

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Audit a návaznost na etické chování auditorů

Hana Radilová

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Hana Radilová

Hospodářská politika a správa

Název práce

Audit a návaznost na etické chování auditorů

Anglický název

Audit and Response to Ethical Behavior of Auditors

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je popsat průběh auditu s důrazem na dodržování etického kodexu vydaný Komorou auditorů České republiky. Dílčím cílem je seznámení s možnostmi obrany proti neetickému chování auditorů v průběhu auditu a možnostmi postihů dopadajících na samotné auditory zakotvené v české právní úpravě.

Metodika

Pro zpracování práce je třeba prostudovat odborné publikace a právní předpisy České republiky i vnitřní předpisy Komory auditorů České republiky. Poznatky z těchto zdrojů jsou rozděleny v práci do dvou částí, teoretické a praktické. V teoretické části je popsán vývoj a podstata auditu v právním prostředí České republiky a samotný postup auditorů při provádění auditu. V souvislosti s tím jsou popsány i možnosti sankcí vůči auditorům samotným, jenž jsou zakotveny v právním řádu České republiky. V praktické části jsou popsána vybraná pochybení auditorů proti účinnému etickému kodexu Komory auditorů České republiky. V souvislosti s tím jsou v práci zobrazeny i možnosti obrany proti uvedeným příkladům pochybení auditorů a zároveň je sestaven návrh postupu auditora při provádění auditu, jenž je v souladu s etickým kodexem.

Rozsah textové části

30 – 40 stran

Klíčová slova

Audit, auditor, auditorské standardy, etické chování, etický kodex, výrok auditora

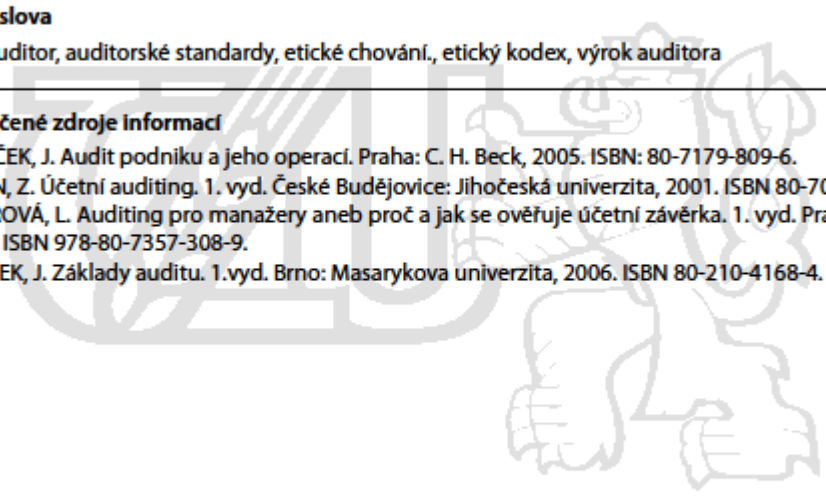
Doporučené zdroje informací

DVOŘÁČEK, J. Audit podniku a jeho operací. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN: 80-7179-809-6.

FLORIÁN, Z. Účetní auditing. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0.

MÜLLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007. ISBN 978-80-7357-308-9.

SEDLÁČEK, J. Základy auditu. 1.vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.



Vedoucí práce

Ing. Pavel Štáfek

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

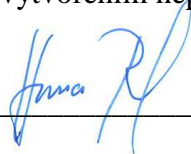
Děkan

V Praze dne 02. 02. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Audit a návaznost na etické chování auditorů" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 16. 3. 2015



Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pavlu Štáfkovi za vedení mé bakalářské práce, cenné rady a odborný dohled, který mi poskytl při vypracování této bakalářské práce. Dále bych ráda poděkovala všem respondentům a také mé rodině za podporu a tvorbu potřebného zázemí při studiu.

Audit a návaznost na etické chování auditorů

Audit and Responce to Ethical Behavior of Auditors

Souhrn

Audit je v dnešní době velmi často používané slovo. Jeho úkolem je kontrola a potvrzení správnosti. Cílem práce je popis průběhu auditu s důrazem na dodržování etického kodexu vydaného Komorou auditorů České republiky a názor pracovníků auditovaných jednotek na chování auditorů. V teoretické části je na základě prostudování odborných publikací, právních předpisů a zákonů popsán vývoj, podstata, význam a právní úprava auditu, etické chování a případné sankce a postihy. Praktická část navazuje na znalosti získané v teoretické části a pomocí dotazníkového šetření ověřuje chování auditorů. Ty jsou pak slovně a graficky vyhodnoceny, kde je zjištěno, zda se auditoři chovají v souladu s etickým kodexem. Na základě toho zjištění jsou pak stanoveny návrhy na úpravu etického kodexu, které by pomohly lépe nastítnit a definovat sporné situace, ke kterým může dojít.

Summary

Audit is nowadays often used word. Its task is to monitor and approve accuracy. The aim is to describe the course of the audit with an emphasis on compliance with the Code of Ethics issued by the Chamber of Auditors of the Czech Republic and the opinion of staff of the audited units on the behavior of auditors. The theoretical part is based on the study of scientific publications, legislation and laws described developments, the nature, scope and audit regulation, ethical behavior and the possible penalties and sanctions. The practical part builds on the knowledge gained in the theoretical part and through a questionnaire survey validates the behavior of auditors. These are then verbally and graphically evaluated where it is determined whether the auditors behave in accordance with the Code of Ethics. On the basis of the findings are then allocated to proposals to modify the code of ethics which would help to better define the outline and controversial situations that may occur.

Klíčová slova: Audit, auditor, auditorské standardy, etické chování, etický kodex, výrok auditora

Keywords: audit, auditor, auditing standards, ethical behavior, Code of Ethics, auditor's report

OBSAH

1	ÚVOD.....	4
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	6
2.1	Cíl práce.....	6
2.2	Metodika.....	6
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	7
3.1	Vývoj auditu.....	7
3.1.1	Vývoj auditu v České republice.....	8
3.2	Podstata a význam auditu.....	9
3.3	Legislativa.....	12
3.3.1	Zákonná úprava.....	12
3.3.2	Komora auditorů České republiky, Zákon o auditorech.....	14
3.3.3	Standardy.....	16
3.4	Etika a etické chování.....	17
3.4.1	Legislativa, Etický kodex.....	19
3.4.2	Etický kodex – část A.....	19
3.4.3	Etický kodex – část B.....	22
3.4.4	Etický kodex – část C.....	25
3.4.5	Etický kodex – Definice.....	25
3.4.6	Porušování pravidel, podvodné jednání.....	27
3.5	Sankce a postihy.....	30
4	VLASTNÍ PRÁCE.....	33
4.1	Obecná část dotazníku.....	34
4.1.1	Funkce ve společnosti.....	34
4.1.2	Zhodnocení poslední poskytnuté služby auditorem.....	35
4.1.3	Změna auditora ve společnosti.....	36
4.2	Praktická část dotazníku.....	36
4.2.1	Spolupracovník auditorů ve společnosti při auditu.....	36
4.2.2	Spolupráce a průběžné kontroly auditora v průběhu roku.....	37
4.2.3	Způsob komunikace při auditu.....	38
4.2.4	Délka auditu.....	38
4.2.5	Počet auditorů při auditu.....	39
4.2.6	Způsob předávání materiálů při auditu.....	40
4.2.7	Využití speciálního programu pro vyhodnocení dat.....	40
4.2.8	Existence Etického kodexu Komory auditorů České republiky.....	41
4.2.9	Názor na obsah etického kodexu.....	42
4.2.10	Názor na vlastnosti auditora.....	42
4.2.11	Názor na plnění principů.....	43
4.2.12	Ověření znalostí respondentů na sankce a postihy v etickém kodexu.....	44
4.2.13	Úzký vztah auditora s členem společnosti.....	45
4.2.14	Finanční podíl auditora ve společnosti.....	45
4.2.15	Adekvátní cena za auditorské služby.....	46
4.2.16	Doplňkové informace při uzavření smlouvy s auditorem.....	47
4.2.17	Materiální/nemateriální dary.....	47
4.2.18	Správa firemních aktiv.....	48
4.2.19	Poskytování dalších odborných služeb.....	49
4.2.20	Řešení sporné situace a přiklonění se k názoru vedení společnosti.....	50

4.2.21	Řešení sporné situace a důvěrný charakter informací	50
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ	53
6	ZÁVĚR	56
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	57
8	PŘÍLOHY	61

1 ÚVOD

Při jakémkoli kontaktu se sdělovacími prostředky, ať už se jedná o tištěná periodika nebo televizi, se poměrně často objevují informace o tom, že manažeři ve svých funkcích pochybili a je třeba provést audit a uvést vše tzv. „na pravou míru“. Výjimkou nejsou ani daleko větší titulky a informace v podobě pochybení přímo auditorských společností. O tom, že tato pochybení nejsou v řádu stovek korun, asi není třeba hovořit. Jistě každého po tomto zjištění napadá, jak je možné, že se tato situace vůbec mohla stát. Jak to, že se na to nepřišlo dříve a vznikly tak velké škody? Jak je možné, že vůbec někdo přistoupí na „daňovou optimalizaci“¹ chyby, aniž by ji raději ohlásil a měl čisté svědomí?

Audit je v dnešní době velmi skloňované slovo, ale bohužel málokdo ví, co se za tímto termínem skutečně skrývá. Společnost by se dala rozdělit na dvě skupiny lidí – přímé a nepřímé účastníky auditu. Přímými účastníky auditu jsou samotní auditoři, nebo pracovníci auditované jednotky. Pro tuto skupinu účastníků představuje audit systematickou práci, kontrolu, studování podkladů, směrnic a přípravu tak, aby bylo vše dle předpisů a splňovalo veškeré zákonné náležitosti. Nepřímými účastníky auditu se dají nazvat ti, kteří se na vlastním auditu přímo nepodílí a výsledek auditu jim slouží k informačním účelům jako např. obchodní partneři, bankovní a veřejné instituce. Úkolem auditu je, aby během několika málo dní, kdy je prováděn, byla vydána pozitivní zpráva o správnosti. Kladné vyjádření auditu je cíl každé společnosti, neboť je to i vizitka společnosti pro obchodní partnery a úřady.

Ovšem přímo samotná kontrola auditorů, která se koná v řádech několika dnů u menších společností a v řádech týdnů u větších společností, nemůže obsáhnout veškeré skutečnosti a informace, které se v dané společnosti za celý rok udály. Zjednodušeně řečeno se jedná o jakousi „namátkovou“ kontrolu správnosti. Ale i tato kontrola dokáže mnohé zjistit, pokud auditor ví, na co se má podle typu společnosti soustředit a co kontrolovat.

¹činnost, kdy klient na základě rad auditorských společností (zpravidla se jedná o auditorské společnosti z Velké čtyřky) ušetří na daních v rámci nalezení skulin v zákonech

Proto existují různé typy auditů podle zaměření jako např. audit jakosti, finanční, ekologický, interní atd. Při hodnocení společnosti také hraje roli zkušenost auditora přímo v dané oblasti a velikost auditorské firmy. Zde většinou platí, že větší auditorské firmy mají větší zkušenosti s různými obory a auditoři se přímo specializují na určitou část daného oboru a mohou tak fundovaněji říci, zda je vše v souladu s právními předpisy. Další „výhodou“ velké auditorské firmy je její jméno, které je vystavěno na základě historie sahající několik desítek let do minulosti a také je určitou zárukou kvality. Zní lépe, vydá-li výrok auditorská firma z tzv. „Velké čtyřky“² než auditorská firma z malého města.

Při provádění auditu se stane, že auditor najde chybu. Jsou různé druhy chyb. Existují chyby, které mohou být odstraněny poměrně bez problémů a pak jsou ale chyby zásadní. Auditor by měl na chybu upozornit, ale stává se, že tak neučiní. Je to z důvodu obavy ztráty mnohdy lukrativního zákazníka, ale také ze stran auditovaných společností, které nechtějí dát najevo chyby. Tímto způsobem začíná bludný kruh, který končí odhalením mnohamilionových podvodů s palcovými titulky. Takovýmto chováním auditor porušuje etický kodex. Při odhalení takového jednání mu hrozí trestní postih a vyloučení z Komory auditorů.

Nic není černobílé a je otázkou svědomí každého auditora, jak bude jednat při provádění auditů u tak prestižního povolání, jakým auditor je. To je také jedním z hlavních důvodů výběru tématu bakalářské práce. Další a neméně důležitým důvodem jsou různé články, zprávy o auditu a s tím spojených problémech, kdy se pojem „audit“ stává jakousi bublinou, pod kterou si každý představí rozdílné činnosti. Přitom právě pochopení jeho průběhu může usnadnit přípravu a může pomoci se dobře připravit a předejít tak morálním dilematům v případě, že je nalezena chyba a je třeba ji řešit.

² „Velká čtyřka“ je celosvětové označení pro čtyři největší poradenské firmy - PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte a Ernst & Young, které mají dominantní postavení na světovém trhu auditorských a poradenských služeb.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je provedení popisu průběhu auditu s důrazem na dodržování etického kodexu vydaného Komorou auditorů České republiky. Je zde zobrazen názor pracovníků auditovaných jednotek na chování auditorů a zda je dle jejich názoru správným způsobem uplatňován etický kodex v praxi. Pro splnění cíle je třeba stanovit několik dílčích cílů, jejichž úkolem je seznámení se správným chováním, které definuje etický kodex Komory auditorů České republiky. Dalším dílčím cílem je zobrazení možností postihů dopadajících na samotné auditory zakotvené v české právní úpravě.

2.2 Metodika

K dosažení stanoveného cíle bakalářské práce je třeba prostudovat odborné publikace, články, právní předpisy a zákony. Na základě těchto informací je práce rozdělena do dvou hlavních částí, a to části teoretické a praktické. V závěru práce následuje zhodnocení a shrnutí nejdůležitějších poznatků.

V teoretické části je popsán vývoj auditu, podstata, význam, právní úprava, standardy, etické chování, jeho legislativa a možnosti nápravy neetického chování. Tím je splněn dílčí cíl práce a sestaven teoretický základ potřebný k sestavení praktické části práce. Následně proběhl sběr dat nutných pro sestavení praktické části, a to na základě dotazníku, podle kterého proběhlo šetření ve společnostech, které mají auditovanou účetní závěrku. Otázky jsou kladeny přehledně, strukturovaně a na základě již získaných teoretických znalostí ověřují v praxi chování auditorů v daných situacích. Po sběru dat následuje přímé vyhodnocení získaných údajů a je proveden závěr celé práce.

V práci jsou pro větší přehlednost použity tabulky, grafy a další soubory tak, aby utvářely lepší představu o dané problematice. Celý text je řazen do jednotlivých kapitol a subkapitol, aby vše na sebe logicky navazovalo. Pro zpracování jsou použity programy MS Word, MS Excel

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

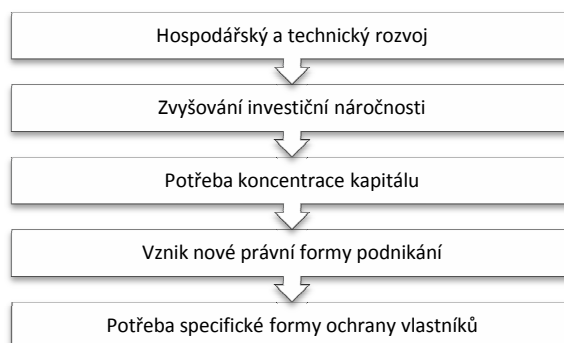
Úkolem první části této kapitoly je seznámení se s auditem, jeho podstatou, významem a legislativní úpravou. Druhá část se pak věnuje již přímo etice, její právní úpravě a také možným postihům a sankcím.

3.1 Vývoj auditu

První počátky o kontrolu hospodaření a výkazů se nalézají již ve starém Egyptě. Zde správnost příjmů potvrzovali dva úředníci. Obdobně postupovali Římané již ve 3. st. př. n. l. a to formou zástupců tzv. kvestorů. Tito kvestoři kontrolovali účetnictví všech římských provincií a následně pak o výsledcích informovali na shromážděních. Odtud pravděpodobně plyne i slovo audit, které pochází z latinského „audire“ neboli poslouchat (Sedláček, 2006, s. 10). Vývoj pokračoval i ve středověku, a to obzvláště ve Velké Británii, kde se principy auditu dále rozvíjely. Hlavě státu podléhali vysocí úředníci, kteří byli přímo auditory. Jejich náplní práce byla kontrola účtů, které předložili jiní, nižší úředníci, kteří v jednotlivých hrabstvích vykonávali dozorčí a správní funkce (Florián, 2001, s. 5).

Nejvýraznější posun a vývoj můžeme nalézt v posledních stoletích (Sedláček, 2006, s. 10). Milníkem, kdy se dá hovořit o začátku formování auditu, je období průmyslové revoluce. V této době vznikala řada prvních společností a s tím přišel i požadavek na jednotné uspořádání pohledu na sestavení hospodářských výsledků pro tzv. audity akcionářů. Úkolem vybraných akcionářů v té době bylo pouhé porovnávání a přiřazování finančních položek a konstatování, zda jsou veškeré doklady „pravdivé a bezchybné“. S těmito změnami přicházel i vývoj auditu samotného, který šel ruku v ruce s okolními změnami a nároky, které jsou popsány v Tabulce č. 1 (Florián, 2001, s. 5).

Tabulka č. 1: Faktory ovlivňující vznik auditu



Zdroj: Sedláček J., *Základy auditu*, 2003 (str. 10)

3.1.1 Vývoj auditu v České republice

V České republice souvisí nejvýraznější posun a vznik auditorské profese s rokem 1989 a transformací ekonomiky (Sedláček, 2006, s. 13). To ale neznamená, že by v České republice před rokem 1989 neexistovala kontrola účetních závěrek. Ve státních podnicích kontrolovali závěrky revizoři, kteří byli jmenováni ministerstvem, pod jehož správu daný podnik patřil. Poměrně často se stávalo, že tyto kontrolní činnosti prováděly podniky navzájem a kontroly byly spíše formálnějšího charakteru. Předmětem kontroly byla vazba účetních údajů v účetní závěrce s konečnými zůstatky účtů, náležitosti účetních výkazů a dodržování účetních a daňových předpisů.

První zmínku o auditorech přináší zákon č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. Podniky, které spadaly do této kategorie, musely být ověřeny poprvé za rok 1989 dvěma nezávislými znalci – ověřovateli. Tito ověřovatelé byli jmenováni Ministerstvem financí na základě přezkoušení z účetnictví. V roce 1989 byla vydána Vyhláška Federálního ministerstva financí (dále jen FMF) č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech), kde byla ustavena profese auditorů. Tím vzniká i první profesní organizace Unie auditorů, která se v roce 1992 mění v Komoru auditorů ČR na základě zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky.

Mezitím proběhly novelizace, které měly za úkol přizpůsobit zákony tak, aby byl v souladu s požadavky Evropské unie a jejími harmonizačními procesy (Müllerová, 2007, s. 20).

3.2 Podstata a význam auditu

Existují dva pohledy na pojem audit, a to užší a širší. V širším (obecném) pojetí je audit prostředkem ujištění o kvalitě. Jde o situaci, kdy proti sobě stojí dvě osoby, z nichž jedna osoba má pochybnosti o té druhé. Cílem auditu je proto ověření nezávislou osobou, která má pro danou činnost příslušné předpoklady o tom, že je vše dle norem.

