neveřejné části spisu trestního řízení.

Na znění výše zmíněné novely navazuje také úvaha, zda auditor, pokud dojde k závěru, že oznámí spáchání trestného činu, sám neriskuje spáchání trestného činu křivého obvinění.[188] Trestný čin křivého obvinění je ovšem zásadně úmyslným trestným činem, proto by oznámení nekalého jednání auditorem v dobré víře skutkovou podstatu tohoto trestného činu naplňovat nemělo. Mnohem větší riziko představuje trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji,[189] který lze spáchat i z nedbalosti a u nějž je jednou z možných sankcí i zákaz činnosti.

Na závěr této kapitoly je nutné ještě dodat, že ačkoliv se auditor během své praxe s více či méně závažnou trestnou činností dříve nebo později pravděpodobně setká, není v žádném případě jeho povinností trestnou činnost aktivně odhalovat, ani není za jakékoliv její odhalení odpovědný. Jeho primárním úkolem zůstává vyjádřit se k účetní závěrce a dalším zprávám vyhotoveným účetní jednotkou, které podléhají ověření, zda poskytují či neposkytují věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky.

---

[187] Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.
[188] Ustanovení § 345 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.
[189] Ustanovení § 180 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

ZÁVĚR

Následuje shrnutí klíčových závěrů vyplývajících z diplomové práce. Stěžejní část práce byla věnována různým druhům odpovědnosti auditora, proto se zaměřím především na nedostatky práce auditorů, riziková místa při výkonu auditorské činnosti a doporučení, jak jim předcházet.

Častým nedostatkem práce auditorů jsou nesprávně formulované smlouvy o provedení auditu. V souvislosti s rekodifikací soukromého práva nyní nastává ideální příležitost smlouvy zrevidovat a upravit, a případně ještě doplnit o smluvní doložku o omezení povinnosti náhrady škody, která může auditorské společnosti rovněž pomoci limitovat riziko finančních nároků ze strany účetní jednotky.

V průběhu ověřovací zakázky, zejména u účetních jednotek, které podléhají povinnému auditu poprvé, je velmi důležitá komunikace auditora s účetní jednotkou. S vedením účetní jednotky je nutné sjednat, že auditor bude vyžadovat veškeré doklady a dokumenty, které budou potřeba k dokončení zakázky, včetně dokumentů obsahujících citlivé údaje. Také je vhodné vysvětlit, že auditor účetní závěrku pouze ověřuje, a tedy zásadně nepřipravuje, protože jeho úlohou je účetní závěrku zkontrolovat, což by nemohl řádně provést, pokud by měl kontrolovat svou vlastní práci.

Co se týče hladiny významnosti, je vhodné, nyní spíše pro uživatele účetních závěrek, zopakovat, že *věrný a poctivý obraz* hospodaření účetní jednotky je pojmem značně odlišným od pojmu *správnost* účetních výkazů. Účetní závěrky se skládají z mnoha odhadů finanční reality, které jejich uživatelům umožňují mezi sebou porovnávat hospodaření jednotlivých účetních jednotek, ale ne přesně spočítat například celkovou hodnotu účetní jednotky na trhu.

Civilní odpovědnost auditorů je ve světle nového občanského zákoníku spojována především s povinností náhrady škody, která může dosahovat vysokých finančních částek. Auditor může riziko vzniku této povinnosti účinně omezovat již od počátku ověřovací zakázky. Zákonem je mu uloženo, aby se pojistil pro případy odpovědnosti za škodu. Standardy ISA dále auditorům nařizují získat písemné prohlášení od vedení účetní jednotky, které obsahuje stvrzení úplnosti všech informací

předaných během auditu a také pravdivost všech poskytnutých ústních vysvětlení. Vedlejšími způsoby jsou potom zdůraznění skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora a informace uvedená v příloze účetní závěrky, že účetní jednotka získala patronátní prohlášení od své mateřské společnosti, vyjadřující budoucí finanční podporu účetní jednotky ze strany této společnosti.

