

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Etika auditorů v praxi

Vedoucí diplomové práce

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor

Bc. Pavlína Svojšová

2012

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenu a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona c. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona c . 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentu práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátu.

V Českých Budějovicích dne 22. 4. 2012

.....

Bc. Pavlína Svojšová

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu diplomové práce, paní Ing. Zitě Drábkové, Ph.D., za udělení tématu, konzultace, připomínky a metodické vedení práce. Dále bych ráda poděkovala rodině za podporu.

Obsah

Úvod a metodika	8
1 CHARAKTERISTIKA AUDITU	11
1.1 Vymezení auditu	11
1.1.1 Obecná definice auditu.....	11
1.1.2 Finanční audit.....	12
1.1.3 Nefinanční audit.....	13
1.1.4 Legislativní proces auditu v České republice.....	15
2 ETICKÉ CHOVÁNÍ AUDITORA	20
2.1 Etický kodex Komory auditorů ČR.....	21
2.2 Vznik, organizace a regulace auditorské profese.....	22
2.3 Předpoklady pro výkon auditorské profese.....	25
2.4 Odpovědnost auditora	30
2.4.1 Nezákonné akty klientů.....	32
2.4.2 Praní špinavých peněz.....	32
2.4.3 Riziko při poskytování auditorských služeb	34
3 ETICKÝ A SOCIÁLNÍ AUDIT	35
3.1 Význam etického a sociálního auditu	36
3.2 Zavádění etického auditu	37
3.3 Kvalita a efektivita etického auditu.....	37
3.4 Možnosti zneužití etického a sociálního auditu	38
3.5 Mezinárodní standardy jakosti	39
4 ETIKA V AUDITORSKÉ PRAXI	42
4.1 Komora auditorů ČR.....	42
4.1.1 Dozorčí komise	43
4.1.2 Kárná komise	44
4.2 Publikované případy neetického chování auditora v podmínkách legislativy ČR.....	46
Případ 1:	46
Případ 2:	46

Případ 3:	47
Případ 4:	49
Případ 5:	50
Případ 6:	52
Případ 7:	54
Případ 8:	58
Případ 9:	60
4.3 Kontrola kvality za rok 2009.....	62
4.3.1 Hlavní nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti	65
4.4 Kontrola kvality za rok 2010.....	67
4.4.1 Hlavní nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti	70
5 KAUZA ENRON, ARTHUR ANDERSEN	74
6 ETICKÝ A SOCIÁLNÍ AUDIT VE SPOLEČNOSTI SchwanCosmetics CR, s.r.o.....	77
6.1 Představení společnosti SchwanCosmetics CR, s.r.o.....	77
6.2 Etický a sociální audit	78
6.2.1 Dotazníkový průzkum.....	78
6.2.2 Sociální audit pro L Óreal ve společnosti SchwanCosmetics CR, s.r.o.....	80
7 ZÁVĚR	85
8 SUMMARY, KEY WORDS	88
9 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	90
10 PŘÍLOHY	92

Úvod a metodika

Pojem „etika“ má své kořeny již ve starověké antice a zabývali se jí již známí filozofové jako Aristoteles, Demokritos nebo Epikuros. Etika jako věda o morálce je velmi široké téma a prolíná a zasahuje jak do běžného života člověka, tak do profesní sféry. V souvislosti s účetními skandály, falšováním účetních a auditorských zpráv začala veřejnost živě diskutovat mj. o odpovědnosti auditorů za odhalování podvodů vedoucích ke zkreslení účetních závěrek účetních jednotek a do popředí pozornosti auditorů se začaly dostávat zásady etického chování, později zakotvené v právních a profesních normách včetně etického kodexu Mezinárodní federace účetních (IFAC).

Očekávání mnoha uživatelů účetních závěrek od zprávy auditora jsou až příliš vysoká a většinou jdou až nad rámec toho, co auditor může reálně ověřit a potvrdit. Je však třeba přiznat, že ne všichni auditoři jsou si své odpovědnosti ve vztahu ke zkreslení účetní závěrky v důsledku podvodu či pochybení dostatečně vědomi a přizpůsobují ji adekvátně své auditorské postupy. Jistě stojí za zmínku nejviditelnější dopad účetních skandálů na účetní a auditorskou profesi, a to pád firmy Arthur Andersen, jedné z tehdejší „Velké pětky“ auditorských společností. Účetní profese reagovala rozvinutím a zpřísněním etických norem s důrazem na jednání profesních účetních ve veřejném zájmu nikoli pouze v zájmu jednotlivých klientů nebo zaměstnavatelů. Základní normou etického jednání profesních účetních je tedy zmíněný Etický kodex IFAC, který je závazný pro všechny profesní účetní, jak pro auditory, tak pro ty, kdo poskytují účetní služby svým klientům. To platí zejména pro první část Etického kodexu, která stanoví základní principy etiky profesních účetních a koncepční rámec uplatňování těchto principů.

Proto jednou z priorit Komory auditorů patří osvěta auditorů a zvyšování kvality provedených auditů. K další prioritě patří úkol osvětový, a to informovat veřejnost o povinnostech a zodpovědnosti auditora.

V České republice dne 14. dubna 2009 nabyl účinnosti zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), který uvedl stávající českou právní úpravu do souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Kromě toho, že zákon sleduje cíle směrnice harmonizovat požadavky kladené na povinný audit účetních závěrek napříč členskými státy Evropské unie, sjednotit požadavky na odbornou kvalifikaci auditorů a podmínky výkonu povinných auditů,

především tento zákon přinesl více nezávislosti auditora, ale i větší důraz na etiku jeho práce, i více povinností auditovaných subjektů. Jednou větou je možné říct, že zákon klade vyšší nároky na auditované subjekty, na auditora a i na celý systém auditu.

V silném konkurenčním prostředí, které je v současnosti navíc umocněno celosvětovou krizí, je kladen zvýšený nárok na přesné a správné vedení podniku. Nicméně finanční skandály v USA i Evropě ukázaly, že finanční audity nejsou jednoznačně efektivní zárukou dodržování pravidel. Jednou z možností minimalizování lidského selhání nebo alespoň včasného odhalení je využití nefinančních auditů, a to obzvláště etického a sociálního auditu.