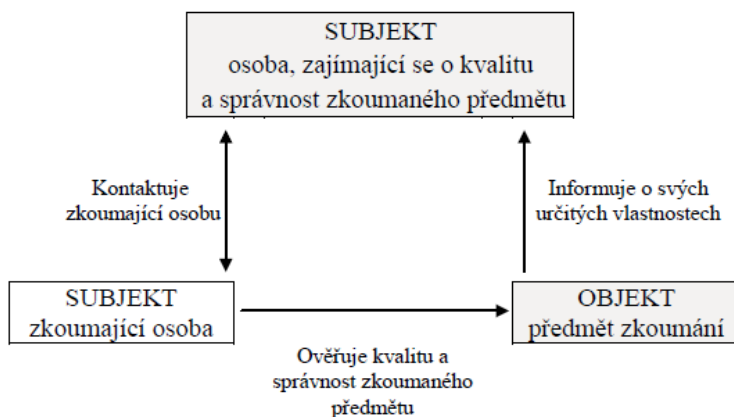
Audit je součástí společensko-ekonomické reality, v podobě společenské (sociální) kontroly, uskutečňované v systému rozdělování společenského bohatství. Přispívá tak k zajišťování kontroly poskytovatelů kapitálu (investorů) nad jeho správci (manažery). Jeho význam pak závisí na charakteru ekonomického prostředí, v němž se realizuje (Sedláček, 2006, s. 20).

Druhé, užší pojetí říká, že předmětem zkoumání je účetnictví, účetní závěrka a výroční zpráva. Je to na základě toho, že účetnictví je základním zdrojem informací týkajících se hospodaření podnikatelských subjektů (Sedláček, 2006, s. 20).

Auditor ověřuje, zda údaje uvedené v účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a zda výroční zpráva (konsolidovaná výroční zpráva) je v souladu s účetní závěrkou (konsolidovanou účetní závěrkou) (Sedláček, 2006, s. 21).

Z obou pojetí je jasné, že audit spočívá v kontrole a zkoumání skutečností mezi třemi subjekty, jak znázorňuje Obrázek č. 1.

Obrázek č. 1: Vztah mezi subjekty auditu



Zdroj: Sedláček J., *Základy auditu*, 2003 (str. 20)

Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný (www.kacr.cz).

Jsou-li brány do úvahy uvedené definice auditu, vyplýne z nich i základní cíl auditu, kterým je zvýšení věrohodnosti účetních informací společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Jako odvozený cíl je považováno morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů. S tím souvisí i další poradenská funkce, která vede ke zkvalitňování účetního systému (Florián, 2001, s. 6).

Většinou je audit spojen s kontrolou účetních výkazů, ale existují různé druhy auditu v závislosti na zaměření (Müllerová, 2007, s. 9):

- audit účetní závěrky,
- interní (vnitřní audit),
- forenzní audit,
- audit jakosti/kvality,

- ekologický audit,
- počítačový audit.

Audit účetní závěrky se zaměřuje na individuální nebo konsolidované účetní závěrky. Je prováděn nezávislým externím auditorem na objednávku buď vlastníků účetní jednotky nebo vlastníků skupiny podniků. Auditorem může být jednotlivec nebo auditorská společnost, která poskytuje auditorské služby prostřednictvím svých zaměstnanců. Cílem auditu účetní závěrky je zvýšit věrohodnost účetních závěrek.

Interní (vnitřní) audit se zabývá ekonomickými procesy a jevy uvnitř účetních jednotek. Provádí ho interní auditor, který je většinou zaměstnancem společnosti. Tento interní auditor je nezávislý na managementu podniku. U velkých společností pak může být interním auditorem i oddělení s několika zaměstnanci. Interní audit vychází z externího, avšak jeho historie se datuje pouze od 30. let 20. století. Zprvu sloužil pouze jako kontrola procesů v podniku, později se jejich činnost zaměřila na zajištění a podporování efektivnosti řízení.

Forezní audit se zaměřuje proti hospodářské kriminalitě a to s cílem odhalení trestného nebo jinak protizákonného jednání jak jednotlivců, tak skupin. Nepůsobí zde jen auditorské firmy, ale třeba i detektivní kanceláře, poradenské firmy a advokátní kanceláře.

Audit jakosti/kvality má za úkol prověřit kvalitu výkonů podniku. Může se zaměřit pouze na finální výrobky, kdy je na základě splnění podmínek a kvalifikačních norem udělen certifikát, který je zpravidla uveden na obalu výrobku, nebo na celý systém řízení podniku. Výsledkem tohoto auditu je pak udělení certifikátu v rámci norem ISO. Smyslem auditu jakosti je zvýšení kvality jak výrobků, ale také konkurenceschopnosti na trhu.

Ekologický audit souvisí s ochranou životního prostředí. V současné době nachází největší využití v chemickém průmyslu a v oblasti provozu jaderných elektráren. V poslední době nabývá význam také tzv. „environmentální účetnictví“, které sleduje a vykazuje účetní informace, které souvisejí s životním prostředím.

Počítačový audit souvisí s rozvojem informačních technologií, kdy se prověřují a kontrolují integrované informační systémy v podniku. Součástí této kontroly je i kontrola způsobu ochrany těchto systémů. Kontrolou prochází nejen software (programy) a hardware (prostředky výpočetní techniky), ale i způsob zabezpečení dat v nenadálých situacích jako jsou např. různé poruchy, výpadky elektrické energie. V souvislosti s účetním auditem nabývá počítačový audit na velkém významu, protože je velmi důležité zajistit přenos a průkaznost účetních záznamů.

3.3 Legislativa

Výsledky práce auditora neslouží jen pro potřeby dané společnosti, ale mají i informativní charakter o stavu společnosti pro obchodní partnery a veřejné instituce v okolí podniku. Dalším důležitým faktorem jsou nedostatečné znalosti konečných příjemců. Profese auditora klade totiž značné požadavky jak na vzdělání a teoretické znalosti dané problematiky, tak na praktické zkušenosti auditora. Proto spoléhají na výrok auditora. Aby bylo zamezeno chybám a různým postupům při hodnocení, je třeba zajistit právní úpravu. Ta v České republice vymezuje subjekty a podmínky povinného auditu a i samotný audit (Sedláček, 2006, s. 22). Skládá se ze zákonných norem a auditorských směrnic, jak je uvedeno v Tabulce č. 2 (Florián, 2001, s. 11).

Tabulka č. 2: Legislativní rámec pro výkon auditu v České republice

Zákonné normy	Normy stanovující povinnost ověřovat účetní závěrku obchodních společností	Občanský zákoník č. 89/2012 – účinnost od 1. 1. 2014 Zákon č.90/2012 o obchodních korporacích – účinnost od 1. 1. 2014 Zákon č. 563/91 Sb., zákon o účetnictví
	Normy upravující vlastní provádění auditu	Zákon č.254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky
Auditorské směrnice	Auditorské směrnice č. 1 - 53	

Zdroj: Florián Z., Účetní auditing, 2001 (str. 11)

3.3.1 Zákonná úprava

Obchodní zákoník byl s účinností od 1. 1. 2014 nahrazen novým občanským zákoníkem č. 89/2012 a zákonem o obchodních korporacích č.90/2012. Podle §39 obchodního

zákoníku s účinností do 31. 12. 2013 byla povinnost ověřovat účetní závěrku a výroční zprávu auditorem podle zvláštního předpisu pro obchodní společnosti a družstva. Pro ostatní obchodní společnosti byla tato povinnost na základě zvláštního zákona. Při provádění auditu byl podnikatel povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní písemnosti. Náklady spojené s auditorskou činností nesl ten, jehož účetní závěrka se ověřovala. V zákoně o obchodních korporacích s účinností od 1. 1. 2014 podobná definice není obsažena. Od roku 2014 však toto neplatí. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích neuvádějí žádné podmínky týkající se auditu nebo ověřování účetní závěrky auditorem.

Zákon o účetnictví v § 20 pak definuje podmínky, za kterých je povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Jsou zde definovány tři podmínky:

- aktiva větší než 40.000.000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu více než 80.000.000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Pro akciové společnosti se ověřují účetní závěrky v případě, že překročily nebo dosáhly na alespoň jedno ze tří uvedených kritérií. U obchodních společností a družstev jsou pak podmínkou dosažení nebo překročení alespoň dvou ze tří kritérií.

Nově s účinností od 1. 1. 2014 jsou obchodní společnosti a družstva v občanském zákoníku definovány jako „obchodní korporace“, podmínky se však nemění. Zde je upravena povinnost ověření účetní závěrky pro svěřenecké fondy, kde je podmínkou dosažení alespoň jednoho výše uvedeného kritéria.

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají dále i společnosti zakládané na základě jiných právních předpisů (viz Tabulka č. 3).

Tabulka č. 3: Ověření účetní závěrky podle speciálních zákonů

Společnost/instituce	Zákon
pojišťovny	Zákon č. 185/1991 Sb. o pojišťovnictví
politické strany	Zákon č. 424/1991 Sb. o sdružování v politických stranách a v politických hnutích
banky a spořitelny	Zákon č. 21/1992 Sb. o bankách
obce v případě, že jejich hospodaření nebylo přezkoumáno příslušným okresním úřadem	Zákon č. 367/90 Sb. o obcích
státní podniky	Zákon č. 111/1990 Sb. o státním podniku
investiční společnosti a investiční fondy	Zákon č. 240/92 Sb. o investičních společnostech a investičních fondech
emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů	Zákon č. 600/92 Sb. o cenných papírech
Česká národní banka a další organizace, pokud povinnost auditované závěrky stanoví zákon	Zákon č. 6/93 Sb. o ČNB

Zdroj: Florián, 2001 (str. 12), vlastní zpracování

3.3.2 Komora auditorů České republiky, Zákon o auditorech

Zákon o auditorech se skládá z 10 hlav, které upravují jednotlivé pasáže týkající se definic auditu až po vykonávání profese auditora, práva a povinnosti. V tabulce č. 4 je uveden přehled jednotlivých řešených témat.

Tabulka č. 4: Přehled obsahu Zákona o auditorech

Hlava	Upravuje
I	úvodní ustanovení - definice auditorských služeb, auditorské služby, auditor
II	výkon auditorské činnosti, zápis auditora do seznamu auditorů, podmínky pro zapsání auditorské společnosti do seznamu auditorských společností, seznam auditorů, seznam auditorských společností, auditorská zkouška, zkušební komise, práva a povinnosti auditora
III	kárná opatření a kárné řízení
IV	asistent auditora
V	Komora a její orgány
VI	veřejný dohled - rada a její činnost, působnost, orgány
VII	spolupráce s orgány dohledu v ostatních členských státech
VIII	zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu
IX	auditoři ze třetích zemí a spolupráce s příslušnými orgány třetích zemí
X	společná, přechodná a zrušovací ustanovení

Zdroj: zpracováno dle Zákona o auditorech č. 93/2009 Sb.

Komora auditorů České republiky (dále jen KAČR) je samosprávná organizace, která je zřízena zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice. V roce 1993 je založena Komora a její působnost je upravena od 14. 4. 2009 Zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. Zákon uvádí, že povinné audity účetních závěrek mohou provádět pouze auditoři, kteří mají oprávnění a jsou zapsaní v seznamu auditorů a auditorských společností, který vede KAČR (www.kacr.cz).

Mezi nejvýznamnější funkce, které Komora provádí, patří (www.kacr.cz):

- vedení seznamu auditorů a seznamu auditorských společností,
- zveřejňování seznamů auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech Komory, rozhodování o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- evidence asistentů auditora,
- organizování auditorských zkoušek a rozdílových auditorských zkoušek, vydávání auditorského oprávnění, kontrola provádění auditorské činnosti,
- vydávání národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydávání vnitřních předpisů Komory,
- rozhodování o kárných opatřeních,
- organizace vzdělávacích akcí v rámci přípravy ke zkoušce auditorů, zajišťování nabídky kontinuálního profesního vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydávání časopisu Auditor a odborné příručky pro auditory,
- spolupráce s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- člen Národní účetní rady a mezinárodních profesních organizací.

KAČR má také své orgány, k nimž patří (www.kacr.cz):

- sněm,
- výkonný výbor,
- dozorčí komise,
- kárná komise.

Sněm je nevyšším orgánem Komory. Všichni statutární auditoři, kteří jsou zapsaní v seznamu Komory, mají právo se sněmu účastnit. Je svoláván nejméně jednou za dva roky. Volí členy orgánů, tj. členy Výkonného výboru, Dozorčí a Kárné komise.

Výkonný výbor je nejvyšší výkonný orgán Komory. Má 14 členů a řídí Komoru v období mezi sněmy. Jeho pravomoci jsou stanoveny zákonem o auditorech, usnesením sněmu a ostatními vnitřními předpisy. Výkonný výbor volí ze svých řad prezidenta, jenž je současně i statutárním zástupcem Komory.

Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory. Má 11 členů a řídí se dozorčím řádem Komory. Jejím úkolem je kontrola kvality činnosti auditorů, dodržování zákona o auditorech, vnitřních předpisů Komory a dalších právních předpisů.

Kárná komise provádí kárná řízení podle kárného řádu Komory. Má 7 členů a je oprávněna ukládat kárná opatření v souladu se zákonem o auditorech.

3.3.3 Standardy

Standardy (směrnice) pro provádění auditu jsou zpracovány podle mezinárodních standardů, které vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC)³. Tyto standardy jsou upravené v souladu se zákony, které upravují vedení účetnictví a provádění auditu v České republice. Jsou ovšem velmi obecné a nemohou vyhovět veškerým potřebám auditorů. Proto existují ve vyspělých auditorských firmách vlastní a mnohdy velmi podrobné metodické manuály, které jsou aktualizovány. Postupuje-li se podle těchto manuálů, je zaručen jak žádoucí rozsah, tak i hloubka provedení auditorských prací a srovnatelnost všech auditů, které daná auditorská firma uskutečnila ve všech účetních jednotkách za daný rok (Florián, 2001, s. 16).

Standardy se dělí do několika skupin podle nadřazenosti jednotlivých druhů. Výborem pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB)⁴ je vydán Etický kodex IFAC jako nadřazená

³IAFC - International Federation of Accountants Committee

⁴IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

norma a standardy pro řízení kvality (ISQC)⁵, které se uplatňují u služeb, které spadají do rozsahu zakázkových standardů. Tyto zakázkové standardy jsou:

- Mezinárodní auditorské standardy (ISA)⁶,
- Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)⁷,
- Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)⁸,
- Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)⁹.

Tyto standardy jsou pro větší přehled uvedeny v příloze včetně jejich rozdělení.

3.4 Etika a etické chování

Pojem „etika“ se vyskytuje již ve starověku. Největší rozmach přichází v době starého Řecka a především u filozofů jako Platon, Sokrates, Aristoteles. Platonova etika je spojena s vyšším dobrem a tím, že vyšší dobro je nadřazeno všemu jako nejvyšší cíl. Dalším filozofem je Sokrates. Jeho myšlenky byly sepsány jeho současníky nebo jeho žáky. On sám za svého života žádné dílo nevydal. Jeho hlavní myšlenkou je předpoklad ctnosti a mravnosti vědění. Tedy to, že pokud člověk ví, co je dobré, udělá to. Aristoteles, jako zakladatel etiky, přibližně v roce 335 př. n. l. založil v Athénách filozofickou školu, která se jmenovala Lykeion. Je autorem formální logiky, která byla předpokladem vědecké a filosofické činnosti. Jeho etika je definována jako etika rozumného středu a života v souladu s určitými všelidskými hodnotami. Dále je autorem spisu Etika Níkomachova, která obsahuje 10 knih pojednávajících o štěstí, ctnosti, svobodě, vůli, morálních schopnostech, spravedlnosti, rozumu, přátelství a rozjímavém životě. V průběhu staletí se pohled na etiku v souvislosti s filozofií stále měnil. Evropská etika je nejvíce ovlivněna etikou starého Řecka a Říma (www.antika.cz).

Pojem „etika“ se odvozuje od řeckého slova „ethos“, které v překladu znamená „obvyklé místo pobytu“. V přeneseném významu jde pak o „zvyk, obyčej, tradice“ a v konečném významu pak mravy. Etikou se pak tedy rozumí sociálně zděděná norma, která může

⁵ISQC – International Standard on Quality Control

⁶ISA – International Standards on Auditing

⁷ISRE – International Standard on Review Engagements

⁸ISAE – International Standard on Assurance Engagements

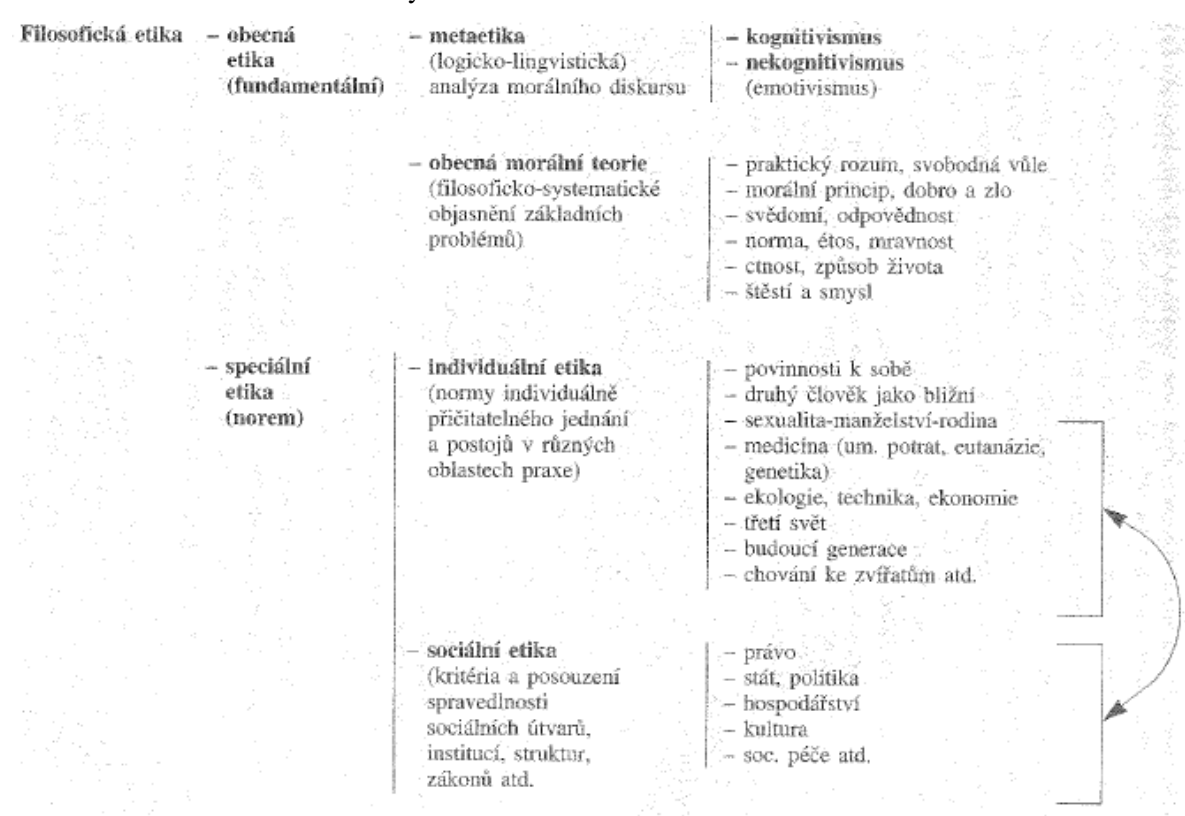
⁹ISRS – International Safety Rating System

podmiňovat chování člověka. Etika je souhrn pravidel na chování, které oddělují dobré od zlého a špatného od nešpatného. Dobro je vědomé jednání odpovídající mravním zákonům.