Rovněž je nutné rozlišovat, jakou soukromoprávní odpovědnost může nést statutární auditor a jakou jeho zaměstnanci. Řadoví zaměstnanci, kteří se na ověřovací zakázce podíleli, ale kterým nebylo Komorou uděleno auditorské oprávnění, nemohou v žádném případě nést odpovědnost za vydání nesprávného výroku auditora, pokud by k takové situaci došlo.

K nejednoznačnosti legislativy u ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami lze auditorům účetních jednotek s fiskálním rokem končícím v průběhu kalendářního roku 2014, doporučit, aby její ověření provedli podle právní úpravy, kterou si pro sestavení této zprávy zvolilo vedení účetní jednotky, přičemž v textu zprávy auditora bude uveden odkaz, zda je zpráva o vztazích sestavena podle zákona o obchodních korporacích nebo podle obchodního zákoníku účinného do 31. prosince 2013.

U disciplinárních aspektů auditorské činnosti velmi pozitivně hodnotím znění novely zákona o auditorech, která, pokud bude schválena, zavede sankce za správní delikty páchané Komorou auditorů České republiky, což by mělo přispět ke kladnému vnímání objektivity auditorské činnosti a k vyšší transparentnosti její seberegulace prostřednictvím profesní samosprávy.

Novela celkově velmi dobře reaguje na problematická místa stávajícího zákona o auditorech, například na nynější střet povinnosti mlčenlivosti uložené zákonem o auditorech a povinnosti oznámit některé taxativně vyjmenované trestné činy orgánům činným v trestním řízení, pokud se o jejich spáchání auditor hodnověrně dozví, jež je uložena trestním zákoníkem. Auditor se především s hospodářskou a majetkovou trestnou činností může během své kariéry setkat, ale není jeho úkolem ji aktivně odhalovat. Přesto, pokud se tak stane, jeví se zcela nedostatečným, aby toto své zjištění oznámil (podle aktuálně účinného znění zákona o auditorech) pouze statutárnímu orgánu auditované účetní jednotky, které se trestná činnost týká.

Odpovědnost auditora je zpravidla vnímána jako odpovědnost právní, nemělo by se ovšem zapomínat ani na morální a etickou rovinu odpovědnosti, která dotváří celý obraz auditorské profese v očích veřejnosti.

PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Seznam mezinárodních auditorských standardů ISA.

Zdroj: Komora auditorů České republiky.

ISA 200	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
ISA 210	Sjednávání podmínek auditních zakázek
ISA 220	Řízení kvality auditu účetní závěrky
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
ISA 265	Předávání informací o nedostatcích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
ISA 320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
ISA 330	Reakce auditora na vyhodnocená rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
ISA 450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek
ISA 505	Externí konfirmace
ISA 510	První auditní zakázka - počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků
ISA 540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů
ISA 550	Spřízněné strany
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
ISA 580	Písemná prohlášení
ISA 600	Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)
ISA 610	Využití práce interních auditorů
ISA 620	Využití práce auditorova experta
ISA 700	Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 705	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
ISA 706	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
ISA 710	Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
ISA 720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
ISA 800	Zvláštní aspekty - audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely
ISA 805	Zvláštní aspekty - audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu
ISA 810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

Příloha č. 2: Vzor smluvního dopisu.

Zdroj: *ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek.*

Příklad smluvního dopisu o provedení auditu

Níže je uveden příklad smluvního dopisu o provedení auditu účetní závěrky ke všeobecným účelům a sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Dopis nemá normativní charakter, ale má sloužit jako určitý návod. Jeho text je třeba upravit podle konkrétních požadavků a okolností. Dopis je formulován pro audit účetní závěrky za jedno účetní období, takže pro opakující se audity je nutné jeho znění upravit. Při přípravě konkrétního dopisu je vhodné vyžádat si právní poradu.

***

Příslušným členům vedení nebo osobám pověřeným správou a řízením společnosti ABC:

[*Cíl a předmět auditu*]

Byli jsme požádáni, abychom provedli audit účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 20X1, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 20XI, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20XI, přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací. Dovolte, abychom tímto dopisem potvrdili přijetí zakázky a její podmínky. Audit provedeme s cílem vydat výrok k účetní závěrce.