Etický a sociální audit se snaží analyzovat a zlepšovat takové faktory, které nemají v ekonomických ukazatelích svoji kategorii, ale přesto se významně podílejí na prosperitě firem. Vlivem globálního byznysu a díky náročné situaci na trhu se stále častěji objevuje požadavek na větší kontrolu naplňování etických a sociálních kritérií. V zájmu byznysu samotného je tyto otázky nepodceňovat, neboť neřešené problémy mohou nastolit sociální neklid v oblasti a etické pochybení může poškodit image firmy, vyvolat zákaznický bojkot či způsobit ekonomické škody „díky“ vlastním zaměstnancům. Tedy vše, čemu se firmy snaží předejít. Společnost SchwanCosmetics s.r.o., kterou se budu později v praktické části zabývat, si je velice dobře vědoma sociálního a etického závazku, který na ni klade globalizace této společnosti a její trhy, proto ve společnosti zcela běžně probíhají jak etické, tak sociální audity.

Ve své diplomové práci se zabývám etikou auditorů v praxi. Cílem mé práce je posoudit roli a funkci auditora v podmínkách legislativy ČR a vyhodnotit činnosti auditorů ve vazbě na etiku. Práce shrnuje obecné teoretické informace o auditu, profesní etice, odpovědnosti auditora a podává základní obraz o etickém a sociálním auditu. Podrobněji je práce zaměřena na role a funkce auditora a činnosti auditora ve vazbě na etiku chování. V prvních kapitolách jsou obsaženy definice auditu, charakteristika finančního a nefinančního auditu, legislativní proces auditu v České republice, důraz je kladen na Etický kodex Komory auditorů, dále je zde popsán vznik, organizace a regulace auditorské profese, včetně předpokladů pro výkon auditorské profese a odpovědnosti auditora. Další kapitola je věnována etickému a sociálnímu auditu, jeho významu, kvalitě a efektivitě a v této souvislosti jsou zmíněny i Mezinárodní standardy jakosti.

V praktické části se zaměřuji na konkrétní publikované případy neetického chování a pochybení auditora před zásadní legislativní úpravou zákona o auditorech a na případné sankční postihy. Na základě kontroly kvality analyžuji dodržování vybraných ustanovení zákona o auditorech v souvislosti s obecně platnými předpisy, správnost uplatňování auditorských směrnic a

důslednou návaznost výroku auditora na závěry, které jsou uvedeny ve spise auditora a zajištění plnění zásad profesionálního chování auditorů z hlediska jejich nezávislosti a v souladu s požadavky Etického kodexu KAČR. V souvislosti s etikou auditorů jsem v této části práce uvedla i velice významnou kauzu počátku 21. století, a to kauzu Enron a dopad této katastrofy na auditorskou firmu Arthur Andersen. V poslední části své práce hodnotím kvalitu a efektivitu probíhajících etických a sociálních auditů ve společnosti SchwanCosmetics, s.r.o.

1 CHARAKTERISTIKA AUDITU

1.1 Vymezení auditu

1.1.1 Obecná definice auditu

„Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka vyhotovena ve všech významných aspektech v souladu s používanými účetními zásadami.“
(Auditorská směrnice č. 1, Komora auditorů ČR, 1998)

„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“ (American Institute of Certified Public Accountants – uvedeno D. N. Ricchiute: Audit, Victoria Publishing, Praha 1994).

Audit v nejobecnějším slova smyslu je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům. Vlastní proces tohoto zkoumání (provádění auditu, auditování) může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti.

Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IAS/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.

Základním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Za odvozený cíl auditu je považováno jeho morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů, jeho poradenská funkce.¹

1.1.2 Finanční audit

Externí audit (nazýván audit účetní závěrky) bývá nejčastěji spojován s auditem finančních výkazů akciové společnosti. V současné době se však záběr externího auditu rozšiřuje a zahrnuje i další oblasti, například audit jakosti, managementu, ekologický audit apod. Externí auditorská činnost může být definována jako veřejná služba poskytovaná kvalifikovanými odborníky v oboru účetnictví, která spočívá v provádění revize finančního stavu společnosti, a to podle zvláštních norem a pomocí speciálních technik. Cílem této revize je vyjádřit objektivní názor na to, zda stav hospodaření společnosti odpovídá ekonomické a finanční situaci společnosti v daném okamžiku a zda jsou výsledky hospodaření a změny v daném období v souladu s obecně přijatými účetními zásadami.

Externí auditor je fyzická nebo právnická osoba zapsaná do seznamu auditorů. Externí audit musí být nezávislý jak na státních orgánech, tak na vedení auditované společnosti i na ostatních zájmových skupinách. Působení externích auditorů v oblasti účetnictví je v podmínkách České republiky upraveno zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů. Tento zákon byl novelizován a doplněn zákony č. 63/1996 Sb. a č. 165/1998 Sb. V roce 2000 byla provedena zásadní právní úprava auditorské činnosti v ČR tak, aby byla v souladu s příslušnými směnicemi EU. Úprava posiluje odpovědnost státu za to, že auditorskou činnost budou vykonávat pouze osoby, které splňují zákonem stanovené podmínky.²

Interní (vnitřní) audit se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř účetních jednotek, jak ostatně vyplývá z jeho názvu. Nejvíce je spojen s akciovými společnostmi, kde dobré fungování vnitřního kontrolního systému je jednou ze záruk ochrany akcionářů. Provádí ho interní auditor, který je zpravidla pracovníkem podniku (u velkých podniků to může být

¹FLORIÁN, 2001

²DVOŘÁČEK, 2003

dokonce specializované pracoviště s několika zaměstnanci), avšak je zcela nezávislý na podnikovém managementu. Konkrétní zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury může mít v praxi nejrůznější podobu. Zda je podřízen představenstvu nebo dozorčí radě, závisí na modelu podnikového řízení. Dále pak závisí na velikosti podniku, na předmětu jeho činnosti, na představách vedení podniku o interním auditu a také na osobnosti a schopnostech interního auditora.