Morálka pochází z latinského slova „moralitas“, znamenající správné chování. Jde tedy o představu správného jednání ve společnosti, která není vynutitelná právní mocí jako například zákony. Z toho vyplývá, že i její porušení se nedá soudně vymáhat a není sankcionováno. Synonymem morálky je používána i mravnost, pocházející z latinského „mos“, „moris“, znamenající mrav (Anzenbacher, 1992, s. 17).

Etika se člení do skupin, které jsou znázorněny v Obrázku č. 2.

Obrázek č. 2: Schéma dělení etiky



Zdroj: Anzenbacher A., Úvod do etiky, 1992 (str. 242)

Profesionální etika je pak podmnožinou aplikované etiky (Sedláček, 2006, s. 41). Ta se v současné době nejčastěji používá pro charakteristiku ideálního jednání v určité společenské skupině a pro stanovení jejích hodnotových principů.

3.4.1 Legislativa, Etický kodex

Profesní etiku upravuje Komora auditorů České republiky (dále KAČR), a to Etickým kodexem Komory auditorů České republiky (dále jen Kodex). Ten bych schválen radou KAČR dne 4. 9. 1995, který byl 4. 10. 1999 novelizován s účinností od 1. 1. 2000.

Kodex se skládá z předmluvy, částí A, B, C a definic. Každá část Kodexu se jednotlivě věnuje daným tématům a podrobněji definuje dané situace. Část A se věnuje základním principům etického chování a stanovuje koncepční rámec, který auditor musí dodržovat, identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, vyhodnocení významnosti těchto hrozeb a přijímání bezpečnostních prvků, které jsou nezbytné k eliminaci nebo snížení hrozeb. Část B a C pak stanovuje konkrétní situace, jakým způsobem používat koncepční rámec. V příloze je uveden celý obsah Kodexu včetně řešených sekcí.

3.4.2 Etický kodex – část A

Část A se skládá ze 6 sekcí. První sekce Úvod a základní principy se věnuje obecným definicím a úvodu do dané problematiky. Mezi základními principy je jmenována:

- *integrita* – upřímnost a čestnost ve všech odborných a obchodních vztazích,
- *objektivita* – zaujatost, střet zájmů nebo nepřipustný vliv jiných stran nesmí převážet na profesním a odborném uvažování,
- *odborná způsobilost a řádná péče* – kvůli poskytování vysoce kvalifikované odborné služby klientovi je třeba udržovat odborné znalosti a dovednosti,
- *důvěrný charakter informací* – zachování mlčenlivosti o získaných informacích v rámci profesních a obchodních vztahů, tzn. nesdělovat informace třetí osobám bez oprávnění,
- *profesionální jednání* – dodržování příslušných zákonů, vyhlášek a vyhýbání se jakémukoliv jednání, které diskredituje auditorskou profesi.

Podrobněji jsou tyto základní principy dále popsány v sekci 110 – 150. Etický kodex vytváří koncepční rámec, protože není možné popsat všechny situace, které mohou nastat.

Záleží potom na auditorovi, aby identifikoval, vyhodnotil a vyřešil případy, kde je ohroženo dodržování základních principů. Poté zajistí odpovídající zabezpečovací prvky. Je třeba zdůraznit, že auditor při tomto rozhodování musí použít odborný úsudek.

Dalším řešeným tématem jsou hrozby a zabezpečovací prvky. Hrozby mohou vzniknout řadou souvislostí a událostí. Pokud tyto souvislosti nebo okolnosti vedou v důsledku ke vzniku hrozby, může být tato hrozba vnímána jako ohrožující dodržování základních principů. Ohrožen může být jeden, ale i více základních principů. Hrozby dělíme do následujících kategorií:

- *hrozba vlastní zainteresovanosti* – ovlivnění úsudku a chování auditora na základě finančního nebo jiného podílu u klienta,
- *hrozba prověrky po sobě samém* – nesprávné vyhodnocení předchozího závěru nebo služby, která byla poskytnuta auditorem/účetním znalcem nebo jinou osobou ze stejné firmy nebo organizace a použití tohoto závěru při poskytování současných služeb,
- *hrozba protekčního vztahu* – podporování stanoviska klienta nebo zaměstnavatele do takové míry, že bude zpochybněna objektivita,
- *hrozba spřízněnosti* – přílišné naklonění zájmům zúčastněných a výsledkům jejich práce v důsledku dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem,
- *hrozba vydíratelnosti* – odrazení skutečnými nebo naznačovanými hrozbami, pokusy o nátlak.

Zabezpečovací prvky jsou naopak postupy nebo opatření, které mohou eliminovat nebo snížit hrozby na přijatelnou úroveň. Dělí se na dvě základní skupiny, které se ještě dělí:

- *zabezpečovací prvky vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány,*
 - požadavky na vzdělání, profesní přípravu a zkušenosti při vstupu do profese,
 - požadavky na trvalý profesní rozvoj,
 - požadavky a pravidla na správu a řízení,
 - profesní standardy,

- sledování uplatňování zabezpečovacích prvků,
- externí kontrola vydaných zpráv, hlášení, stanovisek nebo informací poskytnutých auditorem,
- *zabezpečovací prvky v rámci pracovního prostředí.*

Podrobněji jsou pak ještě hrozby a zabezpečovací prvky rozvedeny v části B a C Kodexu, a to jak z pohledu pro auditory, tak pro účetní znalce.

Auditor/účetní znalec může být vyzván k vyřešení konfliktu v dodržování základních principů. Při formální nebo neformálním procesu řešení konfliktu jsou důležité následující faktory:

- relevantní zkušenosti,
- o jaký druh etického problému se jedná,
- základní principy vztahující se k danému problému,
- stávající interní postupy,
- alternativní možnosti řešení.

Tyto faktory je třeba hodnotit buď jednotlivě, nebo v kontextu a auditor/účetní znalec musí zvážit všechny dopady možných postupů. Pokud nejde konflikt vyřešit, může auditor/účetní znalec konzultovat celou záležitost s příslušnými osobami ve firmě nebo zaměstnávající organizací. Je důležité a také v zájmu auditora/účetního znalce dokumentovat problém, detaily a postupy. V případě, že není možné vyřešit problém, může auditor/účetní znalec požádat o radu příslušný profesní orgán nebo právního poradce. Projednává-li daný problém auditor/účetní znalec u profesního orgánu na anonymní bázi, nebo s právním zástupcem, který musí zachovávat mlčenlivost, není porušen základní princip důvěrného charakteru informací. Pokud se vyčerpají všechny možnosti řešení a problém zůstává nevyřešen, musí se auditor/účetní znalec od tohoto problému distancovat a učinit závěr, zda je za dané situace vhodné či nevhodné dále pokračovat na splnění zakázky.

3.4.3 Etický kodex – část B

Část B se podrobně věnuje auditorům. Sekce úvod říká, že je zde podrobněji popsán a rozveden koncepční rámec z části A, tedy hrozby a zabezpečovací prvky.

Následující sekce se věnuje získávání zakázek. Před uzavření nové smlouvy s klientem se musí auditor ujistit, zda nebude vytvořena hrozba na dodržení základních principů. Dodržování těchto principů může být např. zapojení klienta do nezákonných aktivit (praní špinavých peněz), nečestnost nebo pochybné způsoby vykazování. Auditor musí vyhodnotit závažnost hrozeb a v případě potřeby přijmout zabezpečovací prvky tak, aby hrozby byly eliminovány nebo sníženy na přijatelnou úroveň. Doporučuje se i pravidelné přezkoumání rozhodnutí o přijetí u klientů s opakujícími se zakázkami. Auditor má povinnost poskytovat pouze takové služby, k nimž je způsobilý. Při změně auditora – nahrazení jiného auditora, nebo účasti ve výběrovém řízení na zakázku, kterou v současné době provádí jiný auditor, musí být vyhodnoceny odborné případně jiné důvody, které by ohrozily přijetí zakázky. Auditor musí vyhodnotit všechny hrozby, i když by to mělo znamenat nutnou přímou komunikaci se stávajícím auditorem za účelem zjistit všechny skutečnosti a okolnosti.

Auditor může být požádán o provedení doplňující práce stávajícího auditora. Tato situace může vést k ohrožení principu odborné způsobilosti a řádné péče, která může nastat např. z nedostatku nebo neúplnosti informací. To vše musí být vyhodnoceno a případně musejí být přijata taková opatření, aby byla hrozba eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň. Auditor má povinnost mlčenlivosti a projednávání záležitostí klienta s navrhovaným auditorem může být uskutečněno za předpokladu obdržení souhlasu klienta, nebo právních a etických předpisů, které se týkají sdělení nebo zveřejnění informací. Souhlas klienta je nejlépe v písemné formě.

Sekce konflikt zájmů říká, že auditor musí podniknout takové kroky, aby identifikoval okolnosti vedoucí k možnému konfliktu zájmu. Takové okolnosti mohou vést k ohrožení dodržování principů. I zde platí to, že auditor musí vyhodnotit hrozby a použít takové zabezpečovací prvky vedoucí k eliminaci nebo snížení hrozby na přijatelnou úroveň.

Ohrožuje-li konflikt zájmů jeden nebo více základních principů včetně objektivit, důvěrného charakteru informací a profesionálního jednání a není možné toto ohrožení eliminovat případně snížit na přijatelnou úroveň, nesmí auditor danou zakázku přijmout, a pokud je taková zakázka, kde tento konflikt existuje, musí odstoupit.

V případě situace o poskytnutí alternativního stanoviska k aplikaci účetních či auditních standardů, ale i standardů pro výkaznictví či dalších jiných standardů ze strany společnosti nebo subjektu, který není stávajícím klientem, může vést k ohrožení dodržení principů. Je-li auditor o toto požádán, musí opět vyhodnotit hrozby a případně použít zabezpečovací prvky. Nedovolí-li společnost nebo subjekt, který požaduje alternativní stanovisko, komunikaci se stávajícím auditorem, musí auditor rozhodnout, zda je vhodné toto alternativní stanovisko poskytnout.

Auditor je oprávněn při jednáních o nabídce odborných služeb nabídnout takový honorář, který považuje za opodstatněný. To, že jednotliví auditoři požadují rozdílné honoráře za své služby, není etické. Je-li honorář tak nízký, že může být obtížné realizovat zakázku za danou cenu a v souladu se všemi technickými a profesními standardy, může vzniknout hrozba vlastní zainteresovanosti. Hrozby tedy závisí na výši navrhovaného honoráře a na typu provedené služby vztahující se k honoráři. Také zde je třeba vyhodnotit hrozby a přijmout příslušné zabezpečovací prvky.

Při snaze získat novou zakázku prostřednictvím reklamy nebo s využitím jiných marketingových forem může dojít k ohrožení dodržování základních principů. Auditor se nesmí dopustit znevážení profese při propagaci odborných služeb, musí být pravdomluvný a čestný a nesmí nepřiměřeně vyzvedávat služby, které nabízí a posměšně komentovat práci druhých nebo provádět neopodstatněná srovnávání.

Auditorovi nebo jeho nejbližším nebo blízkým rodinným příslušníkům mohou být klientem nabídnuty dary či jiné formy pohostinnosti. Taková nabídka může vést ke vzniku hrozeb ve vazbě na dodržování základních principů. Existence a závažnost jakékoli hrozby závisí na povaze, hodnotě a záměru nabídky. V případě nabídky daru nebo pohostinnosti, které by logicky uvažující třetí strana vyhodnotila jako zanedbatelné a nevýznamné, může auditor

učinit závěr, že nabídka byla učiněna na základě standardních vztahů a bez záměru ovlivnit rozhodování. Auditor musí vyhodnotit závažnost všech hrozeb a je-li třeba, musí přijmout příslušné zabezpečovací prvky k eliminaci nebo snížení hrozby na přijatelnou úroveň.

Správu klientových finančních prostředků nebo jiných aktiv nesmí auditor převzít, pokud mu to nepovoluje zákon a v případě, že je to zákonem povoleno, tak pouze za podmínky dodržení všech právních povinností, které zákon při správě aktiv stanovuje. Správa klientských aktiv ohrožuje dodržování základních principů a vyplývá zde například hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu profesionálního jednání a také hrozba vlastní zainteresovanosti ve vztahu k principu objektivit. Spravuje-li auditor finanční prostředky klienta, musí:

- vést taková aktiva odděleně od vlastních případně firemních aktiv,
- používat aktiva pouze k účelům, na něž jsou určena,
- být připraven předložit vyúčtování těchto aktiv,
- dodržovat všechny související právní předpisy, které se ke správně aktiv vztahují.

Při poskytování jakýchkoliv odborných služeb musí auditor rozhodnout, zda je ohroženo dodržování základního principu objektivit. Auditor poskytující takovéto služby musí být ve vztahu ke klientovi nezávislý. Ohrožení dodržování principu objektivit závisí na konkrétních podmínkách zakázky a typu prováděné práce. Auditor musí vyhodnotit závažnost veškerých hrozeb a případně přijmout adekvátní zabezpečovací prvky.

Předposlední sekce v části B se zabývá nezávislostí při auditech a prověrkách účetní závěrky. Tato část obsahuje a rozebírá témata jako subjekty veřejného zájmu, spřízněné subjekty, vedení společnosti, dokumentaci, dobu trvání zakázky, fúzi a akvizice, finanční podíly, půjčky a záruky, obchodní vztahy, příbuzenské a osobní vztahy, oceňovací služby, poskytování daňových služeb, služeb interního auditu, služeb v oblasti informačních technologií, právních služeb, honoráře, odměňování a hodnocení, dary a pohostinnost. Poslední část se zabývá nezávislostí při ostatních ověřovacích zakázkách.

3.4.4 Etický kodex – část C

Část C je věnována účetním znalcům. V úvodu, stejně jako u části B, je podrobněji rozveden koncepční rámec z části A.

Účetní znalec je povinen dodržovat základní principy. Může však dojít k situacím, kdy odpovědnost vůči zaměstnávající organizaci a povinnost dodržovat základní principy se dostávají do konfliktu. Účetní znalec může být v zaměstnávající organizaci pod tlakem, aby jednal nebo se choval tak, že by mohlo být ohroženo dodržování základních principů. Takový tlak může být otevřený nebo skrytý. Účetní znalec může být vystaven následujícím rizikům:

- jednání v rozporu se zákony nebo jinými právními předpisy,
- jednání v rozporu s odborně-technickými nebo profesními standardy,
- podpora neetické nebo nezákonné strategie vedení zaměřená na zvyšování tržeb,
- lhaní nebo záměrné uvedení v omyl,
- uveřejnění nebo jiné spojování finanční a nefinanční zprávy ke kreslení skutečností.

Účetní znalci se často účastní přípravy a vykazování informací, jež jsou určeny k veřejnému použití nebo použití dalšími stranami mimo organizaci. Ti musí připravit a prezentovat informace správně, pravdivě a v souladu s příslušnými profesními standardy. Pro dodržení základního principu odborné způsobilosti a řádné péče je třeba, aby účetní znalec přijímal takové úlohy, ke kterým má anebo může získat konkrétní vzdělání nebo zkušenosti. Je-li to nutné, musí požádat o odbornou radu či pomoc.

3.4.5 Etický kodex – Definice

V části nazvané **Definice** jsou uvedeny pojmy, které mají k Etickému kodexu obsahový význam. Řeší se zde pojmy jako např.:

- *přijatelná úroveň* – úroveň, při které by logicky uvažující a poučená třetí strana po zvážení všech informací a skutečností, které měl auditor/účetní znalec v daný okamžik k dispozici, usoudila, že není ohroženo dodržování základních principů,

- *reklama* – je sdělení, prostřednictvím jehož je veřejnost informována o službách nebo odborných schopnostech auditorů s cílem získat obchodní zakázky,
- *ověřovací zakázka* – zakázka, v níž auditor vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry jiných předpokládaných uživatelů,
- *auditní tým* – všichni členové zakázkového týmu, kteří se podílejí na auditu, nebo všichni ostatní ve firmě, kteří mohou přímo ovlivnit výsledky auditní zakázky,
- *blízcí rodinní příslušníci* – rodiče, děti nebo sourozenci, kteří nejsou nejbližšími rodinnými příslušníky,
- *podmíněný honorář* – honorář vypočtený na předem stanoveném základu vztahující se k výsledku transakce nebo výsledku provedených služeb,
- *přímý finanční podíl* – finanční podíl přímo vlastněný nebo ovládaný fyzickou nebo právnickou osobou nebo podíl vlastněný prostřednictvím nástroje kolektivního financování,
- *partner zakázky* – partner nebo jiná osoba, která je ve firmě odpovědná za zakázku, její provedení a za zprávu vydanou jménem firmy,
- *stávající auditor* – auditor, který v současné době zastává pozici auditora, případně poskytuje odborné služby pro klienta,
- *účetní závěrka* – přehledný soubor historických finančních informací včetně souvisejících příloh, které jsou připraveny se záměrem informovat o aktivech a závazcích subjektu v určitý časový okamžik nebo za určitý časový úsek,
- *nejbližší rodinní příslušníci* – manžel či manželka nebo vyživovaná osoba,
- *nezávislost* – stav vědomí, který umožňuje vyvodit závěr nezatížený jakýmkoli vlivy ohrožující odborný úsudek nebo vyvarování se skutečností a okolností, které jsou tak závažné, že by logicky uvažující třetí strana mohla vyvodit, že došlo k ohrožení integrity, objektivity a profesního skepticismu,
- *auditor/účetní znalec* – osoba/jednotlivec, který je členem členské organizace IAFC,
- *účetní znalec* – auditor/účetní znalec zaměstnaný nebo působící ve vedoucí výkonné/nevýkonné pozici v sektorech hospodářství (obchod, průmysl, služby, veřejný sektor,...) nebo jako auditor/účetní znalec ve smluvním vztahu s takovým subjektem,

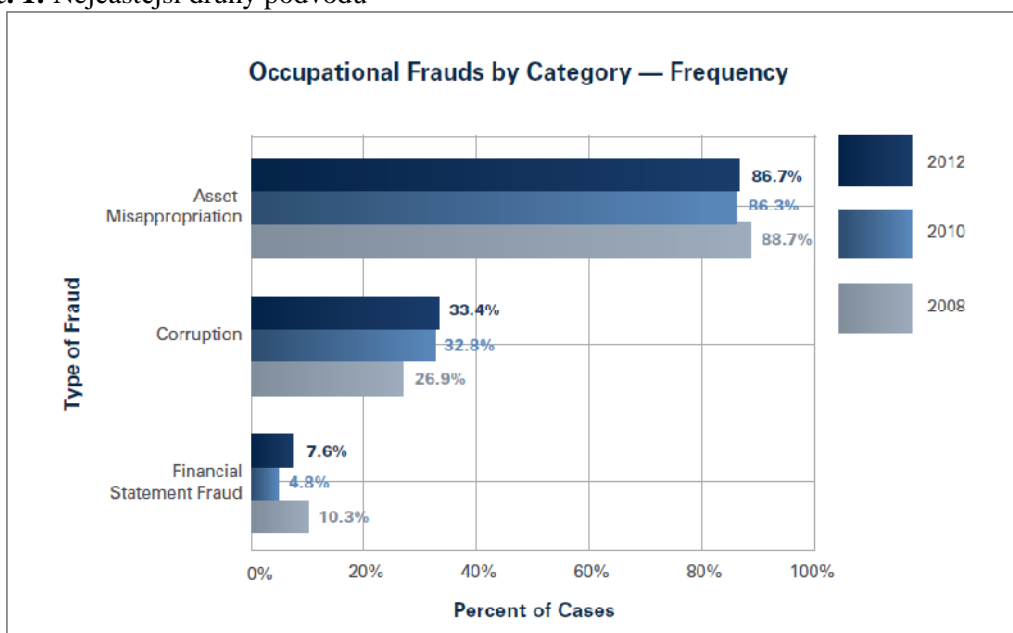
- *auditor* – auditor/účetní znalec bez ohledu na zařazení, který působí ve firmě poskytující odborné služby,
- *odborné služby* – služby vyžadující účetní/auditorské nebo odborné znalosti, schopnosti a dovednosti.