[*Odpovědnost auditora*]

Audit provedeme v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti. Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Vzhledem k přirozeným omezením auditu a přirozeným omezením vnitřního kontrolního systému existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny, i když bude audit správně naplánován a proveden v souladu s ISA.

Při posuzování těchto rizik budeme přihlížet k vnitřnímu kontrolnímu systému, který je relevantní pro sestavení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřního kontrolního systému je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Nicméně písemně Vás upozorníme na všechny významné nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, které budou pro audit účetní závěrky relevantní a které během auditu odhalíme.

[*Odpovědnost vedení a vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví (pro účely tohoto vzorového dopisu se předpokládá, že odpovědnost vedení podle názoru auditora není vhodným způsobem upravena právními předpisy, a je tedy použit popis uvedený v odstavci 6b) tohoto standardu).*]

Náš audit bude vycházet z předpokladu, že [vedení a případně osoby pověřené správou a řízením] uznává/uznávají a uvědomuje/í si svou odpovědnost:

Příloha č. 2: Vzor smluvního dopisu (pokračování).

Zdroj: *ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek.*

(a) za sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,

(b) za takový vnitřní kontrolní systém, který je podle [vedení] nezbytný pro sestavení účetní závěrky neobsahující významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a

(c) za to, že nám bude poskytnut/budou poskytnuty:

(i) přístup k veškerým informacím, o nichž je [vedení] známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako např. k záznamům, dokumentaci a dalším podkladům,

(ii) další informace, které si od [vedení] pro účely auditu vyžádáme a

(iii) neomezený přístup k osobám působícím v účetní jednotce, od nichž bude podle našeho názoru nutné získat důkazní informace.

V rámci auditu budeme od [vedení a případně od osob pověřených správou a řízením] požadovat písemné prohlášení potvrzující informace, které nám budou v souvislosti s auditem předloženy.

Těšíme se na spolupráci s Vašimi zaměstnanci v průběhu auditu.

[*Další relevantní informace*]

[*Doplňte další informace, jako např. dohodu o odměně auditora, způsobech fakturace, případně další smluvní podmínky.*]

[Zpráva auditora]
[*Uveďte informace o předpokládané formě a obsahu zprávy auditora.*]

Nelze vyloučit, že v důsledku zjištění, která náš audit přinese, bude nutné formu a obsah naší zprávy upravit.

Přiloženou kopii tohoto dopisu prosím podepište a pošlete zpět na naši adresu na důkaz Vašeho souhlasu s podmínkami auditu účetní závěrky a s povinnostmi obou smluvních stran.

XYZ & Co.

Jménem společnosti ABC beru na vědomí a souhlasím s výše uvedenými podmínkami

(podpis)

.....
Jméno a funkce
Datum

Příloha č. 3: Vzor zprávy nezávislého auditora.

Zdroj: *ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce.*

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příslušný příjemce]

Zpráva o účetní závěrce

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, která se skládá z výkazu o finanční pozici k 31. 12. 20X1, výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 12. 20X1, výkazu změn vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 20X1 a výkazu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 20X1, souhrnu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Vedení je odpovědné za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Tyto standardy vyžadují, abychom dodržovali etické požadavky a naplánovali a provedli audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.
Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem tohoto posouzení je navrhnout za daných okolností vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Příloha č. 3: Vzor zprávy nezávislého auditora (pokračování).

Zdroj: *ISA 700 Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce.*

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje (nebo podává věrný a poctivý obraz) finanční pozici (nebo finanční pozice) společnosti ABC k 31. 12. 20X1 a její finanční výkonnost a peněžní toky (nebo její finanční výkonnosti a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20X1 v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Forma a obsah této části zprávy auditora se bude lišit v závislosti na povaze jiných odpovědností auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv.]