Na kvalifikaci interních auditorů jsou kladeny vysoké požadavky, jedná se zpravidla o vysokoškolsky vzdělané odborníky se znalostmi a dovednostmi v oblasti auditorských technik, organizace a řízení výroby, obchodu či služeb, ovládající finanční a manažerské účetnictví, statistiku, kvantitativní metody a informační technologie, zanedbatelné nejsou ani znalosti z oblasti sociologie, psychologie a komunikační dovednost. Dohled nad činností interních auditorů a kontrolu kvality práce provádí zpravidla nezávislá profesní organizace (v České republice Komora interních auditorů). Služeb interních auditorů využívá především podnikový management, a to jak vrcholové vedení podniku, tak vedoucí pracovníci na různých stupních řízení, kterým poskytuje analýzy, hodnocení, doporučení a rady týkající se oblasti jejich působení.³

1.1.3 Nefinanční audit

Od poloviny osmdesátých let stále častěji přicházejí ke slovu nefinanční audity. Je to evidentní snaha definovat, kvantifikovat a kontrolovat faktory, které nemají v ekonomické analýze svoji kategorii, ale přesto se významně podílejí na hospodářském výsledku firmy.

³MÜLLEROVÁ, 2007

Jsou to například:

- environmentální audit,
- personální audit,
- audit produktivity,
- technologický audit,
- audit jakosti,
- audit informačních technologií,
- audit spokojenosti zákazníků,
- etický a sociální audit.

Pro audity, které šetří nefinanční ukazatele, se hodí spíše tato definice auditu:

„Audit představuje synonymum pro objektivnost, účinnost a nástroj zkvalitnění řízení.“

Mezi finančním a nefinančním auditem existuje řada rozdílů. Zásadní rozdíl spočívá především v povinnosti auditovat firmu. Finanční audity předepisuje vybraným ekonomickým subjektům zákon, nefinanční audity jsou závislé na ochotě a dobrovolnosti k nefinančnímu auditu přistoupit.

Tabulka 1: Základní rozdíly v provádění finančních a nefinančních auditů

Finanční audity	Nefinanční audity
Mají přesně definované etalony (právní řád)	Etalony jsou podnikové, případně srovnání s konkurencí
Postup je v každé organizaci shodný	Postup je v každé organizaci odlišný (záleží na velikosti, předmětu podnikání, právní formě apod.)
Jsou primárně určeny osobám mimo podnik	Je určen především pro vlastní podnik (jako zpětná vazba)
Audit se opakuje 1x ročně	Audit se obvykle opakuje za 18 až 24 měsíců

Zdroj: modifikováno podle Vaněk, Z.: Seminář IIR: Interní audit, 27.-28.2002, Praha

Etický a sociální audit je v České republice, na rozdíl od řady populárních nefinančních auditů, které se staly běžnou součástí firemní praxe, stále méně známým a dosud téměř nevyužívaným nástrojem řízení.⁴

1.1.4 Legislativní proces auditu v České republice

Nutnost právní úpravy auditorské profese vyplývá z několika důvodů. Činnost auditora je vysoce odborná a náročná jak na teoretické znalosti, tak na praktické zkušenosti nejen v oblasti auditu, ale i v dalších oborech, jako je účetnictví, daně, právo, podnikové finance, ekonomie, informační technologie a řada jiných oborů. Dalším důvodem je specifická práce auditora, jehož výsledky neslouží primárně jeho zákazníkovi, který za jeho služby platí, ale širšímu okruhu uživatelů, kteří na ně spoléhají. V krajním případě může mít tedy zákazník zájem na tom, aby audit nebyl řádně proveden, neboť chce zakrýt určité skutečnosti a může zaplatit auditorovi za mlčení. Je tedy zřejmé, že tržní mechanismus není schopen sám o sobě zajistit řádný výkon funkce auditora a z důvodu veřejného zájmu je třeba činnost auditorů právně

⁴ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

regulovat. V České republice je auditorská profese spojená s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a počátkem devadesátých let. V roce 1989 vydalo Federální ministerstvo financí vyhlášku č. 63/89 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní norma byla určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Účetní závěrky těchto podniků byly ověřovány dvěma nezávislými auditory, kteří získali dekret auditora opravňující provádět auditorskou činnost složením profesní zkoušky na Ministerstvu financí.

V roce 1991 vstoupil v platnost zákon č. 513/91 Sb., obchodní zákoník, který v § 39 uváděl: „*Akciové společnosti musí mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního předpisu. Ostatní obchodní společnosti a družstva mají tuto povinnost, jen pokud tak stanoví zvláštní zákon.*“ Tímto zvláštním zákonem byl zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který podmínky auditu účetní závěrky – které se od prvotní úpravy několikrát změnily – vázal na překročení vymezených kritérií. Obchodní zákoník dále uváděl, že podnikatel je povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní písemnosti a vysvětlení potřebná k ověřování a že náklady spojené s auditorskou činností hradí podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje.

Návazně na uvedené skutečnosti byl vydán zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komorě auditorů české republiky, který vymezil základní pojmy a stanovil pravidla pro výkon auditorské profese v naší zemi. Kromě kvalifikačních požadavků na auditora vymezil práva a povinnosti auditorů-fyzických osob a auditorů-obchodních společností, upravil i postavení asistentů auditora a postavení a orgány Komory auditorů ČR jako samosprávné profesní organizace.⁵

Nový zákon o auditorech

Dne 14. dubna 2009 nabyl účinnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), který implementuje do českého právního řádu směrnice Evropského parlamentu a Rady týkající se povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Nový zákon o auditorech obsahuje celou řadu ustanovení, která se významným způsobem liší od právní úpravy platné do tohoto data, nebo přinášejí zcela nové požadavky. Níže v textu jsou

⁵ MÜLLEROVÁ, 2007

popsány informace o obsahu jednotlivých Hlav zákona o auditorech a informaci o některých významných ustanoveních tohoto zákona.

Hlava I obsahuje zejména vymezení pojmů.