3.4.6 Porušování pravidel, podvodné jednání

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) je Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů. Byla založena v roce 1988 ve Spojených státech a patří k největším světovým organizacím, které se zabývají bojem proti podvodům. Společnost má více než 160 poboček a působí ve více než 140 zemích na šesti kontinentech. Ve své Zprávě „ACFE Occupational fraud & abuse“ z roku 2012 provedla celosvětový výzkum týkající se podvodů. Zde je provedeno srovnání s výzkumem z roku 2008, 2010 a 2012. Pro názornost je převzato několik grafů.

Graf č. 1 zobrazuje nejčastější druhy podvodů, z nichž nejčastějším druhem podvodu je zpronevěra majetku (86,7%), korupce (33,4%) a úmyslné zkreslení účetních výkazů (7,6%).

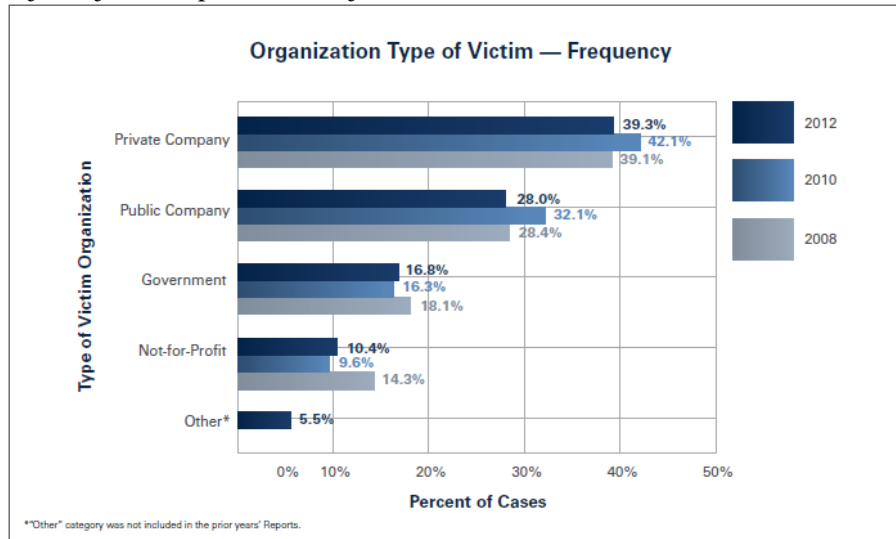
Graf č. 1: Nejčastější druhy podvodů



Zdroj: Zpráva ACFE Occupational fraud & abuse 2012

Graf č. 2 se zabývá nejčastějšími oběťmi podvodného jednání a těmi jsou soukromé společnosti (39,3%), veřejné společnosti (28,0%), stát (16,8%), neziskové organizace (10,4%) a ostatní (6,6%).

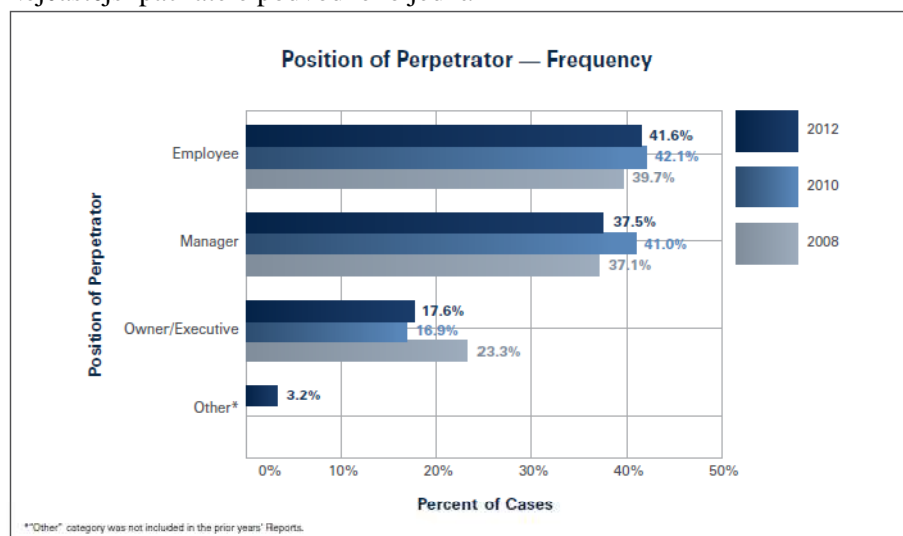
Graf č. 2: Nejčastější oběti podvodného jednání



Zdroj: Zpráva ACFE Occupational fraud & abuse 2012

Graf č. 3 se věnuje nejčastějším pachatelům podvodného jednání, kterými jsou zaměstnanci (41,6%), management (37,5%), vlastník (17,6%) a ostatní (3,2%).

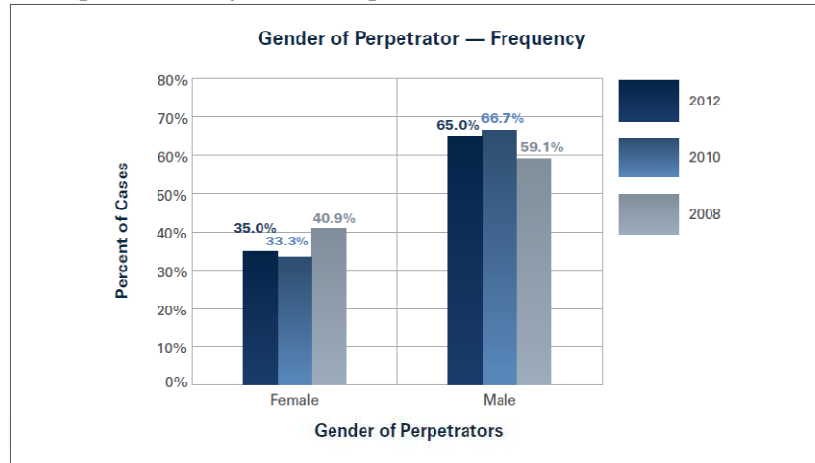
Graf č. 3: Nejčastější pachatelé podvodného jednání



Zdroj: Zpráva ACFE Occupational fraud & abuse 2012

Graf. č. 4 zobrazuje rozdělení pachatelů podvodného jednání dle pohlaví, a to muži (65,0%), ženy (35,0%).

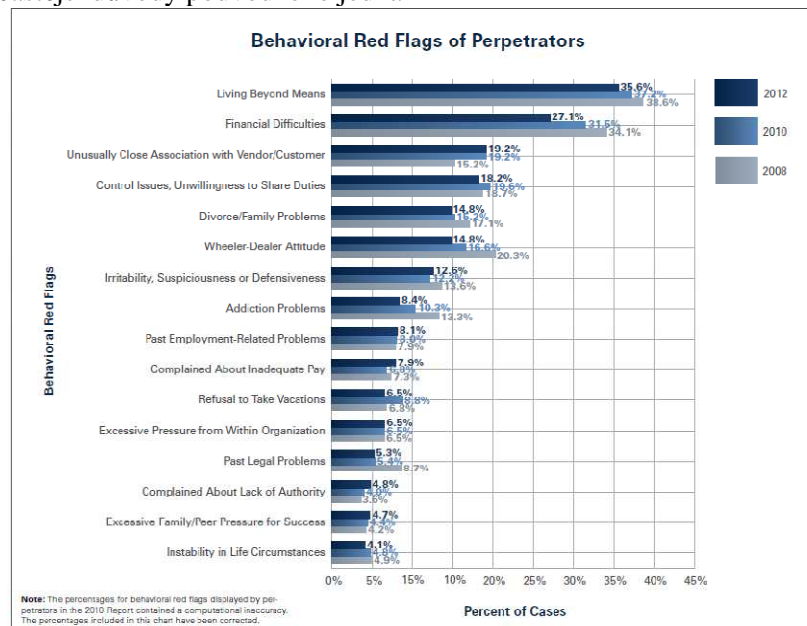
Graf č. 4: Pachatelé podvodného jednání dle pohlaví



Zdroj: Zpráva ACFE Occupational fraud & abuse 2012

Graf č. 5 zobrazuje nejčastější důvody podvodného jednání. Těmi jsou život „na vysoké noze“ (35,6%), finanční problémy (27,1%), nadstandardní vztahy se zákazníky (19,2%), nedelegování úkolů (18,2%) a rodinné problémy (14,8%).

Graf č. 5: Nejčastější důvody podvodného jednání



Zdroj: Zpráva ACFE Occupational fraud & abuse 2012

3.5 Sankce a postihy

Trestní odpovědnost související s vykonáváním auditorské profese upravují v České republice především:

- zákon o auditorech č. 93/2009 Sb.,
- trestní zákon č. 140/1961 Sb.

Zákon o auditorech v hlavě III §25 - §27 řeší kárná opatření a řízení. Za zaviněné porušení, které tento zákon stanoví nebo jiný předpis (např. etický kodex), lze uložit některé z kárných opatření:

- napomenutí,
- veřejné napomenutí,
- pokuta do výše 1.000.000 Kč,
- dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti,
- trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.

Pokuta může být uložena současně s dočasným nebo trvalým zákazem činnosti. Je-li uloženo kárné opatření auditorské společnosti, lze uložit pokutu až do výše 5.000.000 Kč. Auditorská společnost je účastníkem řízení, pokud neprokáže, že nemohla ani při vynaložení veškeré péče zabránit statutárnímu auditorovi v jednání. Při uložení kárného opatření za jednání v souvislosti s prováděním povinného auditu subjektu veřejného zájmu je možné uložit statutárnímu auditorovi pokutu do výše 2.000.000 Kč. Výnos z těchto uložených pokut je příjmem Komory.

Kárné řízení lze zahájit do jednoho roku ode dne, kdy se příslušný orgán dozvěděl o skutečnosti protiprávního jednání. O uložení kárného opatření rozhoduje kárná komise KAČR na návrh:

- ministra financí,
- dozorčí komise,
- člena Prezidia,
- orgánu státního dozoru,

- České národní banky,
- bez návrhu.

Rozhodnutí o uložení kárného opatření podepisuje předseda kárné komise KAČR a toto rozhodnutí je doručeno též osobě, která podala návrh na jeho uložení. Postup týkající se ukládání kárných opatření upravuje kárný řád vnitřních předpisem KAČR.

Na auditora se pohlíží, jako by mu nebylo uloženo kárné opatření v případě, že:

- uplynul-li ode dne nabytí právní moci o rozhodnutí uložení kárného opatření, napomenutí nebo veřejného napomenutí minimálně 1 rok,
- uplynul-li od zaplacení pokuty nebo od nabytí právní moci o rozhodnutí o dočasném zákazu výkonu auditorské činnosti 1 rok,
- uplynulo-li ode dne nabytí právní moci o rozhodnutí o trvalém zákazu výkonu auditorské činnosti 10let.

Trestní zákon se věnuje úpravě auditorské činnosti v druhém oddílu – Trestné činy proti hospodářské kázní a to především v §125 a §129. Paragraf 125 říká, že ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy či jiné doklady, které slouží k přehledu stavu hospodaření a majetku, i když má tuto povinnost, nebo uvádí nepravdivé nebo hrubě zkreslující informace, ničí je, poškozují, zatajuje, bude potrestán:

- odnětím svobody na 6 měsíců až 3 roky,
- zákazem činnosti,
- nebo peněžitým trestem.

Paragraf 129 pak uvádí, že ten, kdo jménem banky, nebo jiné právnické osoby, která je oprávněna k provozování finanční činnosti podle zvláštního zákona nebo jako auditor vystaví jinému nepravdivé potvrzení o jeho finanční situaci nebo majetkových poměrech, bude potrestán:

- odnětím svobody až na 2 roky,
- zákazem činnosti,
- nebo peněžitým trestem.

Z této legislativní úpravy je patrné, že trestní zákon upravuje výkon auditorské činnosti pouze okrajově oproti zákonu o auditorech, který toto řeší podrobněji, kde je postup řešení detailně řešen kárným řádem KAČR.

4 VLASTNÍ PRÁCE

Praktická část navazuje na získané teoretické znalosti z první části práce. Na základě dotazníkového šetření byly ověřeny znalosti respondentů týkající se chování auditorů v praxi, tedy ve společnostech, které mají auditovanou závěrku a spolupracují s auditory. Takto dosažené výsledky a znalosti pak pomohou identifikovat pasáže v etickém kodexu, které zasluhují pozornosti či potřebují úpravu.

Sestavený dotazník obsahuje 29 otázek a skládá se ze dvou částí. První obecná část (otázky č. 1-5) má za úkol definovat pozici respondenta a názor na auditora. Druhá část (otázky č. 6-30) zjišťuje průběh a informace o chování auditorů ve společnosti. Otázky jsou kladené jako uzavřené s výběrem možností, ale také jako otevřené. Otevřené otázky navazují většinou na otázky, kde bylo úkolem zjistit okolnosti těchto odpovědí. Odpovědi na uzavřené otázky jsou voleny tak, aby bylo možné vždy vybrat vhodnou nabízenou odpověď. Vyhodnocení bylo voleno formou grafů s uvedenými údaji jednotlivých možností.

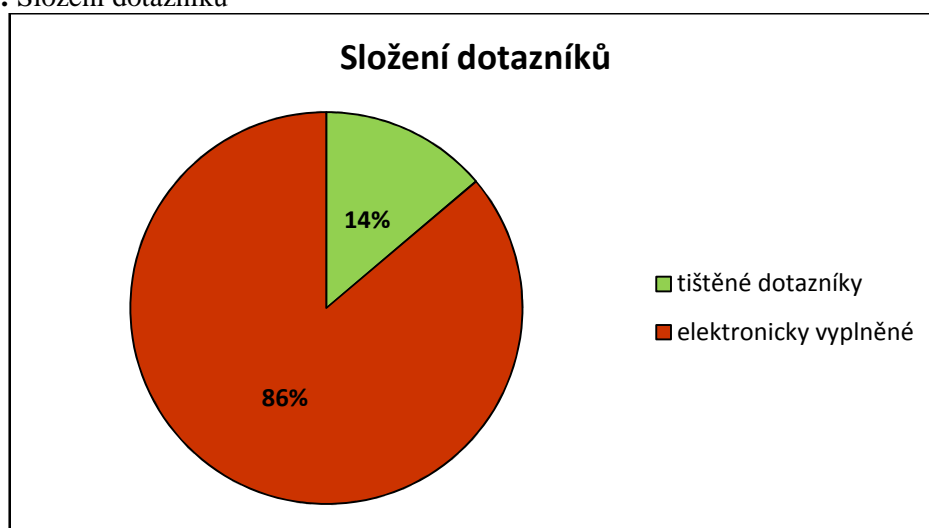
Dotazníky byly distribuovány v tištěné a elektronické formě. Pro elektronickou formu byl využit dotazníkový formulář na internetových stránkách učených k vyplňování dotazníků. Dotazníků v tištěné formě se vrátilo velmi málo. Je to pravděpodobně způsobeno obavou, že by zde byla možnost si prohlédnout po vrácení vyplněného dotazníku, jak daná osoba odpovídala. Naproti tomu zaujímají poměrně velkou část vyplněných dotazníků ty dotazníky, které byly vyplněny elektronicky. Zde odpadá obava o anonymitu a je dobrá možnost šíření dotazníků formou e-mailů, nebo pomocí využití sociálních sítí.

Tištěné dotazníky byly šířeny díky pomoci daňového poradce, který má několik zaměstnanců a spolupracovníků, kde každý z nich zpracovává účetnictví minimálně 5-7 firem z různých oblastí podnikání. Tito zaměstnanci poprosili ve firmách o vyplnění dotazníku. Při šíření elektronických dotazníků byly využity kontakty autora bakalářské práce a to převážně z řad rodinných příslušníků a spolužáků. Ti byli požádáni o distribuování dále na známé a kolegy, kteří pracují v ekonomickém oddělení.

Výhodou elektronického dotazníku byla i možnost nastavení všech otázek jako „povinných“ a odpovídající musel pro odeslání dotazníku vyplnit všechny otázky. U tištěných dotazníků se ve 3 případech stalo, že nebyla zodpovězena otázka.