[Podpis auditora]
[Datum zprávy auditora]
[Adresa auditora]

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- KRÁLÍČEK, V.: *Zákon o auditorech. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 1. vydání. 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.
- MOLÍN, J.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 1. vydání. 118 s. ISBN 978-80-7357-600-4.
- ŠÁMAL, P. a kol.: *Trestní zákoník. Edice velké komentáře.* 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, 3614 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
- PUTTICK, G., ESCH, S.: *The Principles and Practice of Auditing.* Cape Town: Juta & Co. Ltd, 2007. 9th edition. 1271 s. ISBN 978-0-7021-7268-7.
- THE ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS: *Audit and Assurance. Paper F8 INT/UK. Complete Text.* Berkshire: Kaplan Publishing UK, 2013. 438 s. ISBN 978-0-85732-663-8.
- MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH: *Etický kodex pro auditory a účetní znalce. Vydání 2010 (překlad).* Praha: Komora auditorů České republiky, 2011. 139 s. ISBN 978-80-86679-06-8.
- HENDRYCH, D. a kol.: *Správní právo – Obecná část.* 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 792 s. ISBN 987-80-7179-254-3.
- ZOUFALÝ, J., MUNKOVÁ, J. a kol.: *Velká kniha smluvních vzorů.* 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. 1311 s. ISBN 978-80-7179-613-8.
- HOPKIN, P.: *Fundamentals of Risk Management: Understanding, evaluating and implementing effective risk management.* 2nd edition. London: Kogan Page Publishers, 2012. 440 s. ISBN 978-0-7494-6539-1.
- KINCL, J., SKŘEJPEK, M., URFUS, V.: *Římské právo.* 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995. 386 s. ISBN 80-7179-031-1.
- RAVINDER, K., VIRENDER, S.: *Auditing: Principles and Practice.* New Delhi: Prentice-Hall, 2005. 641 s. ISBN 81-203-2707-1.
- MANTYSAARI, P.: *The Law of Corporate Finance: General Principles and EU Law. Volume II. Contracts in General.* Heidelberg: Springer, 2010. 208 s. ISBN 978-3-642-03054-3.

SEZNAM POUŽITÝCH ODBORNÝCH ČLÁNKŮ

- KOUDELKA, Z.: *Zájmová samospráva a její předpisy.* In: Bulletin advokacie 5/2001, s. 8.

- MATES, P.: *Státní dozor nad zájmovou samosprávou.* In: Právní rozhledy 24/2011, s. 885.

- PRAŽÁK, P.: *Má institut právní odpovědnosti v návrhu nového občanského zákoníku jasnou koncepci?* In: Právní rozhledy 3/2012, s. 101.

- PELIKÁNOVÁ, I.: *Odpovědnost za škodu – trendy a otázky, malý náhled do osnovy nového občanského zákoníku.* In: Bulletin advokacie 3/2011, s. 15.

SEZNAM POUŽITÝCH ELEKTRONICKÝCH ZDROJŮ

- ČECH, P.: *Náhrada škody dle nového občanského zákoníku.* In: Legal News: prosinec 2013. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.glatzova.com/files/download/glatzova-newsletter-legal-news-nahrada-skody-dle-noveho-obcanskeho-zakoniku.pdf>.

- Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Novela z. o auditorech – EU. Sněmovní tisk 209.*[on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?T=209&O=7>.

- MÜLLEROVÁ, L.: *Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek.* In: Český finanční a účetní časopis 4/2012. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=4.pdf>

- PELÁK, J.: *Ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014.* [on-line] [cit. 06-15-2014]. Dostupné z WWW:<http://www.kacr.cz/zprava-o-vztazich-za-rok-2013>

- KULHAVÝ, P.: *Mlčenlivost auditora a veřejný zájem.* In: Auditorská profese v České republice, s. 27. [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorsk%C3%A1%20profese%20v%20%C4%8CR.pdf>.

- KRÁLÍČEK, V. *Skriptum k předmětu 1FU505 Auditing.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://kfua.vse.cz/media/predmety/FU_505/Skr99-01.doc>.

- Komora auditorů České republiky. *Souhrnná zpráva o kontrole kvality za rok 2012.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1442/Souhrnn%C3%A1%20zpr%C3%A1va%20o%20kontrole%20kvality%20za%20rok%202012_Fin%C3%A1ln%C3%AD%20verze%20web%20KA%C4%8CR.pdf>.