Hlava II upravuje **způsob vydávání auditorského oprávnění**. Zavádí **dočasný a trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti** a odebrání auditorského oprávnění. Nové je též ustanovení, že v případě, že dočasný či trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti trvá déle než 5 po sobě jdoucích let a nezúčastnil-li se statutární auditor programů průběžného vzdělávání, je podmínkou ukončení dočasného zákazu auditorské činnosti či opětovného vydání auditorského oprávnění úspěšné absolvování písemného přezkoušení znalostí v rozsahu, který stanoví zkušební řád.

Dále je v této hlavě upraven obsah **auditorské zkoušky**, která se skládá z dílčích písemných zkoušek. Zákon také upravuje uznávání vysokoškolských nebo srovnatelných profesních kvalifikačních zkoušek složených v členských státech. V souladu se zákonem o auditorech jsou statutární auditoři povinni se účastnit programu **průběžného vzdělávání** v rozsahu nejvýše 60 hodin ročně.

V Hlavě II je také upravena auditorská činnost auditorů z jiných členských zemí a seznam auditorů. Dále je stanovena povinnost dodržovat **etický kodex** a požadována **nezávislost auditora**. Auditor je v souladu se zákonem o auditorech povinen **zachovávat mlčenlivost**, pokud není stanoveno jinak. Mlčenlivosti může auditora zprostit účetní jednotka nebo Komora auditorů ČR. V zákoně jsou vyjmenovány případy, kdy k porušení mlčenlivosti nedochází, např. poskytnutí určitých informací ČNB, poskytnutí informací novému auditorovi nebo auditorovi skupiny, poskytnutí informací Radě pro veřejný dohled, poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství atd. **Statutární auditor musí být schválen nejvyšším orgánem účetní jednotky**. Odstoupení od smlouvy o povinném auditu musí být oznámeno Radě pro veřejný dohled.

Hlava II dále stanoví plnou odpovědnost auditora skupiny za **audit konsolidované účetní závěrky** a povinnosti tohoto auditora ve vztahu k auditorům částí konsolidované účetní závěrky. Jsou zde také upraveny požadavky na obsah zprávy auditora. Upravuje také práva a povinnosti auditora, stanoví povinnost pojištění **odpovědnosti za škodu** a stanoví **zákaz výkonu další výdělečné činnosti**, mající znaky podnikání, s určitými výjimkami.

Statutární auditoři a auditorské společnosti podléhají **systemu kontroly kvality**

⁶ Komora auditorů České republiky

organizovanému a řízenému Komorou auditorů ČR. Kontrola kvality musí být u každého auditora provedena nejméně jednou za 6 let, u auditorů provádějících auditorskou činnost u subjektů veřejného zájmu jednou za 3 roky.

Hlava III upravuje **kárná opatření a kárná řízení**, Hlava IV pak postavení **asistenta auditora**. Hlava V upravuje **činnost Komory a jejích orgánů**. Nejvyšším orgánem komory zůstává **sněm**. Výkonným orgánem Komory je **výkonný výbor**, který má 14 členů a 6 náhradníků. Kontrolním orgánem Komory je **dozorčí komise**, přičemž počet členů a náhradníků stanoví statut Komory, stejně jako počet členů a náhradníků **kárné komise**. Členy **výkonného výboru** a dozorčí a kárné komise volí sněm. Funkční období členů nesmí přesáhnout dobu 4 let a člen orgánu může setrvat v jednom a tomtéž orgánu nejdéle po dvě po sobě jdoucí funkční období.

Hlava VI upravuje **veřejný dohled nad auditem**. Zřizuje se **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, která vykonává zejména veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti a činností Komory. Výkonným orgánem Rady je **Prezidium**, které sestává z 5 členů, kteří jsou osobami mimo profesi a jednoho člena, který je statutárním auditorem. Prezidium jmenuje a odvolává ministr financí po dohodě s ČNB na funkční období 6 let. Každé dva roky jsou jmenováni dva členové Prezidia. Činnost Rady je financována z příjmů z určitých typů pokut a v případě nedostatku zdrojů ze státního rozpočtu.

Hlava VII upravuje spolupráci s orgány dohledu v ostatních členských státech, Hlava VIII pak obsahuje zvláštní ustanovení pro povinný audit **subjektů veřejného zájmu**. Subjektem veřejného zájmu jsou společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótované v EU, dále některé finanční instituce, zdravotní pojišťovny a jiné subjekty vyjmenované v zákoně, včetně obchodních společností a družstev s více než 4 000 zaměstnanci. Auditor provádějící audit subjektu veřejného zájmu musí zveřejnit do 3 měsíců svého účetního období **výroční zprávu o průhlednosti** obsahující údaje stanovené zákonem. Subjekt veřejného zájmu zřizuje **výbor pro audit**, z této povinnosti existují určité výjimky stanovené zákonem. Výbor pro audit má 3 členy, z nichž nejméně jeden musí být nezávislý na auditované osobě a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu. Nesplní-li subjekt veřejného zájmu svoji povinnost zřídit výbor pro audit, vykonává činnost tohoto výboru dozorčí orgán. Na auditory subjektů veřejného zájmu jsou kladeny další **požadavky nezávislosti**. **Klíčový auditorský partner subjektu veřejného zájmu musí být vystřídán nejpozději do 7 let** od zahájení provádění povinného auditu a může opět provádět auditorskou činnost v tomto subjektu nejdříve po uplynutí 2 let. Zákon také stanoví, že statutární auditor nebo klíčový auditorský partner nesmí přijmout v auditovaném subjektu veřejného zájmu řídicí funkci před

uplynutím dvou let poté, co provedl audit.

Hlava IX upravuje přístup k **auditorům ze třetích zemí a spolupráci s příslušnými orgány** z těchto zemí.