Dotazníkové šetření vychází celkem ze 123 získaných a vyplněných dotazníků. Z toho tvořilo 17 dotazníků tištěných a 106 dotazníků elektronicky vyplněných. (Graf č. 6)

Graf č. 6: Složení dotazníků



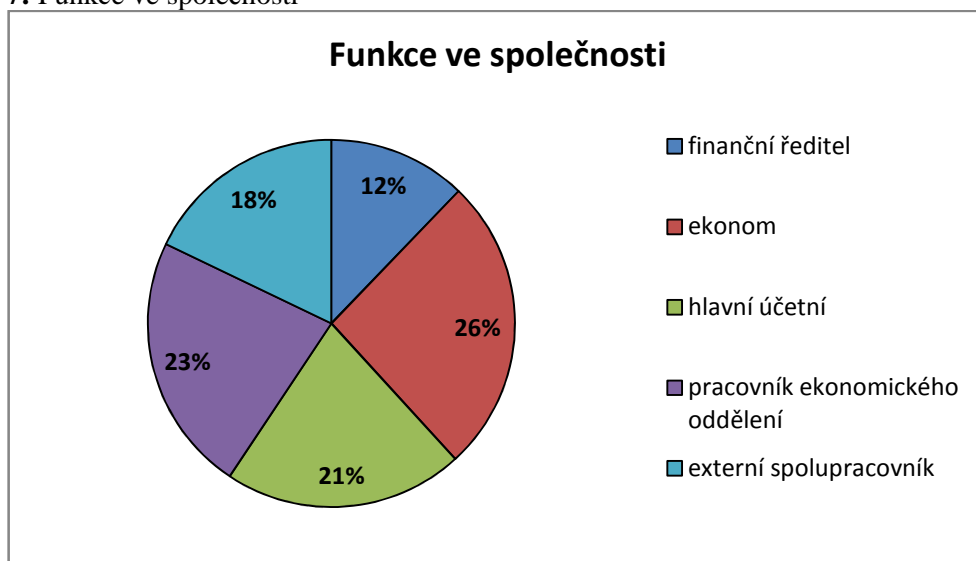
Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.1 Obecná část dotazníku

4.1.1 Funkce ve společnosti

Na dotazníky odpovídali respondenti v rámci zařazení do pracovní pozice v téměř vyrovnané síle, kdy nejvyšší část zaujímá ekonom v 26% (32 případů) a nejméně pak finanční ředitel s 12% (15 případů). (Graf č. 7)

Graf č. 7: Funkce ve společnosti

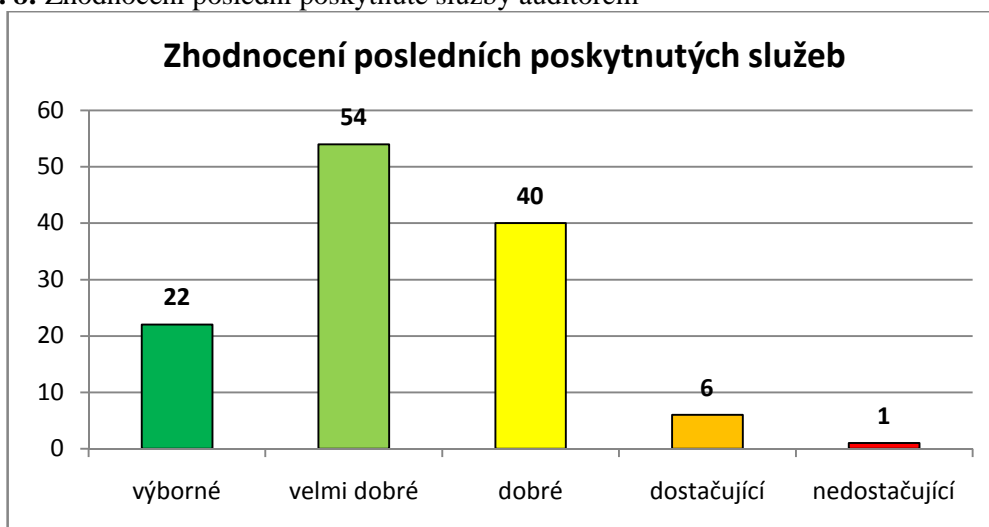


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.1.2 Zhodnocení poslední poskytnuté služby auditorem

Tato otázka měla za úkol zjistit názor dotazovaných na služby auditora a jejich spokojenost. V odpovědích se vyskytly všechny nabízené možnosti. Ve 44% procentech případů byly služby hodnoceny jako velmi dobré, v 32% případů jako dobré a 18% případů jako výborné. Naopak jako dostačující byly hodnoceny služby 5% a nedostačující v 1% případů. Z kladného hodnocení v 94% vyplývá, že respondenti jsou se službami auditora spokojeni a nepředpokládá se tedy do budoucna změna auditora. (Graf č. 8)

Graf č. 8: Zhodnocení poslední poskytnuté služby auditorem

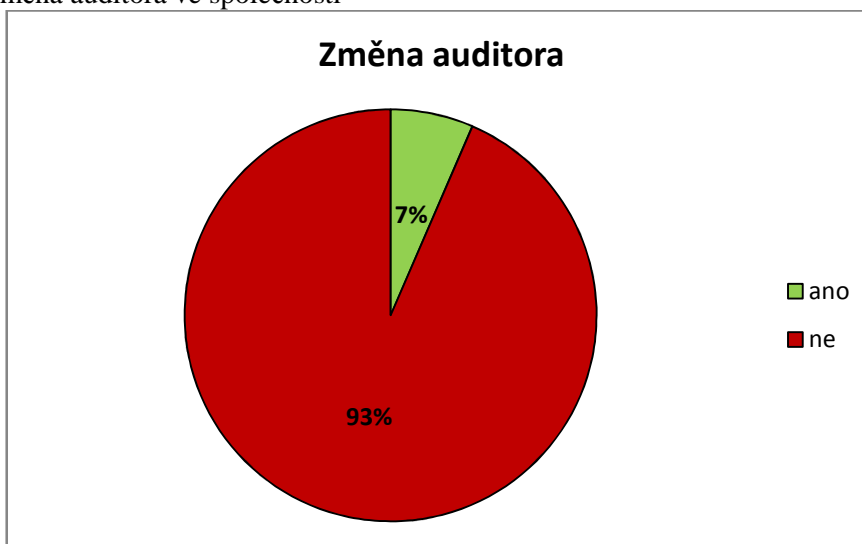


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.1.3 Změna auditora ve společnosti

Z celkových 123 případů byla provedena změna auditora v 8 případech. Z doplňkové otázky bylo zjištěno, že k hlavním důvodům patřil pocit nedůvěry ze strany vedení na základě jeho vystupování a chování, zaujatost auditora, změna majitele firmy a případně nevědomost v případě, že dotazník vyplňovali externí pracovníci nebo proběhla změna poté, co byl respondent dva měsíce ve své funkci a neměl tak možnost se s auditorem setkat. Obecně až na tyto výjimky lze usoudit, že panuje spokojenost ze strany respondentů. (Graf č. 9)

Graf č. 9: Změna auditora ve společnosti



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

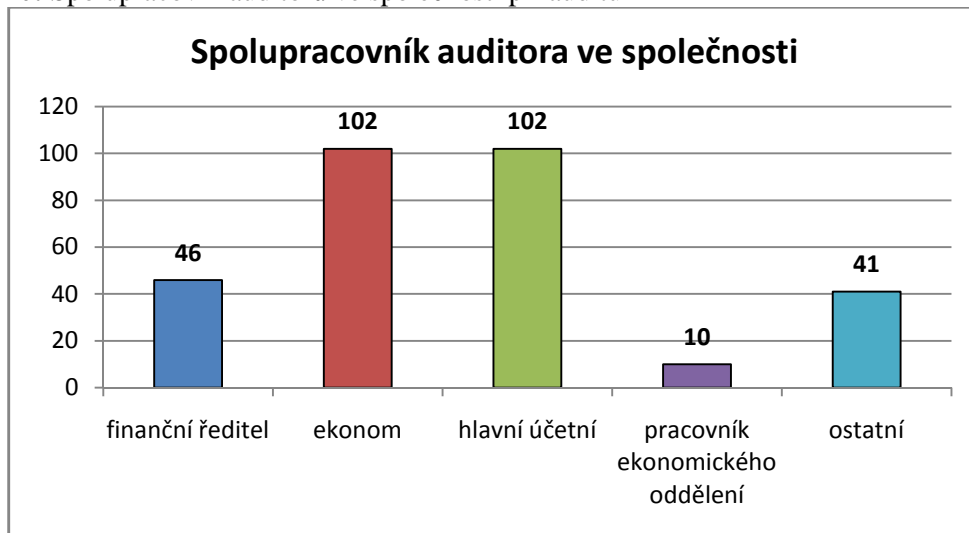
4.2 Praktická část dotazníku

4.2.1 Spolupracovník auditorů ve společnosti při auditu

Nejčastěji s auditory při provádění auditu komunikuje shodně ekonom a hlavní účetní v 34% případů. Další téměř shodné jsou pozice finančního ředitele (15%) a kategorie ostatní (14%). Nejméně pak s auditory spolupracují pracovníci ekonomického oddělení (3%). V kategorii „ostatní“ se objevovaly pozice jako daňový poradce, jednatel

společnosti, externí spolupracovník, případně kombinace možností jednatel a daňový poradce. (Graf č. 10)

Graf č. 10: Spolupracovní auditorů ve společnosti při auditu

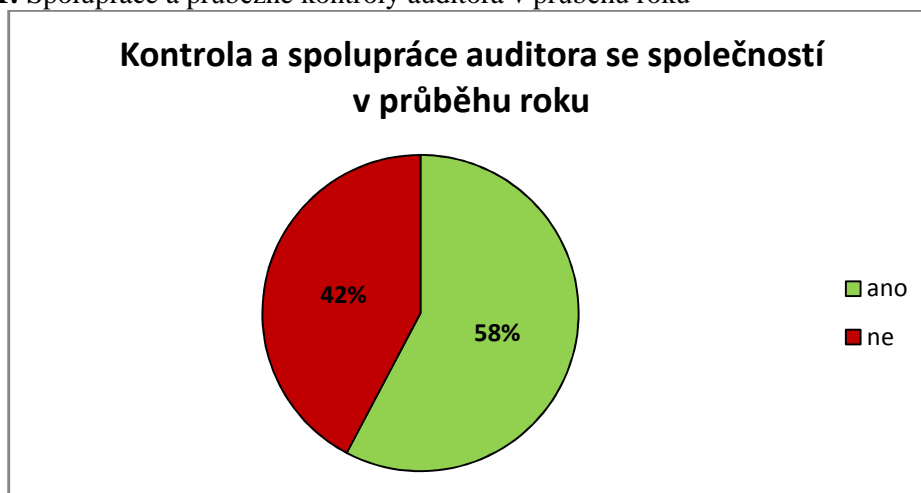


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.2 Spolupráce a průběžné kontroly auditora v průběhu roku

Během roku provádí auditoři průběžné kontroly v 71 případech. (Graf č. 11) Téměř dvě třetiny společností provádí průběžné kontroly, jelikož je tak možné odhalit slabá místa a odstranit případné nedostatky.

Graf č. 11: Spolupráce a průběžné kontroly auditora v průběhu roku

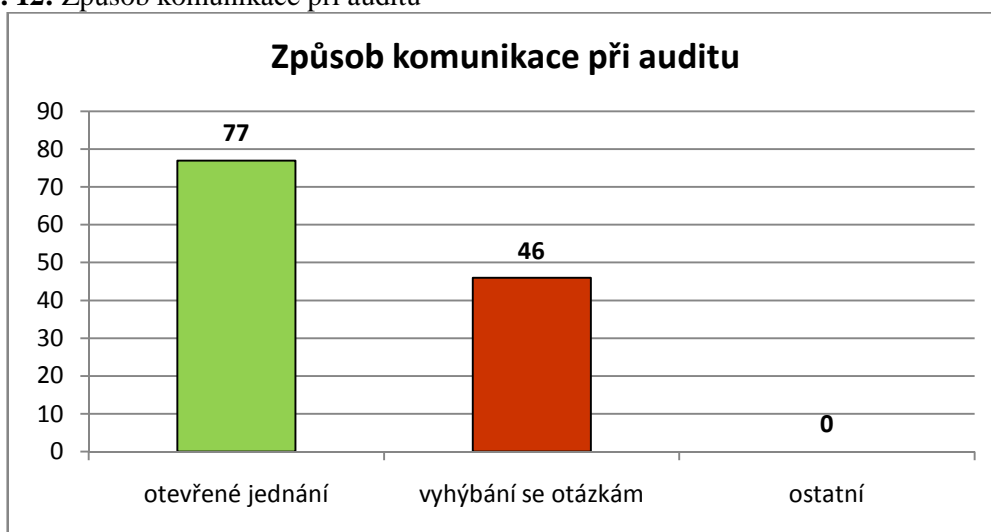


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.3 Způsob komunikace při auditu

Při přímé konfrontaci auditorů a auditované účetní jednotky jsou výsledky obou možností „otevřené jednání“ (63%) a „vyhýbání se otázkám“ (37%) vyrovnané. (Graf č. 12) Toto je velmi překvapivé zjištění. Vyhýbání se otázkám nevyjadřuje příliš důvěry v auditora a jeho schopnosti a značí, že se děje něco, co by se nemělo za normálních okolností stát. Vztah auditor – auditovaná společnost by měl fungovat na otevřeném jednání a auditor by měl vědět všechny informace a okolnosti, aby měl dostatečné podklady k vydání výroku.

Graf č. 12: Způsob komunikace při auditu

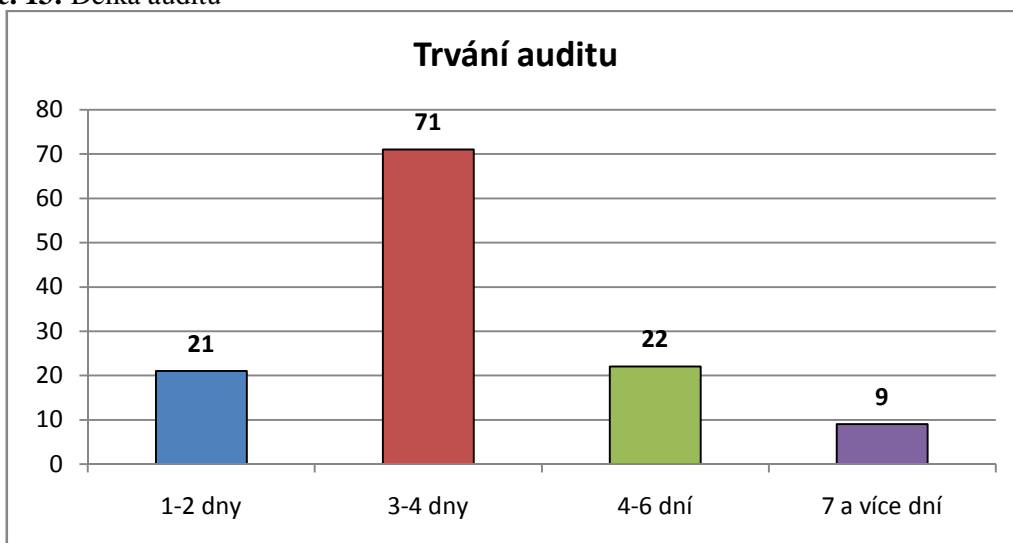


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.4 Délka auditu

Je důležité, aby auditori strávili ve společnosti tak dostatečně dlouho dobu, aby mohli získat veškeré potřebné informace pro vyhodnocení a vydání výroku. Dle šetření trvá audit v 58% 3-4 dny, 18% 4-6 dní, 17% 1-2 dny a 7% 7 a více dní. (Graf č. 13)

Graf č. 13: Délka auditu

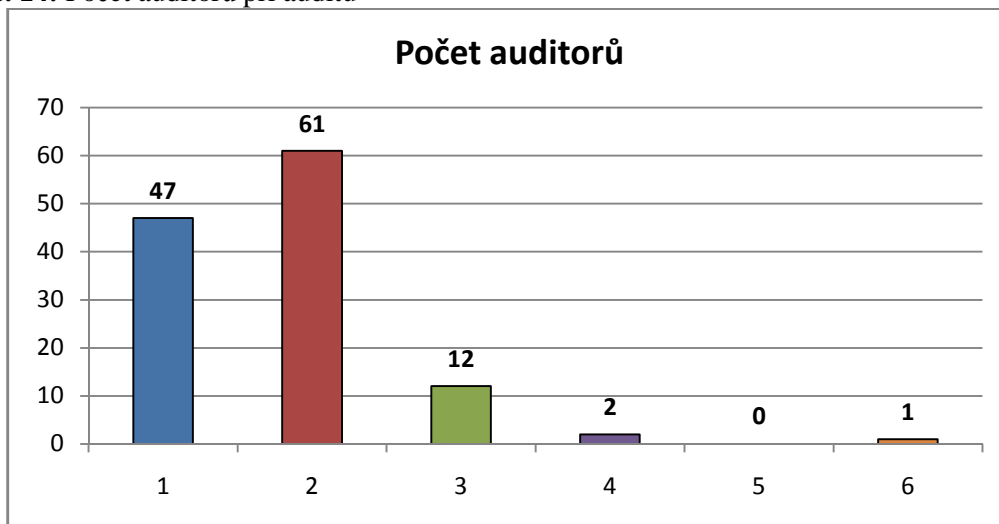


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.5 Počet auditorů při auditu

V rámci šetření bylo zjištěno, že v 49% případech vykonávají audit 2 auditori, 38% pak tvoří 1 auditor a 10% auditori 3. Zbývá 3% pak tvoří 4 a 6 auditorů. (Graf č. 14)

Graf č. 14: Počet auditorů při auditu

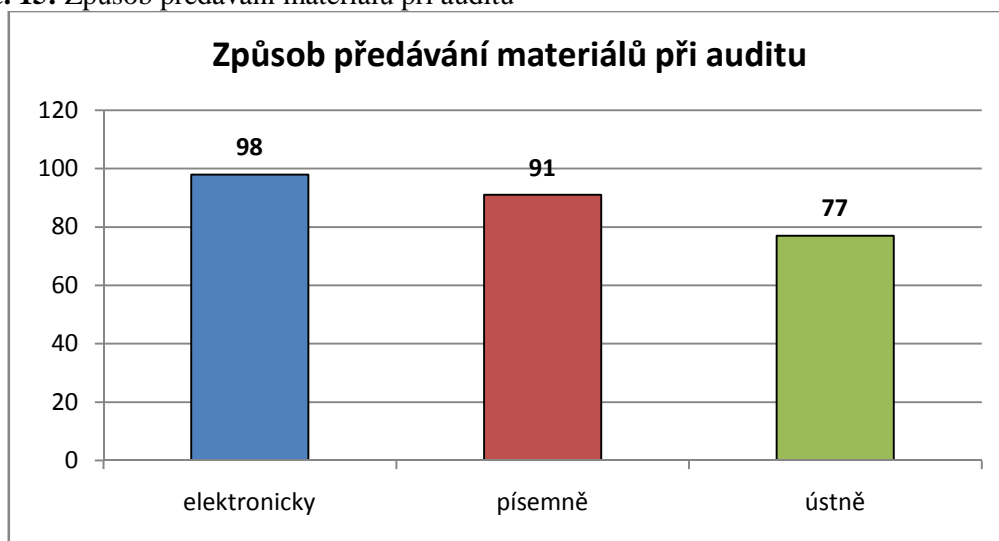


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.6 Způsob předávání materiálů při auditu

Získávání informací je při auditu ta nejdůležitější věc. Poklady je možné předávat více způsoby, v praxi by asi nebylo možné, aby byly poklady předány jen jedním způsobem, proto je zde kombinace několika způsobů. Všechny možnosti jsou téměř vyrovnané, největší část zabírá elektronické předávání materiálů s 37%, pak písemné s 34% a ústní 29%. (Graf č. 15)

Graf č. 15: Způsob předávání materiálů při auditu

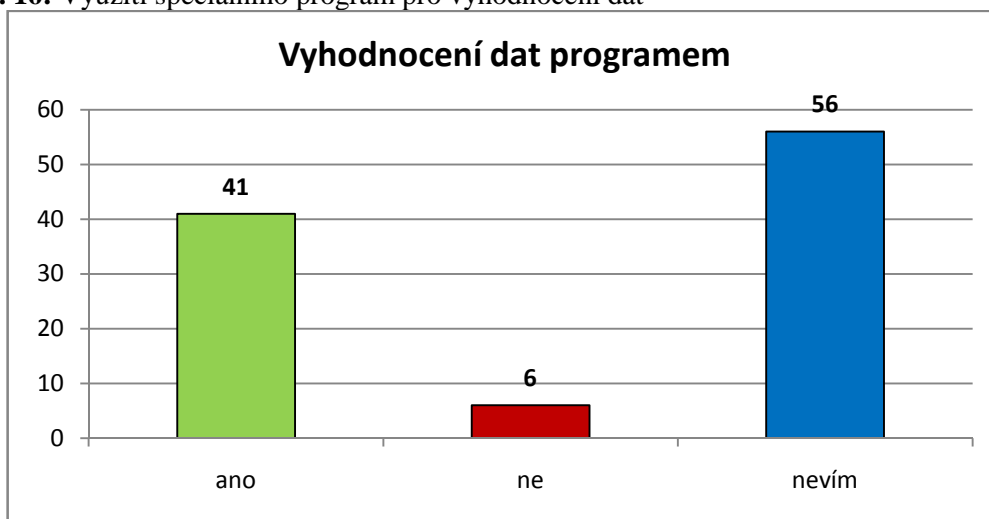


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.7 Využití speciálního programu pro vyhodnocení dat

Ve 40% využívají auditoři speciální program pro vyhodnocení dat. (Graf č. 16) Tento program může usnadnit práci při kontrole mnoha tisíc položek, může eliminovat chybu lidského faktoru a napomoci tak správnému vyhodnocení a kontrole správnosti údajů.