- Rada pro veřejný dohled nad auditem. *Zpráva o činnosti Rady pro veřejný dohled nad auditem v roce 2012.* [on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.rvda.cz/file/223/Zpr% C3%A1va%20o%20% C4%8Dinnosti%20v%20roce%202012.pdf>

- Komora auditorů České republiky. *Rámcová pojistná smlouva o pojištění odpovědnosti za škodu auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech auditorů nebo auditorských společností vedených Komorou auditorů České republiky.*[on-line][cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/file/1139/R%C3%A1mcov%C3%A1%20pojistn%C3%A1%20smlouva%20r.%202012-2017%20%C4%8D.%20899-17086-10.pdf>.

- Komora auditorů České republiky. *Auditorský standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.*[on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW:<http://www.kacr.cz/file/1334/7-AS56-KACR2.pdf>.

- Komora auditorů České republiky. *E-příloha časopisu Auditor č. 8/2009*, s. 5. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Na%20pomoc%20auditor%C5%AFm/Dal%C5%A1%C3%AD%20materi%C3%A1ly/9_2009_P%C5%99ed%C3%A1v%C3%A1n%C3%AD%20klient%C5%AF.pdf>.

- BASU, S. K.: *Fundamentals of Auditing (e-book). Chapter 1.3 Early Historyof Audit.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://my.safaribooksonline.com/book/business/ 9789332501379/chapter-1dot-nature-of-auditing/ch01_sub1_3_xhtml>.

- ZHIWEI, L., YIHONG, J., YIXUAN, X.: *Do modified audit opinions have economic consequences?* In: China Journal of Accounting Research 09/2011. [on-line] [cit. 04-12-2014]. Dostupné z WWW:<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309111000177>.

- PRICE, M., NORRIS, D.: White-Collar Crime: Corporate and Securities and Commodities Fraud.[on-line] [cit. 04-19-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.jaapl.org/content/37/4/538.full>

- AICPA. *Evolutionof Auditing: FromtheTraditionalApproach to theFuture Audit.* [on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices /downloadabledocuments/whitepaper_evolution-of-auditing.pdf>, s. 2.

- Management Mania. *SOX (Sarbanes-OxleyAct).*[on-line] [cit. 05-10-2014]. Dostupné z WWW: <https://managementmania.com/cs/sox-sarbanes-oxley-act>.

- International Federation of Accountants. *IAASB Members.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW:<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb/iaasb-members>.

- International Auditing and Assurance Standards Board. *FactSheet.* [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IAASB/IAASB%20FactSheet.pdf>.

- International Federation of Accountants. *International Framework for Assurance Engagements,* s. 6.[on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/b003-2010-iaasb-handbook-framework.pdf>.

- Independent Regulatory Board for Auditors. *Guide for Registered Auditors. Access to Audit Working Papers,* s. 30. [on-line] [cit. 06-12-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.irba.co.za/index.php/component/docman/doc_download/845-guide-for-ras-access-to-audit-working-papers>.

- Risk Management. *Kaptivní pojištění – ekonomická krize je vhodná pro uvažování o kaptivě.* [on-line][cit. 05-07-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.risk-management.cz/index.php?clanek=99&cat2=1>.

- Epravo.cz. *Daňové ráje X – kaptivní pojišťovny.* [on-line][cit. 05-07-2014]. Dostupné z WWW: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danove-raje-x-kaptivni-pojistovny-19626.html>.