Hlava X obsahuje **společná, přechodná a zrušovací ustanovení**. Přechodná ustanovení se týkají zejména auditorů zapsaných v seznamu ke dni nabytí účinnosti zákona, hostujících a statutárních auditorů a auditorské zkoušky. Je stanoveno, že audit zahájený a nedokončený do dne nabytí účinnosti zákona se dokončí podle dosavadních právních předpisů. Smluvní vztahy, které vznikly před nabytím účinnosti tohoto zákona, jejichž předmětem je audit účetních závěrek nejdéle k 31. 12. 2010, se nevyžaduje určení auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky. Auditori, auditorské společnosti a asistenti auditora zašlou Komoře do 6 měsíců od dne nabytí účinnosti zákona informace vyjadřující skutečný stav, které se zapisují do seznamu auditorů nebo seznamu asistentů auditorů.⁶

2 ETICKÉ CHOVÁNÍ AUDITORA

Pojem „etika“ je odvozeno od řeckého slova „ethos“. To v původním významu znamená „obvyklé místo pobytu“, pak místo, v němž se bydlí a v němž je člověk zdomácněn. Z toho pak chápeme abstraktní užití slova „ethos“ ve smyslu „zvyku“, „obyčeje“, „tradice“ a nakonec „mravů“. Tak se tedy od počátku pojí s pojmem „ethos“ význam odkazující na mravní chování, jež se řídí podle toho, co se ve vlastním okruhu bydlení a života stalo obyčejem, tradicí a konvencí, normou, případně zákonem. Etika má opravdu vždy něco společného s tímto významem, avšak nejen s ním. Řeckému slovu „ethos“ přibyl totiž záhy – poprvé u Sokrata – zcela jiný význam, místo významu „konání jen navyklého“ význam toho, co „mám činit“ na základě svého rozumového vhledu a tedy v souladu se svým smýšlením. „Ethos“ ve smyslu obyčeje a zvyku je něčím tradovaným, v tom smyslu tedy jakousi sociálně zděděnou normou, jež může chování člověka podmiňovat podobně jako biologicky determinované instinkty a mechanismy a způsoby chování zvířete.

Profesionální etika v právu, medicíně i jiných oblastech lidské činnosti je podmnožinou obecné etiky.

Knapp uvádí, že právníci se řídí nejen zákonem, ale i profesionální právníkou etikou, jejímž základními zásadami jsou nestrannost rozhodování, rovné nakládání se spornými stranami, nepřípustnost poskytovat právní poradu či jinou právní pomoc zároveň subjektům, jejichž zájmy navzájem kolidují atd. Do oblasti právní etiky náleží i neslučitelnost některých právnických povolání s jinými, resp. s určitými funkcemi, resp. s výkonem určitých povolání.

Etické chování tedy není ničím jiným než specifickou aplikací obecného chápání etického chování, které rozvinuli filozofové.⁷

Pro **pochopení základních pravidel, která musí auditori dodržovat v zájmu své vlastní profese**, bude patrně užitečné se zabývat Mezinárodním **etickým kodexem auditorů a účetních znalců**. Je tomu tak proto, že auditori v naší zemi jsou bezprostředně spjati s mezinárodním prostředím tím, že **Komora auditorů České republiky je již od roku 1994 členem Mezinárodní federace auditorů a účetních znalců (IFAC)**. Členství v této **organizaci**, která sdružuje profesní organizace auditorů, účetních a účetních znalců z celého

⁷ KNAPP, 1995

světa **je podmíněno** nejen **vysokou odborností všech členů profese**, ale i **respektováním základních etických pravidel**. S ohledem na rozdílné kulturní, jazykové, právní, ekonomické a sociální podmínky v jednotlivých členských zemích jsou obecná, základní etická pravidla konkretizována etickým kodexem vydávaným členskými organizacemi IFAC. **Mezinárodní etický kodex auditorů a účetních znalců představuje tedy určitý základ**, ze kterého budou vycházet etické požadavky jednotlivých zemí. Mezinárodní kodex tedy není závaznou právní normou, ale nezávaznou, orientační směrnicí.

Každá profese se vyznačuje určitými znaky, které jsou pro jednotlivé její členy do značné míry imperativními charakteristikami. Každá profese předpokládá:

- zvládnutí určitých intelektuálních dovedností, získaných vzděláním a praxí,
- společný žebříček hodnot a zásad chování dodržovaný příslušníky profese,
- převzetí části odpovědnosti vůči celé společnosti výměnou za restriktce v používání označení nebo v udělení kvalifikace.⁸

2.1 Etický kodex Komory auditorů ČR

Kodex vychází z etických požadavků na osobu a práci auditora a jeho spolupracovníků stanovených zákonem a etickými směrnicemi pro účetní znalce vydanými IFAC. Obecné etické požadavky na práci auditora jsou směřovány do následujících oblastí:

- zachování etických pravidel a řádná péče při veškeré činnosti,
- objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti,
- odborná kvalifikace auditora a udržování kvalifikace,
- dodržování práva a auditorských směrnic,
- nezávislost auditora,
- způsoby propagace a získávání klientů,
- vztahy k ostatním auditorům,

⁸SKRIPTA99, 1999

- odměna za práci auditora.

Jak již bylo uvedeno, v současné době se auditoři řídí Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce, vydaný Mezinárodní federací účetních (IFAC).⁹

2.2 Vznik, organizace a regulace auditorské profese

Vznik auditorské profese způsobil hospodářský a technický rozvoj v polovině devatenáctého století, jehož důsledkem byla vyšší investiční náročnost vyvolávající potřebu koncentrace kapitálu. V nové právní formě podnikání – akciové společnosti došlo k odtržení investorů od managementu, což vyvolalo potřebu ochrany vloženého kapitálu vlastníků. **Kolébku auditu byla tedy zákonitě Velká Británie v období průmyslové revoluce.**

Auditorská profese se postupně vyvíjela s rozvojem hospodářských systémů v jednotlivých zemích. **V USA byl významným mezníkem pro rozvoj auditu krach na Newyorské burze v roce 1929.** Jako jedna z příčin finančních skandálů byla označována i nevěrohodnost předkládaných účetních výkazů. Proto již v roce 1934 byl pověřen burzovní dohled (Security and Exchange Commission – SEC) jako nejvyšší burzovní instituce USA, aby stanovil účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze.