Graf č. 16: Využití speciálního program pro vyhodnocení dat

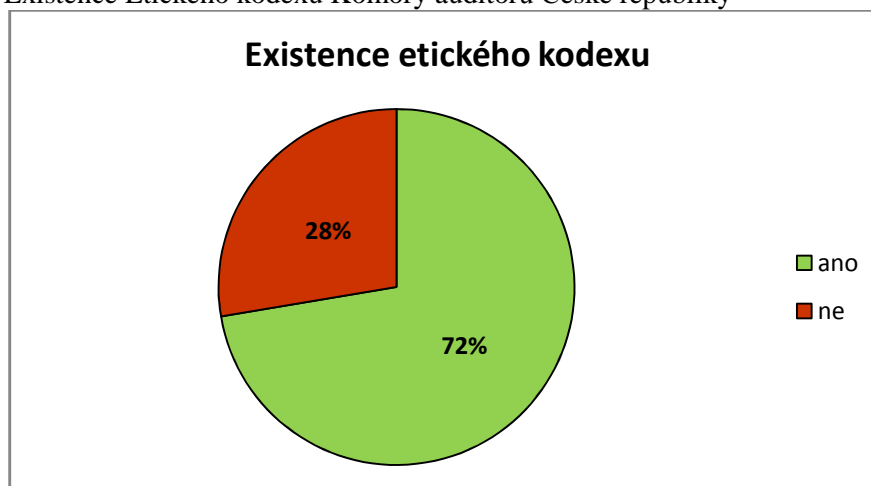


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.8 Existence Etického kodexu Komory auditorů České republiky

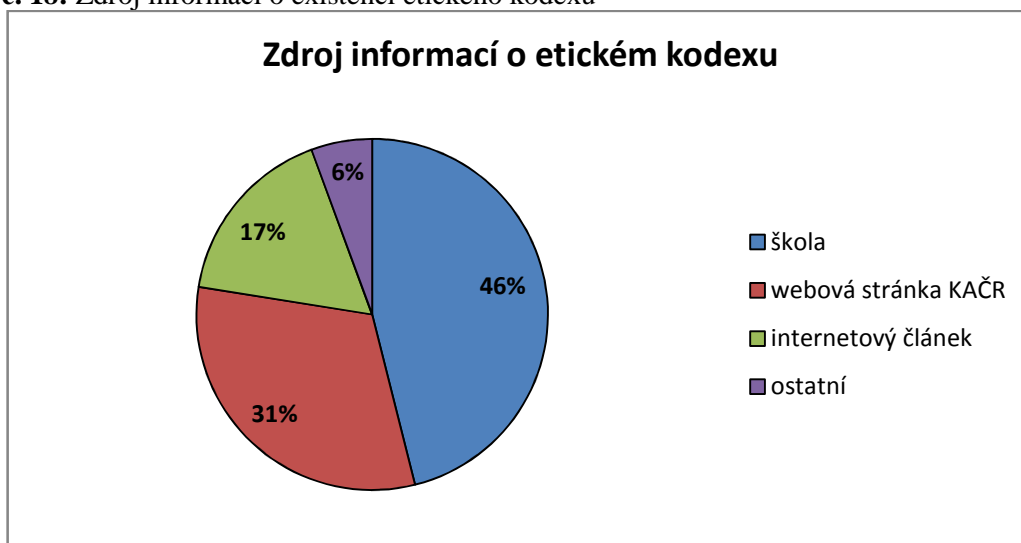
O etickém kodexu či o jeho existenci ví plných 89 dotazovaných. (Graf č. 17) Následovala doplňující otázka o původu informace o etickém kodexu. Dotazovaní, kteří uvedli, že mají povědomí o etickém kodexu a dozvěděli se o něm z 46% ve škole, jako další zdroj pak následovala přímo webová stránka KAČR v 31%. (Graf č. 18)

Graf č. 17: Existence Etického kodexu Komory auditorů České republiky



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

Graf č. 18: Zdroj informací o existenci etického kodexu



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.9 Názor na obsah etického kodexu

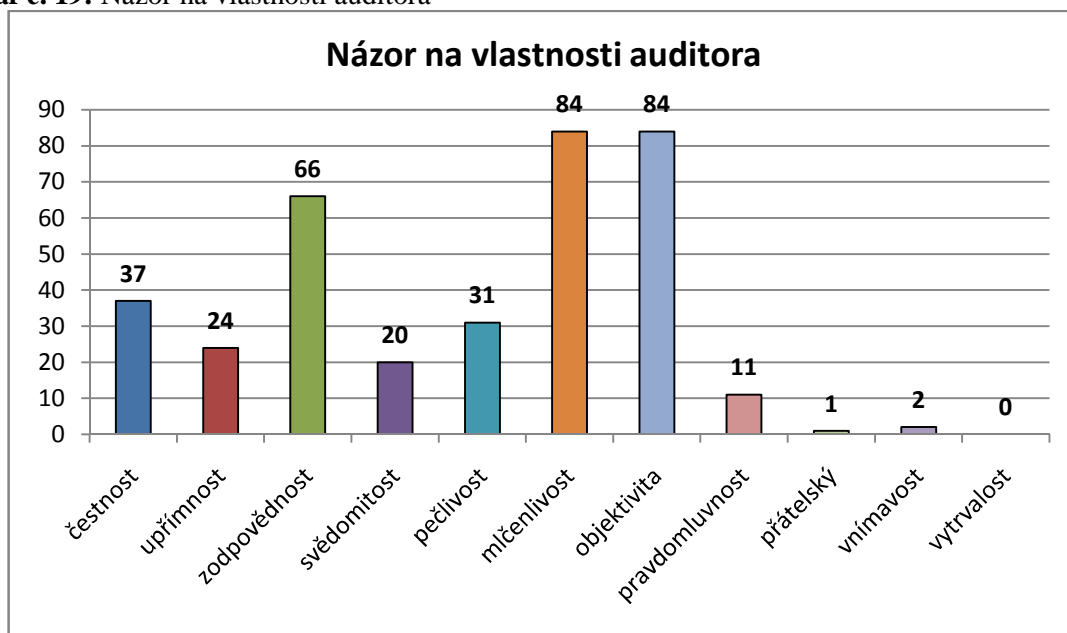
V otázce na názor, co je obsahem etického kodexu, respondenti odpovídali v převážných případech následovně:

- etika auditora,
- chování a jednání auditora v průběhu auditu,
- vymezení správného chování auditora,
- sankce a postihy za porušení,
- vlastnosti auditora, požadavky na vzdělání,
- auditorské postupy,
- definice pojmů.

4.2.10 Názor na vlastnosti auditora

Respondenti měli z nabízených kladných vlastností vybrat tři vlastnosti, které by dle jejich názoru měl auditor mít. Záměrně byly z nabídky vynechány záporné vlastnosti. Je předpoklad, že auditor by měl mít kladné vlastnosti. Nejčastěji byly vybrány mlčenlivost (23%), objektivita (23%) a zodpovědnost (18%) jako nejlepší vlastnosti auditora. (Graf č. 19)

Graf č. 19: Názor na vlastnosti auditora

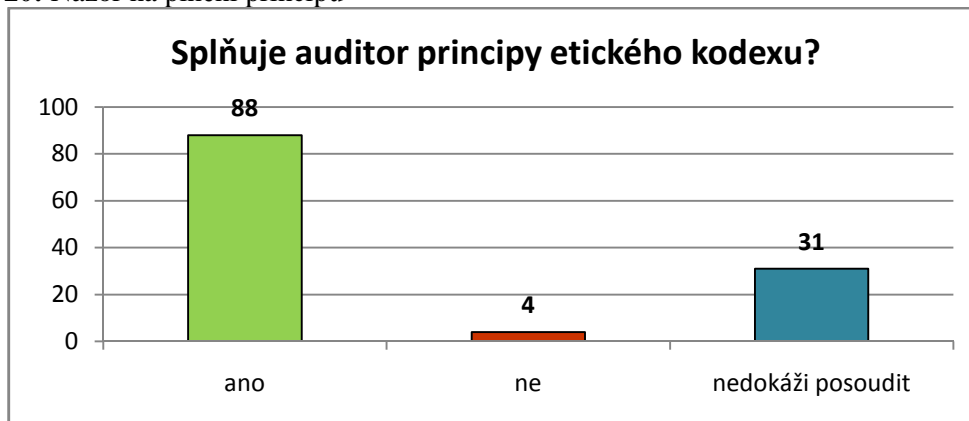


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.11 Názor na plnění principů

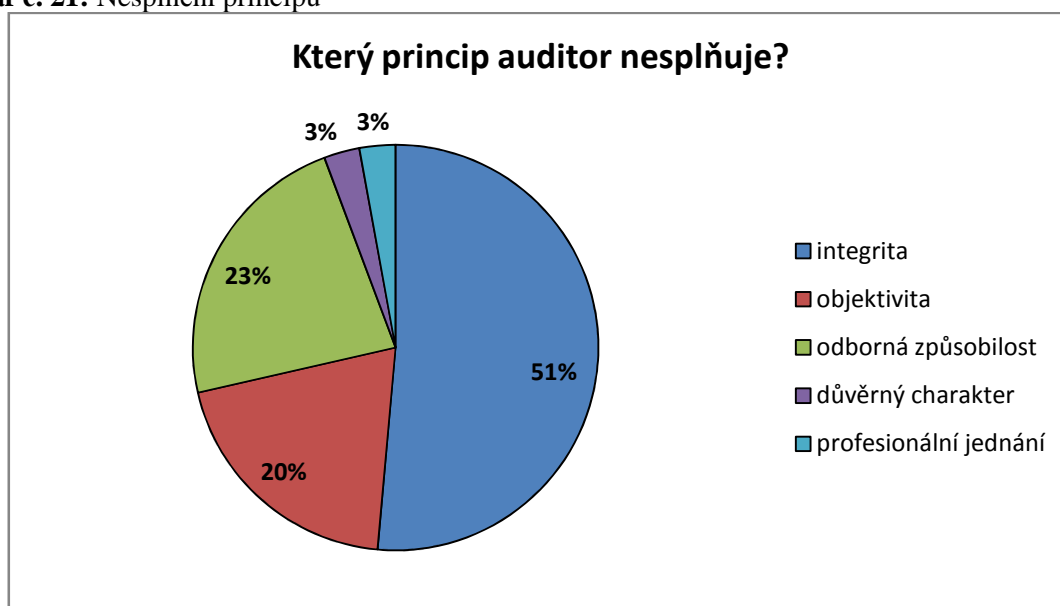
Otázka definovala základní principy auditorů a ptala se, zda auditor tyto principy splňuje. (Graf č. 20) V 72% splňuje, v 25% nedokázali dotazovaní posoudit a pouze ve 3% auditor dané vlastnosti nesplňuje. Z toho pak nesplňuje auditor princip integrity v 51%, odborné způsobilosti v 23% a objektivity v 20%. (Graf č. 21)

Graf č. 20: Názor na plnění principů



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

Graf č. 21: Nesplnění principu

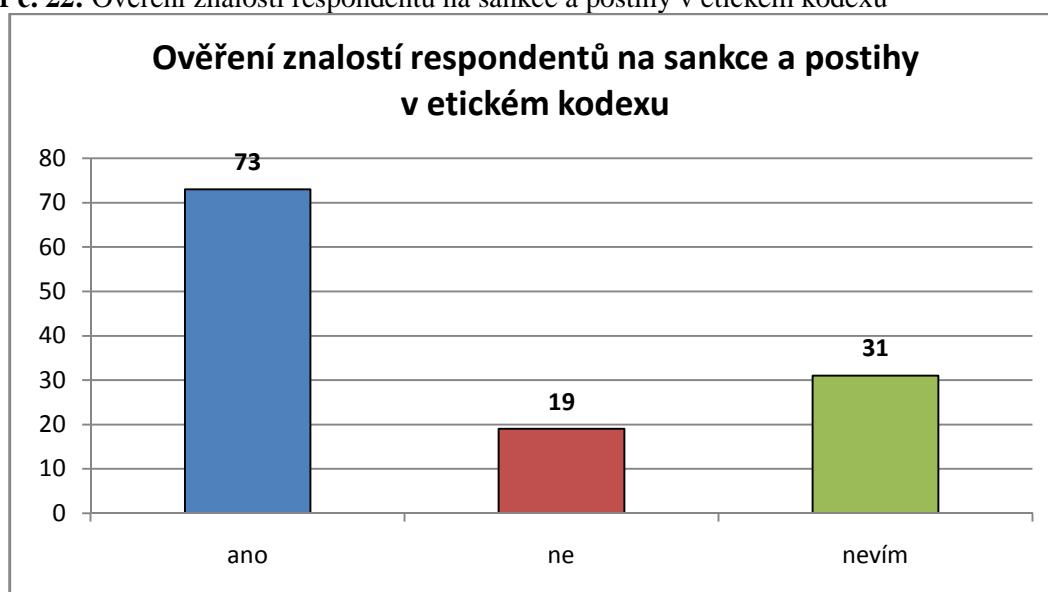


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.12 Ověření znalostí respondentů na sankce a postihy v etickém kodexu

Otázka zněla, zda si dotazovaní myslí, že etický kodex řeší také sankce a postihy. Sankce a postihy upravuje Zákon o auditorech a Trestní zákon. V 59% odpověděli že ano, v 25% nevěděli odpověď a v 16% byla odpověď ne. (Graf č. 22)

Graf č. 22: Ověření znalostí respondentů na sankce a postihy v etickém kodexu

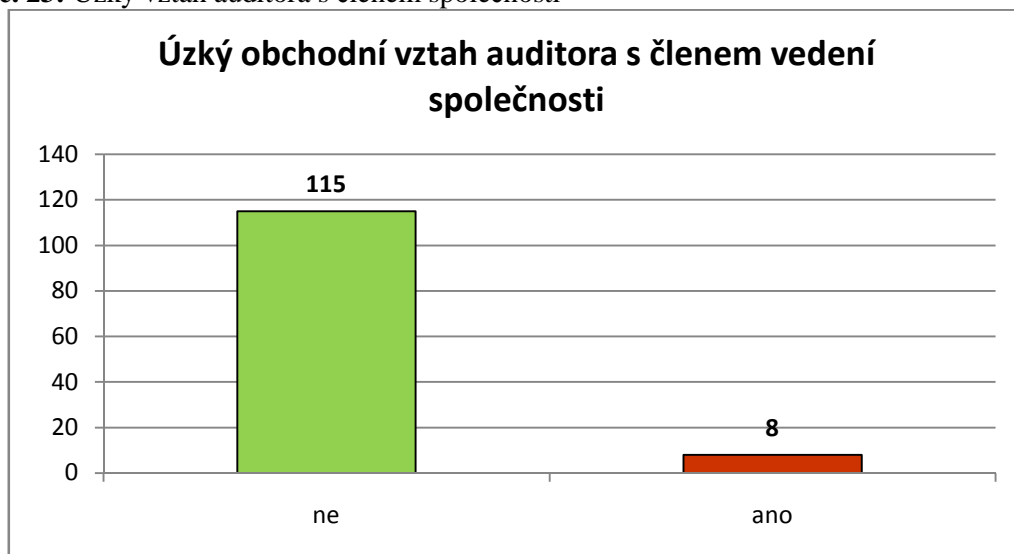


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.13 Úzký vztah auditora s členem společnosti

Auditor by neměl mít úzký vztah s členem společnosti. To by mohlo ovlivnit jeho rozhodování a úsudek a jedná se o hrozbu spřízněnosti. Z šetření vyplývá, že takový vztah auditor s vedením společnosti má v 7%. (Graf č. 23)

Graf č. 23: Úzký vztah auditora s členem společnosti

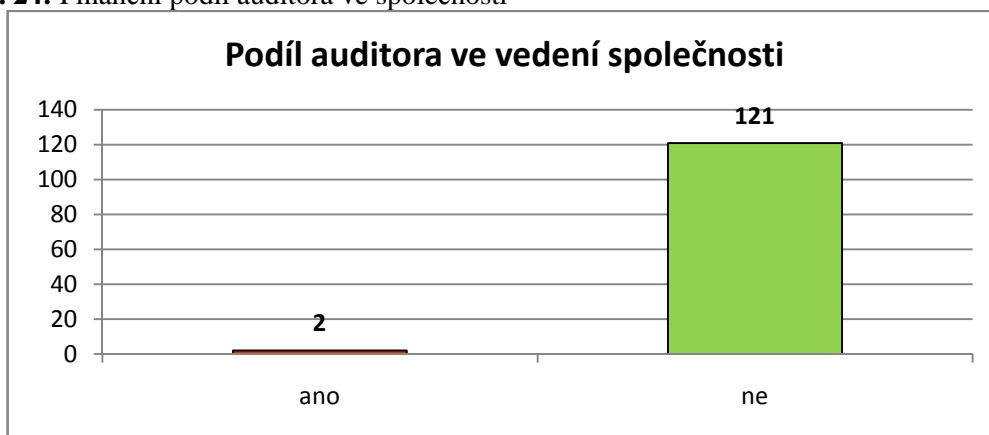


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.14 Finanční podíl auditora ve společnosti

V případě finančního podílu auditora ve společnosti může dojít k ovlivnění úsudku a chování auditora na základě toho podílu. Jedná se o tzv. hrozbu vlastní zainteresovanosti. V rámci šetření byla tato hrozba zjištěna v 2%. (Graf č. 24)

Graf č. 24: Finanční podíl auditora ve společnosti



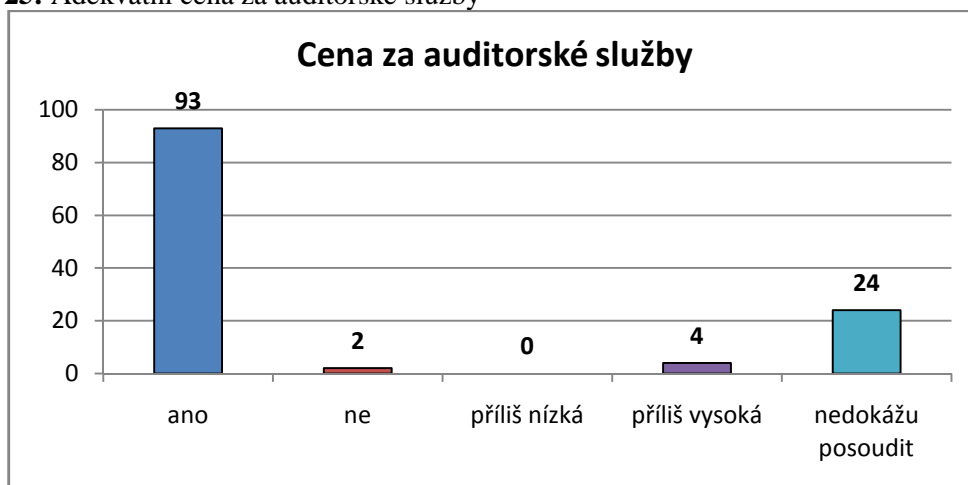
Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.15 Adekvátní cena za auditorské služby

Cena za auditorské služby by měla být sjednána ve smlouvě a auditor by měl stanovit cenu tak, aby byla za služby opodstatněná. Při velké ceně za služby hrozí riziko vlastní zainteresovanosti, kdy má auditor zájem, aby zakázka dopadla dobře.