SEZNAM POUŽITÝCH PRÁVNÍCH A JINÝCH PŘEDPISŮ

- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)
- zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
- zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví
- zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky (kompetenční zákon)
- vyhláška č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- Důvodová zpráva k návrhu zákona o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., (vydán pod č. 254/2000 Sb.).
- Důvodová zpráva k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. II. Zvláštní část, § 24.
- Mezinárodní auditorské standardy ISA
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

SEZNAM ZKRATEK

NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., (nový) občanský zákoník
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
ISA	Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Auditing and Assurance Standards Board)
Komora	Komora auditorů České republiky
Rada	Rada pro veřejný dohled nad auditem
SOX	zákon Sarbanes – Oxley (Sarbanes – Oxley Act)

Název: Auditorská činnost

Klíčová slova: auditor, odpovědnost, mezinárodní auditorské standardy

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na právní aspekty činnosti auditorů, zejména v kontextu odpovědnosti auditorů za protiprávní jednání. Úvodem je stručně shrnuta historie auditu ve světě i v České republice, je rozebrán smysl a cíle auditu a popsán třístranný vztah mezi auditorem, vedením účetní jednotky a jejími vlastníky. Následuje rozbor typického průběhu ověřovací zakázky s upozorněním na riziková místa při přijetí zakázky a při uzavírání smlouvy o provedení auditu.

Pozornost je věnována hladině významnosti používané při auditu a slovnímu spojení věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky. Jsou zde rozlišeny jednotlivé druhy výroku auditora a také zmíněny nejrůznější omyly, jichž se dopouštějí nejen uživatelé účetních výkazů z řad laické veřejnosti, ale i odborníci ve vedení účetních jednotek podléhajících povinnému auditu.

Ve třech kapitolách věnovaných odpovědnosti auditora je postupně pojednáno o odpovědnosti občanskoprávní, disciplinární a o trestněprávních aspektech výkonu auditorské činnosti. U občanskoprávní odpovědnosti auditora se práce zaměřuje na povinnost náhrady škody způsobené nejen auditované účetní jednotce, ale také externím subjektům. Krátce je zmíněna i povinnost náhrady škody způsobené odbornou informací či radou. Rovněž je rozlišena odpovědnost statutárního auditora od odpovědnosti jeho zaměstnanců.

Kapitola o disciplinární odpovědnosti auditorů se věnuje regulatorním subjektům činným v oblasti auditu a nejčastěji identifikovaným nedostatkům v práci auditorů. Poslední kapitola se potom zabývá nejen trestnými činy, kterých se může dopustit sám auditor, ale také rolí auditora při odhalování trestné činnosti a související komplikace vznikající ze zákonem uložené povinné mlčenlivosti.

Diplomová práce kriticky hodnotí slabá místa současné právní úpravu auditorské činnosti, představovanou především zákonem o auditorech, a dívá se i do budoucna, na připravovanou novelu tohoto zákona, která byla předložena vládou poslanecké sněmovně v květnu 2014.

Title: Activities of certified auditors

Key words: auditor, liability, International Standards on Auditing

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on the legal aspects of activities of certified auditors, particularly in the context of auditors' liability. First, it briefly summarizes the history of auditing throughout the world and in the Czech Republic. It analyses the meaning and objectives of the statutory audit and explains the triangular relationship between the auditor, management of the entity and its owners. The description of a typical course of assurance engagement is accompanied by cautionary advice for intricate aspects of acceptance of an audit engagement and the preparation of engagement letter.

Attention is paid to materiality levels used during the statutory audit and to the expression that the financial statements give a true and fair view of the financial position of the entity. Different types of auditor's report are distinguished and a variety of errors frequently made not only by users of financial statements from the common public but also by experts participating in management of audited entities is mentioned as well.

The three chapters dealing with auditor's liability discuss the civil, disciplinary and criminal issues related to assurance activities. As regards auditors' civil liability the thesis focuses separately on the obligation to pay damages to the audited entity and to external subjects. The thesis also clearly differentiates between the liability of the statutory auditor and the liability of the auditor's employees.

The chapter on auditors' disciplinary liability concentrates on regulatory bodies active in the field of auditing and most often identified shortcomings in the work of auditors. The last chapter is concerned not only with the criminal acts that might be committed by auditors themselves, but also on the auditors' role in detecting crime and related setbacks arising from the legally imposed obligation of confidentiality.

The diploma thesis critically assesses the weaknesses of the current legal treatment of assurance engagements and other activities of certified auditors and looks towards the future, mainly commenting on the planned amendments, which were proposed by the government in May 2014.