V Evropské unii jsou základním nástrojem harmonizace různých oblastí evropské směrnice (dříve nazývané též direktivy). Nemají charakter právních předpisů, ale členské státy mají povinnost zapracování jejich pravidel do národních legislativ. Podmínky pro schvalování osob odpovědných za provádění povinného auditu byly upraveny 8. směrnicí Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Obsahem této směrnice byly požadavky na osoby, které se ucházely o auditorskou

⁹FLORIÁN, 2001

licenci (morální vlastnosti, vzdělání, praxe) a byl stanoven rozsah teoretických znalostí a praktických dovedností, které musí být prověřovány u auditorské zkoušky.

S účinností od 29. června 2006 je tato směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Jako důvod zrušení nové směrnice a její nahrazení novou směrnicí je uváděn nedostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu ve Společenství; 8. směrnice postrádala všeobecný soubor pravidel pro zajištění vhodné infrastruktury auditu jako je veřejný dohled, disciplinární systém, systém zajištění kvality a postrádala také konkrétní pravidla týkající se regulační spolupráce členských států a třetích zemí. Nová směrnice má proto harmonizovat požadavky na povinný audit v Evropské unii v podstatně širším rozsahu, než upravovala původní směrnice.

V České republice se auditorská profese objevuje až na konci předposlední dekády 20. století. Nelze však tvrdit, že by za éry plánované ekonomiky neexistovala kontrola účetních závěrek. Ve státních podnicích byly účetní závěrky kontrolovány revizory, kteří byli k tomuto účelu jmenováni příslušným ministerstvem, pod jehož správu a řízení příslušný státní podnik spadal. Nežádka se však stávalo, že si podniky tuto kontrolu prostřednictvím vedoucích útvarů informační soustavy prováděly mezi sebou navzájem a většinou měly tyto kontroly formální charakter. Kontrolovala se především vazba údajů v účetní závěrce na konečné zůstatky účtů, formálních náležitostí účetních výkazů a dodržování účetních a daňových předpisů. Po obsahové stránce byla maximálně věnována pozornost časovému rozlišování nákladů a výnosů, zcela stranou však zůstávala otázka oceňování.

První zmínku o auditorech v naší legislativě přinesl až zákon č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. Účetní závěrky těchto podniků poprvé za rok 1989 podléhaly ověření dvěma nezávislými znalci – ověřovateli, které jmenovalo na základě přezkoušení z účetnictví Ministerstvo financí. To ve stejném roce vydalo Vyhlášku FMF č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech), v níž byla poprvé oficiálně ustanovena tato profese. Zároveň vznikla i **první profesní organizace – Unie auditorů. Ta se v roce 1992 transformovala v Komoru auditorů ČR v souladu se zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky.** Od té doby byl zákon několikrát novelizován tak, jak to vyžadoval rozvoj auditorské profese a harmonizační procesy v Evropské unii.

Audit je vysoce odbornou specializovanou činností, jejíž provádění se dotýká především veřejného zájmu. Z toho důvodu není možné, aby auditorská profese byla ponechána živelnému

vývoji a aby činnost auditorů regulovala pouze neviditelná ruka trhu, kde jsou často prosazovány různé partikulární zájmy, ne vždy shodné s veřejným zájmem. Na druhé straně není vhodné, aby auditorská profese podléhala centrální státní regulaci, s níž by mohlo být spojeno riziko jejího zneužití. Stát totiž často vystupuje jako jeden z uživatelů auditorských služeb a mohl by proto prosazovat takové zaměření auditu, které by odpovídalo jeho (především fiskálním) zájmům.

Regulaci auditorské profese proto odpovídá model samosprávné profesní regulace. Jejím úkolem je zajišťovat vysokou odbornost na vstupu do profese, kontrolovat kvalitu prováděných auditorských služeb a dodržování etických pravidel. Tuto pravomoc může mít ovšem pouze taková profesní organizace, kde je zaručeno ze zákona povinné členství. V opačném případě by těžko mohla něco nařizovat nečlenům, ani by neměla právo je kontrolovat a případně postihovat, pokud by předepsaná pravidla a etiku porušovali. Zejména v počátcích fungování profese, jejíž pravidla se teprve utvářejí a nejsou pevně zakotvena ani u samotných auditorů, ani u uživatelů jejich služeb, je úloha takové organizace nezastupitelná.

V České republice je takovou profesní organizací s povinným členstvím ze zákona **Komora auditorů ČR**. Jejím hlavním posláním je zajistit vysokou kvalitu profese, která by byla srovnatelná s úrovní auditorů ve vyspělých zemích. Tato skutečnost se stává stále více aktuální v souvislosti s procesem liberalizace auditorské profese v rámci zemí Evropské unie, který je provázen přísnou kontrolou kvality profese v mezinárodním měřítku.

Zabezpečení tohoto úkolu provádí Komora po dvou liniích. Na jedné straně prostřednictvím svých orgánů stanovených zákonem a vytvořených výborů organizuje vzdělávání před vstupem do profese i po něm, organizuje zkoušky, vydává směrnice pro auditorské postupy a chování auditorů (mezinárodní auditorské standardy a Etický kodex IFAC v českém překladu) a zajišťuje řadu dalších úkolů v zájmu profese. Na druhé straně vykonává dohled nad vlastním výkonem profese prostřednictvím útvaru dohledu, který dává podnět dozorcí a kárné komisi v případech, kdy auditoři porušují pravidla stanovená zákonem, etickým kodexem či jinak se prohřešují svému poslání.

Vytváření **profesních organizací v oblasti účetnictví a auditu** není pouze záležitostí jednotlivých států, ale vznikají i organizace nadnárodní, jejichž **cílem je harmonizovat podmínky výkonu profese v rámci širších nadnárodních celků** (EU, USA, Asie apod.).