V 76% se respondenti domnívají, že je cena za auditorské služby adekvátní, v 19% nebyli respondenti schopni posoudit. Názor na neadekvátní cenu se vyskytl v 5%. Jako důvod uvedli respondenti zkušenosti z předchozích zaměstnání a odhad, kdy posuzovali rozsah práce a platbu auditorovi v minulém a současném zaměstnání. (Graf č. 25)

Graf č. 25: Adekvátní cena za auditorské služby

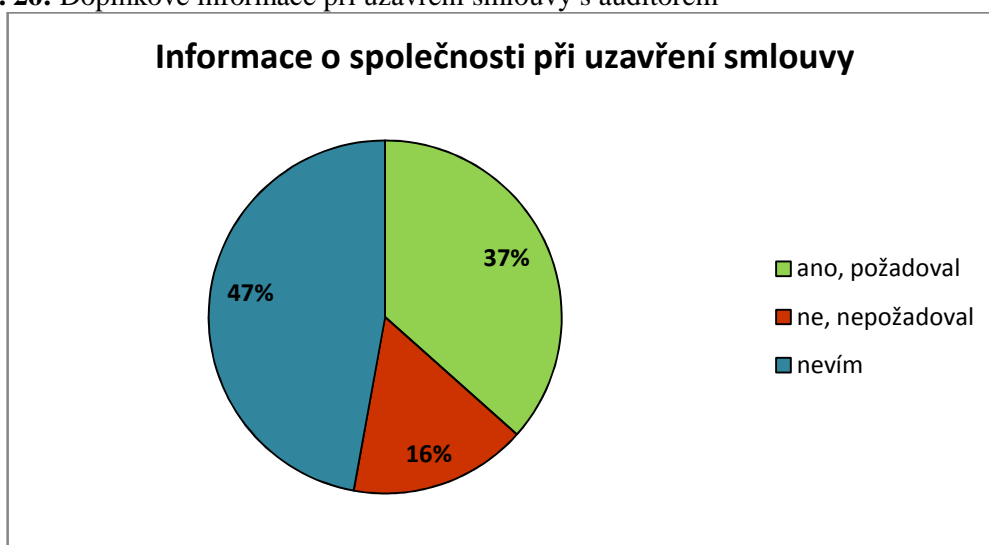


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.16 Doplňkové informace při uzavření smlouvy s auditorem

Před uzavřením zakázky by měl auditor zjistit informace o podniku, kde bude audit proveden. Některé informace je možné zjistit externě, některé však pouze přímo ve společnosti. Tyto zjištěné skutečnosti je třeba pak následně před podpisem smlouvy vyhodnotit. V případě nedodržení může být ohroženo dodržení základních principů. Ve 37% případech požadoval auditor informace o společnosti. Zbývající odpovědi byly buď záporné, nebo dotazovaný nevěděl. (Graf č. 26)

Graf č. 26: Doplňkové informace při uzavření smlouvy s auditorem

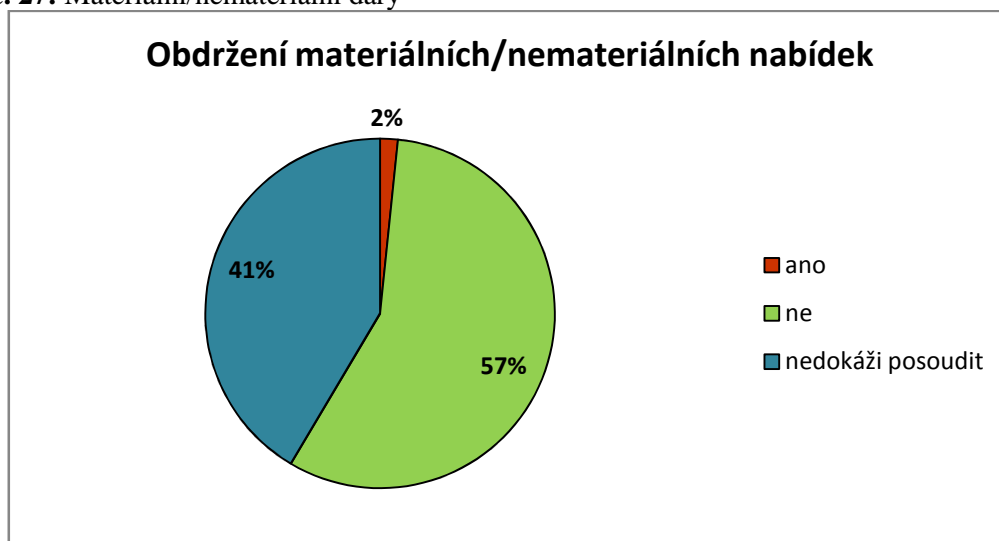


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.17 Materiální/nemateriální dary

Obdržení materiálních případně nemateriálních darů větší hodnoty může ohrozit dodržování základních principů. V 57% případech dar takové povahy nebyl dán, ve 2% (2 případy) však auditor takový dar obdržel. (Graf č. 27)

Graf č. 27: Materiální/nemateriální dary

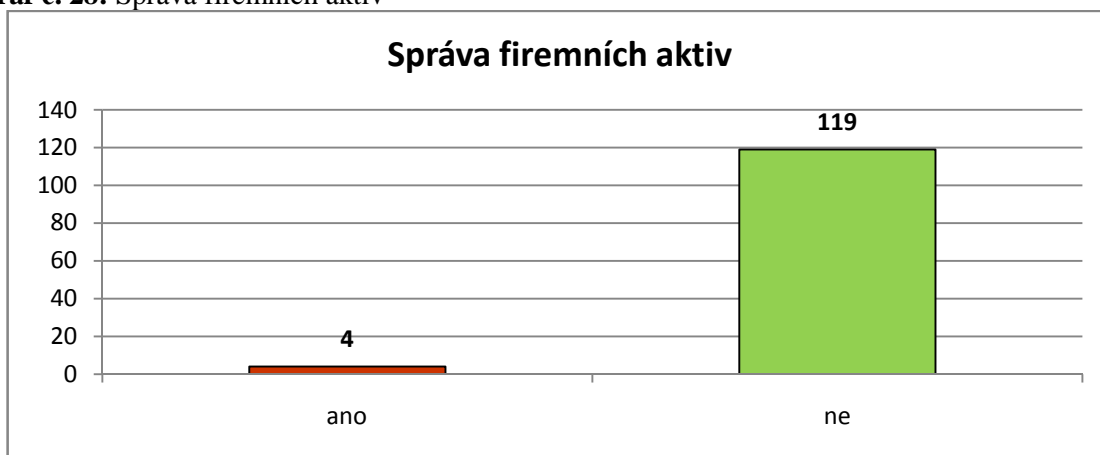


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.18 Správa firemních aktiv

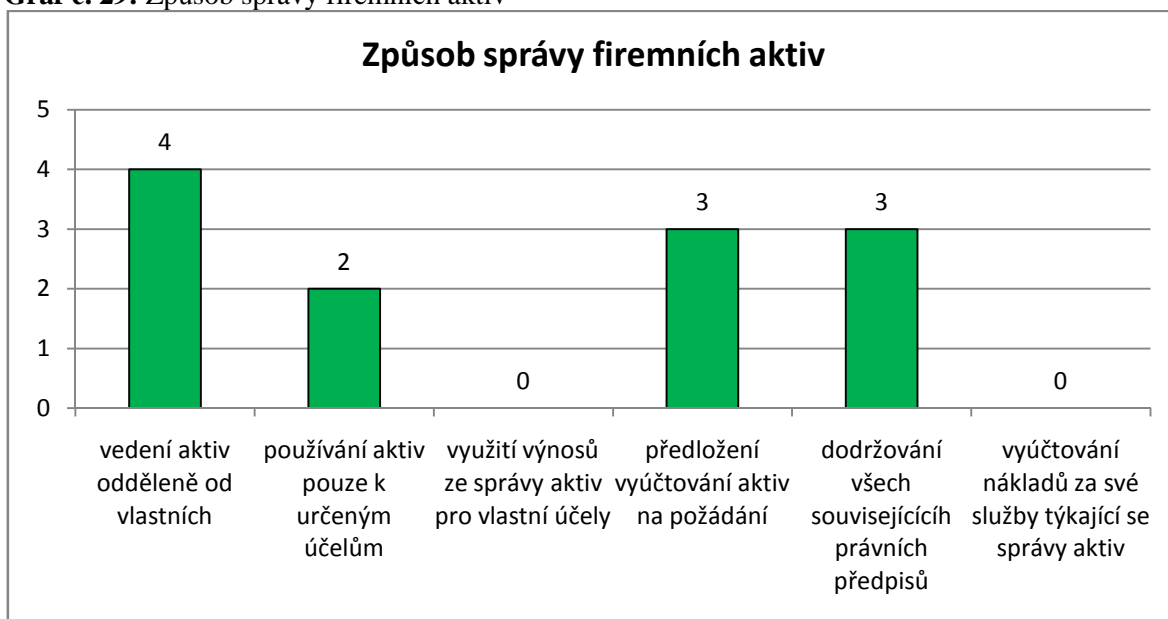
Ve 3% případů převzal auditor správu firemních aktiv. (Graf č. 28) Na základě doplňující otázky bylo zjištěno, že při správě firemních aktiv se auditor choval v souladu s etickým kodexem. (Graf č. 29)

Graf č. 28: Správa firemních aktiv



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

Graf č. 29: Způsob správy firemních aktiv

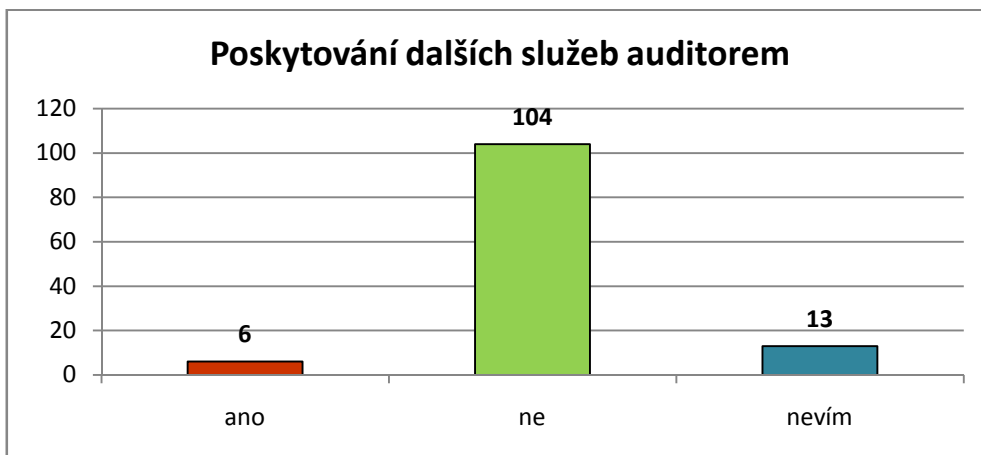


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.19 Poskytování dalších odborných služeb

Auditor by neměl poskytovat společnosti jiné služby než auditorské. V případě poskytování takových služeb by měl pak zájem na dobrém výsledku auditu a mohlo by být ohroženo dodržování objektivity. V rámci šetření auditor takové služby poskytuje v 5%. Odpověď nevíím může také znamenat, že auditor službu poskytuje, ale respondent o tom neví.(Graf č. 30)

Graf č. 30: Poskytování dalších odborných služeb

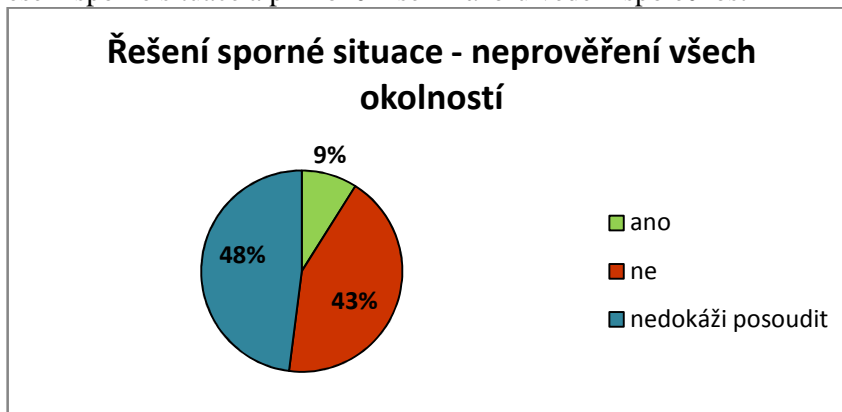


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.20 Řešení sporné situace a přiklonění se k názoru vedení společnosti

Při posuzování nesmí převážít vliv jiných stran nad profesním a odborným uvažováním. Tím by mohl být ohrožen princip objektivity a mohla by vzniknout hrozba protekčního vztahu. V 11 případech však k této situaci došlo. (Graf č. 31)

Graf č. 31: Řešení sporné situace a přiklonění se k názoru vedení společnosti

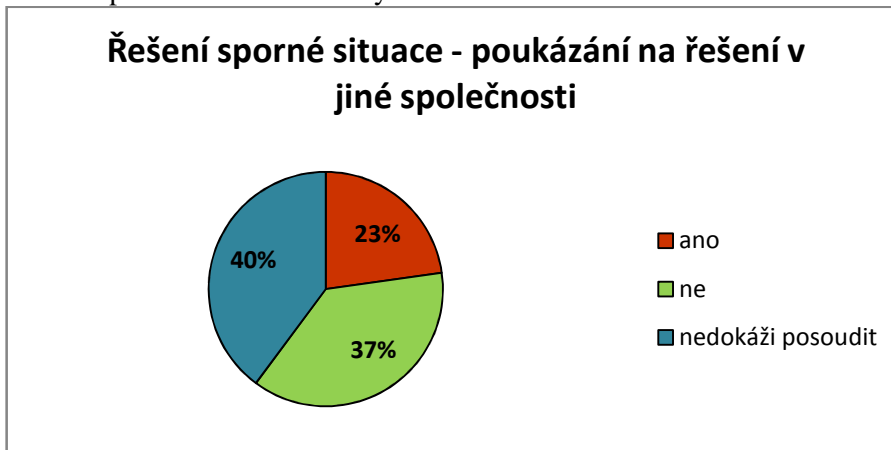


Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

4.2.21 Řešení sporné situace a důvěrný charakter informací

Auditor by měl zachovávat důvěrný charakter informací. Tím se rozumí zachovat mlčenlivost a nesdělovat informace třetím osobám. Z šetření vyplývá, že toho auditoři nedodrželi ve 28 případech. (Graf č. 32)

Graf č. 32: Řešení sporné situace a důvěrný charakter informací



Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

Na základě dotazníkového šetření byly získány výsledky ohledně chování a průběhu auditu přímo v praxi v různých společnostech. Dotazníky byly předávány v tištěné a elektronické formě, aby byla zaručena anonymita. Vrátilo se vyplněných 123 dotazníků, které poskytly zajímavé informace.

Nejčastěji na dotazníky odpovídaly téměř všechny uvedené pozice ve stejném rozložení sil, kdy se největší zastoupení od nejmenšího lišilo o 14%. Největší podíl měli shodně ekonomové a hlavní účetní, kteří se také ve většině případů účastní samotného auditu a jsou kontaktní osobou auditorů. Se službami auditorů jsou dotazovaní spokojeni, v 94% se odpovědi pohybovaly od hodnocení výborné až po dobré. Dále z dotazníků vyplynulo, že audit provádí v průměru dva auditoři, a to 3-4 dny. Během působnosti dotazovaných ve společnosti došlo v 7% ke změně auditora. Ta byla způsobena nedůvěrou vedení společnosti, nebo neměli respondenti o důvodu změny informace.

Rozvržení způsobu předávání podkladů při auditu je téměř rovnoměrné a jsou zastoupeny všechny možnosti - elektronická, písemná a ústní. Téměř v 60% provádějí auditoři i průběžně audit během roku a v méně než polovině případů probíhá vyhodnocení podkladů pomocí specializovaného programu. Ohledně způsobu jednání s auditory převažuje skoro se dvěma třetinami otevřené jednání oproti strategii vyhýbání se otázkám.

O existenci postihů auditorů za nedodržení etického kodexu má povědomí skoro 60% dotazovaných. Toto povědomí získali dotazovaní z největší části ve škole nebo přímo na webové stránce KAČR. Téměř tři čtvrtiny tvrdí, že auditor splňuje vlastnosti, které by měl mít.

V dotaznících byly nastíněny „sporné situace“, které mohou při auditu běžně nastat. Respondenti odpověděli, že až na některé výjimky se chovali auditoři v souladu s etickým kodexem. Mezi nesprávné patří porušení důvěrnosti informací s 23%, nezjištění informací k uzavření smlouvy mezi auditorem a společností v 16%, neprověření všech okolností situace v 9% a úzký obchodní vztah s členem společnosti a poskytování dalších služeb auditora shodně s 5%. Naopak nejméně procent, tedy 2%, měly situace, kdy auditor

obdržel materiální/nemateriální dary nebo dostatečně neprověřil všechny okolnosti a nebo má podíl ve společnosti. Zjištěné odchylky jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Odchylky od správného chování auditora

Situace	Ohrožení	% případů
poukázání na řešení situace v jiné společnosti	důvěrný charakter informací	23
informace k uzavření smlouvy mezi auditorem a společností	ohrožení základních principů	16
prověření všech okolností	hrozba protekčního vztahu	9
úzký obchodní vztah s členem společnosti	hrozba spřízněnosti	7
vyšší cena za prováděné auditorské služby	hrozba vlastní zainteresovanosti	5
auditor poskytuje další služby	ohrožení principu objektivity	5
podíl auditora ve společnosti	hrozba vlastní zainteresovanosti	2
materiální/nemateriální dary	ohrožení základních principů	2

Zdroj: vlastní zpracování na základě dotazníkového šetření

5 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ

Etický kodex popisuje chování auditorů, neukazuje je však přímo na výčtu příkladů či situací. Pouze uvádí návod, jak by měl auditor na základě svého úsudku a odborných znalostech postupovat. V případě, že by etický kodex definoval situace, které mohou nastat přímo výčtem, byl by velmi obsáhlý a pravděpodobně by neobsáhl všechny situace. Samozřejmě auditor by měl být schopen nahlížet na věci z více stran a měl by být schopen danou věc správně pochopit. Proto vznikla tato práce, která se snažila zjistit, zda auditoři dodržují etický kodex či nikoli. A v případě, že nedodržují, tak v jakých situacích a pokusit se zpracovat návrh na vylepšení Etického kodexu Komory auditorů České republiky.

Na základě dotazníkového šetření bylo zjištěno, že se auditoři chovají téměř ve všech, v dotazníku nastíněných, sporných situacích v souladu s etickým kodexem. Nastaly i některé situace, kde respondenti uvedli, že to tak není. V dotaznících byly situace modelovány na vzorových příkladech, aby si mohl vyplňující pod určitým termínem představit nějakou skutečnost. Vzhledem k tomu, že v etickém kodexu jsou sporné situace popsány pouze teoreticky, bylo by dobré naznačit výčtem situace, které si mohou lidé (laici, běžní uživatelé) pod tímto představit. Je důležité říci, že tento výčet by neměl sloužit jako konečný, ale měl by sloužit jako návod.

Návrh řešení nabízí doplnění o některé demonstrativní příklady lepší pochopení dané situace u části A etického kodexu - základních principů a vybraných bodů z části B. (Tabulka č. 6)

Tabulka č. 6: Návrh na zlepšení etického kodexu

Část etického kodexu	Sekce	Název sekce	Doplnění textu o
A	110	Integrita	<ul style="list-style-type: none"> • nezaujaté jednání s klientem
A	120	Objektivita	<ul style="list-style-type: none"> • vždy zvážit situaci ze všech stran • nenechat se ovlivnit cizím názorem (např. vedení společnosti) a prověřit všechny skutečnosti • v případě, že se auditor zná s někým z auditované společnosti jinak než pracovní vztah auditor • auditovaná společnost, je třeba zvážit, zda bude výrok objektivní
A	130	Odborná způsobilost a řádná péče	<ul style="list-style-type: none"> • účastnit se školení • zvyšovat svoji kvalifikaci jiným způsobem než školením - např. studováním aktuálních informací, publikací, novel zákonů • při řešení problémů využít aktuálních informací k dané tématice
A	140	Důvěrný charakter informací	<ul style="list-style-type: none"> • při neformální komunikaci/řešení problému se zaměstnanci auditované společnosti nepoukazovat na řešení problému v jiné společnosti tak, že bude přímo uveden název společnosti
A	150	Profesionální jednání	<ul style="list-style-type: none"> • jednat v souladu se všemi platnými zákony • nenadhodnocovat svoje dovednosti a znalosti např. reklamou, ale také chováním na základě vztahu auditor - budoucí/současný klient
B	210	Získávání zakázek	<ul style="list-style-type: none"> • prověření budoucího klienta (např. vazby vedení společnosti na ostatní společnosti) • prověření oblasti podnikání či případných nezákonných aktivit • prověření vlastních údajů klienta (vnitřní směrnice, organizační schéma) • auditor poskytuje pouze takové služby, k nimž má vzdělání a řádnou kvalifikaci
B	220	Konflikty zájmů	
B	230	Alternativní stanoviska	
B	240	Honoráře a ostatní způsoby odměňování	<ul style="list-style-type: none"> • stanovení přiměřené částky za služby (např. obvyklé ceny, které může klient porovnat) • uvedení způsobu výpočtu v návrhu smlouvy (kalkulace) • stanovení ceny při podpisu smlouvy, ne dodatečné zúčtování prací
B	250	Propagace odborných služeb	<ul style="list-style-type: none"> • při propagaci služeb nevzvedávat pouze svoje znalosti a dovednosti nad ostatní (auditor se musí stále vzdělávat a zdokonalovat)

Část etického kodexu	Sekce	Název sekce	Doplnění textu o
B	260	Dary a pohostinnost	<ul style="list-style-type: none"> • jedná se o dary nebo pohostinnosti typu pobytové/relaxační/zážitkové/jiné zájezdy • další dary materiální/nemateriální povahy v součtu celkových hodnot nad 1.500Kč • platí jak pro auditory, tak rodinné příslušníky a osoby blízké
B	270	Správa clientských aktiv	
B	280	Objektivita při poskytování všech služeb	<ul style="list-style-type: none"> • rozhodování se bez vlivu zainteresovaných stran (např. vedení společnosti) • nezávislost a posouzení situace ze všech hledisek

Zdroj: vlastní zpracování

6 ZÁVĚR

Audit patří v praxi k velmi často skloňovaným slovům a také k jakýmsi strašákům v podobě probdělých noc a týdnů příprav ze strany zaměstnanců auditované společnosti. Na druhé straně, tedy na straně auditorů, představuje audit také řádnou přípravu a prostudování všech skutečností tak, aby auditor mohl dostatečně říci, že daná společnost vyhovuje všem náležitostem, které jsou stanovené zákonem. Je to právě ono kladné rozhodnutí auditora, na které tak netrpělivě čeká jak vedení společnosti, ale také i obchodní partneři či banky.

Profese auditora je velmi vážená a mnoho mladých lidí touží se auditory stát. Než se však člověk auditorem stane, musí projít řadou odborných zkoušek a musí se stále ve svých znalostech zdokonalovat. I proto se audity dělí do několika skupin a to na základě činnosti, která je auditovaná. Tato bakalářská práce se věnovala auditu finančnímu.

Cíl práce byl rozdělen do několika dílčích cílů. V teoretické části byl vysvětlen vývoj, podstata a právní úprava auditu. Následně proběhlo seznámení s etickým kodexem, etickými principy a úpravou správného chování a také možnými sankcemi za nedodržení. Získané zkušenosti z praktické části byly ověřeny v praxi pomocí dotazníkového šetření. Dotazníky byly vytvořeny strukturovaně tak, aby poskytly údaje o dotazovaném, ale hlavně o průběhu auditu ve společnosti, ve které působí a o způsobu řešení situací, které při auditu mohou nastat. Tyto dotazníky pak byly vyhodnoceny a pomocí grafů a slovního hodnocení interpretovány.

Na základě výsledků a zjištění z dotazníkového šetření byl sestaven návrh na vylepšení etického kodexu. Tento návrh obsahoval vylepšení dosavadního etického kodexu o některé modelové situace, aby bylo možno si pod danou definicí představit reálnou činnost. Tento výčet neslouží jako definitivní a konečný, jedná se pouze o nástin situace. Toto vylepšení by mělo napomoci lépe pochopit etický kodex jak pro laickou veřejnost, ale hlavně pro auditory, kteří by tam měli být lépe schopni čelit sporným situacím.

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Odborné publikace

ANZENBACHER, A. *Úvod do etiky*. 1. vyd. Praha: Zvon české katolické nakladatelství, 1992. ISBN 80-7113-111-3

DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN: 80-7179-809-6

FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0

KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1997. ISBN 80-7079-812-2.

MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007. ISBN 978-80-7357-308-9

SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4

Právní předpisy, směrnice

ČESKO. Zákon č. 140 ze dne 8. prosince 1961 trestní zákon. In: *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. 1961. Dostupné z: <http://www.ustrcr.cz/data/pdf/projekty/usmrceni-hranice/dokumenty/zakon140-1961.pdf>

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské federativní republiky*. 1991. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/143/563-1991sb.pdf>

ČESKO. Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012. Dostupné z: http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/ZoK_interaktiv.pdf

ČESKO. Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/78/93_2009.pdf

Etický kodex Komory auditorů České republiky. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. 2011. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)

ISA 700 - MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD. *Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům*. 2006. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Aplika%C4%8Dn%C3%AD%20dolo%C5%B Eky/ISA700s%20AD_web_unor2007.pdf

ISA 705 - MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD. *Modifikace výroky ve zprávě nezávislého auditora*. 2009. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/>

Internetové zdroje

ACFE.cz Česká republika. *ACFE.cz Česká republika* [online]. 2012 [cit. 2014-07-23]. Dostupné z: <http://www.acfe.cz/cz/about-acfe>

ANTIKA. *Aristoteles* [online]. 2004 [cit. 2014-07-13]. Dostupné z: <http://antika.avonet.cz/article.php?ID=1304>

ANTIKA. *Platón* [online]. 2004 [cit. 2014-07-13]. Dostupné z: <http://antika.avonet.cz/article.php?ID=1908>

ANTIKA. *Sokrates* [online]. 2004 [cit. 2014-07-13]. Dostupné z: <http://antika.avonet.cz/article.php?ID=1934>

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. *Occupational fraud & abuse 2012*. 2012. Dostupné z: http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtn/2012-report-to-nations.pdf

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Auditorské standardy 2013* [online]. 2014 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2013>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *O Komoře auditorů* [online]. 2014 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Poslání a smysl auditu* [online]. 2014 [cit. 2014-03-18]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

Podnikatel.cz. *Změny v účetnictví od roku 2014* [online]. 2014 [cit. 2014-07-12]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-ucetnictvi-od-roku-2014/>

Seznam tabulek, obrázků, grafů a zkratek

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Faktory ovlivňující vznik auditu	8
Tabulka č. 2: Legislativní rámec pro výkon auditu v České republice	12
Tabulka č. 3: Ověření účetní závěrky podle speciálních zákonů	14
Tabulka č. 4: Přehled obsahu Zákona o auditorech	14
Tabulka č. 5: Odchylky od správného chování auditora	52
Tabulka č. 6: Návrh na zlepšení etického kodexu	54

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Vztah mezi subjekty auditu	10
Obrázek č. 2: Schéma dělení etiky	18

Seznam grafů

Graf č. 1: Nejčastější druhy podvodů	27
Graf č. 2: Nejčastější oběti podvodného jednání	28
Graf č. 3: Nejčastější pachatelé podvodného jednání	28
Graf č. 4: Pachatelé podvodného jednání dle pohlaví	29
Graf č. 5: Nejčastější důvody podvodného jednání	29
Graf č. 6: Složení dotazníků	34
Graf č. 7: Funkce ve společnosti	35
Graf č. 8: Zhodnocení poslední poskytnuté služby auditorem	35
Graf č. 9: Změna auditora ve společnosti	36
Graf č. 10: Spolupracovní auditorů ve společnosti při auditu	37
Graf č. 11: Spolupráce a průběžné kontroly auditora v průběhu roku	37
Graf č. 12: Způsob komunikace při auditu	38
Graf č. 13: Délka auditu	39
Graf č. 14: Počet auditorů při auditu	39
Graf č. 15: Způsob předávání materiálů při auditu	40
Graf č. 16: Využití speciálního program pro vyhodnocení dat	41
Graf č. 17: Existence Etického kodexu Komory auditorů České republiky	41
Graf č. 18: Zdroj informací o existenci etického kodexu	42
Graf č. 19: Názor na vlastnosti auditora	43
Graf č. 20: Názor na plnění principů	43
Graf č. 21: Nesplnění principu	44
Graf č. 22: Ověření znalostí respondentů na sankce a postihy v etickém kodexu	44
Graf č. 23: Úzký vztah auditora s členem společnosti	45
Graf č. 24: Finanční podíl auditora ve společnosti	46
Graf č. 25: Adekvátní cena za auditorské služby	46

Graf č. 26: Doplnkové informace při uzavření smlouvy s auditorem	47
Graf č. 27: Materiální/nemateriální dary	48
Graf č. 28: Správa firemních aktiv	48
Graf č. 29: Způsob správy firemních aktiv	49
Graf č. 30: Poskytování dalších odborných služeb.....	49
Graf č. 31: Řešení sporné situace a příklonění se k názoru vedení společnosti	50
Graf č. 32: Řešení sporné situace a důvěrný charakter informací	50

Seznam zkratk

ACFE	Associoation of Certifed Fraud Examiners (Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů)
FMF	Federální ministerstvo financí
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Výbor pro auditorské a ověřovací standardy)
IAFC	International Federation of Accountants Committe (Mezinárodní federace účetních)
ISA	International Standards on Auditing (Mezinárodní auditorské standardy)
ISAE	International Standard on Assurance Engagements (Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky)
ISQC	International Standard on Quality Control (Standardy pro řízení kvality)
ISRE	International Standard on Review Engagements (Mezinárodní standardy pro prověrky)
ISRS	International Safety Rating Systém (Mezinárodní standardy pro související služby)
KAČR	Komora auditorů České republiky

8 PŘÍLOHY

Přehled auditorských standardů

Část	Číslo	Název
ÚVOD	Předmluva	Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní prověřovací zakázky a související služby
	Rámec	Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky
	Glosář	Glosář pojmů
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO ŘÍZENÍ KVALITY (ISQC)	ISQC 1	Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO AUDIT (ISA)	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 nedostacích 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 využívajících 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 confirmace
ISA 510	První auditní zakázka - počáteční zůstatky	

Část	Číslo	Název
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO AUDIT (ISA)	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 - audit 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 - audit účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely
ISA 805	Zvláštní aspekty - audit jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu	
ISA 810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce	
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO PROVĚRKY (ISRE)	ISRE 2400	Prověrka historických účetních závěrek
	ISRE 2410	Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky
MEZINÁRODNÍ STANDARDY PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY (ISAE)	ISAE 3000	Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací
	ISAE 3400	Prověrka předpokládaných finančních informací
	ISAE 3402	Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci
	ISAE 3410	Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů
	ISAE 3420	Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu

Část	Číslo	Název
MEZINÁRODNÍ STANDAR DY PRO SOUVISEJÍCÍ SLUŽBY (ISRS)	ISRS 4400	Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi
	ISRS 4410	Zakázky spočívající v sestavení finančních informací
DALŠÍ STANDAR DY	AS 52	Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků
	AS56	Auditorský standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Obsah Etického kodexu Komory auditorů České republiky

Část	Sekce
PŘEDMLUVA	
ČÁST A: OBECNÁ PLATNOST KODEXU	100 Úvod a základní principy
	110 Integrita
	120 Objektivita
	130 Odborná způsobilost a řádná péče
	140 Důvěrný charakter informací
	150 Profesionální jednání
ČÁST B: AUDITÓŘI	200 Úvod
	210 Získávání zakázek
	220 Konflikty zájmů
	230 Alternativní stanoviska
	240 Honoráře a ostatní způsoby odměňování
	250 Propagace odborných služeb
	260 Dary a pohostinnost
	270 Správa klientských aktiv
	280 Objektivita při poskytování služeb
	290 Nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky
	291 Nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách
ČÁST C: ÚČETNÍ ZNALCI	300 Úvod
	310 Možné konflikty
	320 Příprava a vykazování informací
	330 Zajištění potřebné kvalifikace
	340 Finanční podíly
	350 Stimuly a přesvědčování
DEFINICE	
PLANOST	

Vzor dotazníkového šetření

DOTAZNÍKOVÉ ŠETŘENÍ PRO POTŘEBY BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prosím o vyplnění dotazníkového šetření pro bakalářskou práci s tématem Audit a návaznost na etické chování auditorů. Cílem šetření je sběr informací týkajících se etického chování při průběhu finančního auditu a následného vyhodnocení. Pokud není u otázky určeno jinak, vyberte pouze jednu odpověď. Dotazník je anonymní a je použit pouze k vědeckým účelům.

1. Jakou funkci zastáváte ve společnosti?

- finanční ředitel ekonom hlavní účetní pracovník ekonomického oddělení
 externí spolupracovník (daňový poradce, externí zpracovatel účetnictví,...)

2. Jak byste zhodnotili poslední poskytnuté služby auditorem?

- výborné velmi dobré dobré dostačující nedostačující

3. Došlo při Vaší působnosti ve společnosti ke změně auditora?

- ano ne

4. Pokud jste odpověděli na předchozí otázku ano, napište prosím důvod, který vedl k této změně.

.....
.....
.....

5. Kdo jedná a spolupracuje při auditu s auditory ve Vaší společnosti? (zde je možné vybrat více možností)

- finanční ředitel ekonom hlavní účetní
 pracovníci ekonomického oddělení další:

6. Spolupracuje s Vámi auditor ve Vaší společnosti v průběhu roku a provádí průběžné kontroly?

- ano ne

7. Jak při auditu ve Vaší společnosti probíhá systém komunikace mezi Vámi a auditory?

- otevřené jednání vyhýbat se otázkám další:

8. Jak dlouho přibližně trvá audit ve Vaší společnosti?

- 1-2 dny 3-4 dny 4-6 dní 7 a více dní

9. Kolik auditorů přichází v průměru na kontrolu při finančním auditu?

.....

10. V jaké podobě je nejčastěji předávána většina materiálů auditorům? (zde je možné vybrat více možností)

- elektronicky písemně ústně

11. Využívá auditor k vyhodnocení dat speciální program určený pro tyto účely?

- ano ne nevím

12. Víte, že existuje etický kodex vydaný Komorou auditorů České republiky, který jsou auditori povinni dodržovat?

- ano ne

13. V případě kladné odpovědi na minulou otázku vyberte zdroj, kde jste se toto dozvěděli.

- škola
- webová stránka Komora auditorů České republiky
- internetový článek
- jiné:

14. Co je, dle Vašeho názoru obsahem etického kodexu?

.....
.....
.....

15. Jaké, dle Vašeho názoru, by měl mít auditor vlastnosti. (vyberte maximálně 3 možnosti)

- čestnost
- upřímost
- zodpovědnost
- svědomitost
- pečlivost
- mlčenlivost
- objektivita
- pravdomluvnost
- přátelský
- vnímavost
- vytrvalost

16. K základním principům etického kodexu patří: integrita (upřímnost a čestnost), objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Myslíte, že Váš stávající auditor splňuje tyto všechny principy?

- ano
- ne
- nedokáži posoudit

17. Pokud jste na předchozí otázku odpověděli záporně, proč myslíte, že princip nesplňuje a který? (zde je možné vybrat více možností)

- integrita
- objektivita
- odborná způsobilost
- důvěrný charakter
- profesionální jednání

.....
.....
.....

18. Myslíte si, že součástí etického kodexu jsou i sankce a postihy za nedodržení etického kodexu?

- ano
- ne
- nevím

19. Má auditor úzký obchodní vztah s členem Vaší společnosti?

- ano
- ne

20. Má auditor finanční nebo jiný podíl ve Vaší společnosti?

- ano
- ne

21. Myslíte si, že cena za prováděné auditorské služby, je adekvátní?

- ano
- ne
- příliš nízká
- příliš vysoká
- nedokáži posoudit

22. V případě jiné než kladné odpovědi na předchozí otázku, napište důvod, proč si myslíte, že je cena neadekvátní.

.....
.....
.....

23. Požadoval od Vás auditor při uzavírání smlouvy informace jako např. finanční stav podniku, vnitřní směrnice apod.?

- ano
- ne
- nevím

24. Obdržel od Vaší společnosti auditor hodnotnější materiální případně nemateriální nabídky, které by vzhledem ke své povaze mohly ohrozit rozhodnutí auditora? Nejsou zde myšleny klasické propagační předměty jako propiska, klíčenka, blok apod.

- ano
- ne
- nedokáži posoudit

25. Stalo se někdy, že auditor převzal správu firemních aktiv?

- ano ne

26. V případě kladné odpovědi na předchozí otázku, které z následujících podmínek při správě aktiv dodržoval? (zde je možné vybrat více možností)

- vedení aktiv odděleně od vlastních
- používání aktiv pouze k určeným účelům
- využití výnosů ze správy aktiv pro vlastní účely
- předložení vyúčtování aktiv na požádání
- dodržování všech souvisejících právních předpisů
- vyúčtování nákladů za své služby týkající se správy aktiv

27. Poskytuje auditor Vaší společnosti další odborné služby kromě auditu (vedení účetnictví, daňový poradce, externí spolupracovník ekonomického oddělení)?

- ano ne nevím

28. Stalo se Vám někdy ve Vaší společnosti, že se auditor při řešení sporné situace přiklonil se k názoru např. vedení společnosti, aniž by prověřil všechny okolnosti?

- ano ne nedokáží posoudit

29. Stalo se Vám někdy, že při rozhovoru s auditorem případně při řešení sporné situace, řekl auditor něco ve smyslu: „Ve společnosti XY se provádí/řeší situace takto.“

- ano ne nedokáží posoudit

Děkuji Vám za čas, který jste věnovali vyplnění dotazníku!
Hana Radilová