Takovým příkladem je **Evropská federace účetních expertů** – Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), ustavená v roce 1986 jako reprezentativní profesní organizace účetních a auditorů v Evropě se sídlem v Bruselu. Sdružuje profesní organizace z řady evropských zemí, včetně Komory auditorů ČR. Další významnou nadnárodní profesní organizací je **mezinárodní federace účetních** – International Federation of Accountants (IFAC) se sídlem v New Yorku, působící v celosvětovém měřítku. Sdružuje národní organizace účetních a auditorů (včetně Komory auditorů ČR), členství v této organizaci je prestižní záležitost každé národní profesní organizace. **Stará se o rozvoj a harmonizaci účetních a auditorských standardů a monitoruje úroveň kvality účetní a auditorské profese a dodržování etických pravidel v členských státech.**

Ať již tyto organizace působí kdekoliv a sdružují jakkoliv orientované odborníky, jedno je jim společné. A sice snaha o to, aby účetní a auditorská profese ve všech státech měla vysokou odbornou úroveň, byla dodržována etická pravidla, která zvýší její společenskou prestiž, aby docházelo k postupné harmonizaci účetních a auditorských služeb. Za tímto účelem pořádají tyto organizace kongresy a konference, kde si účastníci vyměňují zkušenosti, vydávají časopisy a odborné publikace a vyvíjejí řadu dalších aktivit.¹⁰

2.3 Předpoklady pro výkon auditorské profese

V evropském kontextu vymezuje předpoklady pro kvalifikaci auditora směrnice **Rady evropského společenství**. Směrnice stanoví mimo jiné podmínky pro získání kvalifikace auditora a poskytování auditorských služeb fyzickými i právnickými osobami a dále podmínku profesionální svědomitosti a nezávislosti. Existence tohoto společného rámce na úrovni EU je důsledkem uznání celoevropského významu účetního výkaznictví podniků.

Česká auditorská legislativa v zákonné úpravě auditu v podstatě vychází z této směrnice. Definuje **podmínky pro získání kvalifikace auditora** a následně **zápisu do seznamu auditorů u Komory**. Dále pak upravuje podmínky, za nichž může auditor svoji profesi vykonávat.

¹⁰MÜLLEROVÁ, 2007

Kromě **získání a zachování vysoké odbornosti** se jedná především o podmínku **zachování nezávislosti auditora a zabránění střetu zájmů**.

Požadavek **vysoké odbornosti** splňuje jednak podmínka **vysokoškolského vzdělání** při vstupu do profese a **složení auditorské zkoušky**, jednak povinnost tuto **odbornost neustále udržovat**, ať už navštěvováním různých kurzů profesionálního vzdělávání auditorů pořádaných Komorou, či jinými vzdělávacími agenturami, nebo samostudiem. Obsah auditorské zkoušky upravuje zkušební řád, který vydává ministerstvo financí formou vyhlášky. Tím si stát zachovává účast na regulaci profese, stejně tak i účastí svých zástupců ve zkuškové komisi, přestože zkoušky organizuje a provádí Komora.

Zkouška má písemnou a ústní část¹¹ a je zaměřena na tyto oblasti:

- ekonomii a finanční řízení,
- účetnictví,
- příslušné části občanského práva, obchodního práva, finančního práva, pracovního práva a práva sociálního zabezpečení, související s činnostmi vykonávanými při poskytování auditorských služeb, a právní předpisy upravující řízení o konkurzu a vyrovnání,
- informační systémy pro řízení a vnitřní kontrolu, systémy zpracování dat a matematické a statistické metody využitelné při auditu,
- auditorské postupy, metody a techniky, včetně auditorských směrnic.

Vedle teoretických znalostí se klade důraz i na praktické zkušenosti a dovednosti z auditorských postupů, které zájemce o auditorskou profesi musí prokázat před tím, než mu Komora udělí osvědčení opravňující ho poskytovat auditorské služby. Prostředkem k tomu je **řízená praxe**,

¹¹ Na základě nového zákona č. 93/2009 Sb. je podle § 8 možné osvobodit asistenta auditora od dílčí písemné auditorské zkoušky, pokud složil vysokoškolskou zkoušku nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku v členském státě v jednom nebo více požadovaných oborech, jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky a pokud byla zkouška složena nejvýše 7 let přede dnem, kdy asistent auditora požádal o vykonání auditorské zkoušky.

Na základě nového zákona, resp. zkušebního řádu Komory auditorů České republiky (KAČR) byla zrušena závěrečná ústní část auditorské zkoušky, kterou v podstatě nahradila 10. dílčí písemná auditorská zkouška Auditing II.

kteřou **musí uchazeč absolvovat po dobu tří let jako asistent auditora**. Zcela samozřejmou podmínkou je **bezúhonnost**, kterou auditor dokazuje doložením výpisu z Rejstříku trestů při podání žádosti o zapsání do seznamu auditorů u Komory.

Zákon rovněž zakazuje auditorům vykonávat činnosti, které by vedly ke střetu zájmů. Auditor proto **nesmí poskytovat auditorské služby účetní jednotce, v níž je společníkem, statutárním orgánem, členem statutárního orgánu nebo dozorčího orgánu, nebo je-li k těmto osobám osobou blízkou.** Dále **nesmí vést sám ani osoba blízká této účetní jednotce účetnictví a sestavovat účetní závěrku nebo daňové přiznání,** protože v tomto případě by kontroloval vlastní práci či práci osoby blízké, což ohrožuje jeho objektivnost a nezávislost. **Nesmí být rovněž u této účetní jednotky správcem konkurzní podstaty, vyrovnávacím správcem, likvidátorem, nuceným správcem nebo správcem majetku.**

Auditor má povinnost oznámit Komoře veškeré změny, které u něj nastaly a které by mohly změnit jeho postavení ve vztahu k výše uvedeným podmínkám výkonu auditorské profese. Komora má právo pozastavit auditorovi oprávnění k poskytování auditorských služeb, pokud by podmínky, za nichž může tuto profesi vykonávat, byly porušeny. Stejně tak má právo kontrolovat, zda auditor při své činnosti dodržuje základní pravidla stavovské etiky.

Konkrétní pravidla a normy chování auditorů při poskytování auditorských služeb stanovila Mezinárodní federace auditorů a účetních (IFAC – International Federation of Accountants) v Mezinárodním etickém kodexu. Mezinárodní etický kodex IFACu představuje základ, ze kterého vycházejí etické požadavky na auditory v jednotlivých členských zemích. Tento **Etický kodex přijala i Komora auditorů ČR a auditoři mají povinnost jej dodržovat při vykonávání své profese.** Jedná se o tato základní pravidla:

1. Zachování etických pravidel při veškeré činnosti. Auditoři mohou kromě ověřování účetních závěrek poskytovat i další služby na žádost různých orgánů (např. bank, obchodního rejstříkového soudu, státní správy apod.), které jim povoluje legislativa a které nevedou ke střetu zájmu. Jedná se o ověřování dalších skutečností, jako např. ověřování zůstatků vybraných účtů nebo jen části účetní závěrky, ověření splacení základního kapitálu, ověření správnosti použití poskytnuté dotace apod. Chovat se eticky by však měli nejen při výkonu své profese, ale i ve svém soukromém životě.

2. Objektivita auditora a pečlivý výkon auditorské činnosti. Objektivita spočívá především v dodržování nezávislosti, právních předpisů a profesních směrnic, jejichž pravidla objektivitu přímo navozují. Při výkonu své činnosti se však může auditor dostat do situace, kdy na něj bude vyvíjen nátlak ze strany klienta (forma může být různá, např. úplatek, zastrašování apod.). Měl by umět tyto situace včas rozpoznat a snažit se jim předcházet. Pečlivý výkon pak znamená využít veškeré své znalosti a schopnosti ve prospěch klienta, včetně dostatečného času, který auditor klientovi věnuje.

3. Odborná kvalifikace auditora a její udržování, jsou opět pravidla stanovená již zákonem a návazně profesními předpisy. Přesto, že auditor musí složit zkoušku opravňující ho poskytovat auditorské služby, musí si vysokou odbornost neustále udržovat. Je třeba sledovat měnící se ekonomické prostředí, nové právní předpisy, vývoj v auditorské profesi doma i v zahraničí. Auditor by neměl poskytovat takové služby, k nimž nemá dostatečnou kvalifikaci (např. auditovat banku, pokud pro to není vybaven dostatečnými znalostmi), případně si přizvat ke spolupráci odborníka (např. zbožíznalce při ověřování specifického druhu zásob).

4. Dodržování práva a auditorských standardů je v zájmu samotného auditora a mělo by být samozřejmostí při poskytování auditorských služeb. Při výkonu své profese se totiž auditor může dostat do situace, kdy bude muset svoje auditorské postupy dokázat. Proto je povinností auditora vést o své činnosti auditorskou dokumentaci (spis auditora), ve kterém jsou o prováděných činnostech záznamy. Dodržování předepsaných postupů je kromě jiného i v zájmu zachování vysoké kvality profese a je středem zájmu kontrolních orgánů Komory auditorů.

5. Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti znamená nejen zákaz zveřejňování informací získaných při poskytování auditorských služeb, ale i zákaz jejich využití ve vlastní prospěch, k vlastnímu obohacení či k obohacení třetí strany. Povinnost mlčenlivosti trvá i po ukončení spolupráce mezi auditorem a klientem. Zbavit této povinnosti může auditora jen sama účetní jednotka, nebo nezávislý soud. Za porušení zásady mlčenlivosti se nepovažuje zobecnění informací a jejich použití v odborném tisku nebo v pedagogickém procesu.

6. Způsob propagace a získávání klientů by měl být prováděn pouze vhodným způsobem. Za nevhodný je třeba považovat takový způsob propagace auditorských služeb, kde je předem vytvářena představa o příznivých výsledcích auditu, kdy je vyzdvižována kvalita vlastních

auditorských služeb oproti službám ostatních auditorů, nebo kdy dokonce dochází k jejich pomlouvání, cenovému podbízení a oslovování klientů, o nichž je známo, že již svého auditora mají. Naopak za vhodnou je považována propagace služeb uváděním podrobných informací o vlastní firmě na odborných výstavách, veletrzích či např. na internetu včetně seznamu klientů, u nichž lze získat podrobnější reference.

7. Vztahy k ostatním auditorům jsou záležitostí velmi citlivou a měla by být v této souvislosti dodržována určitá ohleduplnost. Nejedná se jenom o to práci ostatních auditorů nepomlouvat, ale např. při převzetí zakázky vstoupit do kontaktu s původním auditorem a pokusit se zjistit důvod výměny auditora. Stává se rovněž, že auditorovi je nabídnuta zakázka pozdě a je třeba zjistit, zda již nebyl audit proveden s nepříznivým výsledkem a zda se klient nesnaží tímto způsobem získat příznivější výrok. V takovém případě je třeba, aby auditor zakázku odmítl.

8. Odměna za práci auditora se stanoví ve smlouvě uzavřené mezi auditorem a klientem. Její výše by měla odpovídat objemu, nezbytnému času a kvalitě poskytnuté služby, případně by měla zahrnovat další nezbytné výdaje auditora se zakázkou. V žádném případě není možné vázat výši odměny na výsledek auditu. Není správné, aby odměna byla nepřiměřeně velká, ale také ani nepřiměřeně nízká. Proto by měl auditor mít výši odměny podloženou předběžnou kalkulací a ve smlouvě zakotvil určité rozpětí (např. překročení stanovené odměny o určité procento) pro případ, že by se v průběhu auditu objevily neočekávané události, které by zvýšily pracnost a časovou náročnost služby.

9. Nezávislost auditora je základním etickým požadavkem a do jisté míry se prolíná se všemi ostatními výše uvedenými etickými předpoklady. Proto také ze strany orgánů regulujících auditorskou profesi jak na národní, tak i na mezinárodní úrovni, je nezávislost auditora věnována velká pozornost. Nezávislost propůjčuje auditorovi a tím i celému procesu auditu důvěryhodnost, její zabezpečení je však nesmírně obtížné, neboť je odvozena jak od morálních vlastností auditora, tak od ekonomického prostředí a podmínek, ve kterých auditoři působí. V obecné poloze je třeba tento požadavek chápat jako nezávislost ve vztahu ke zkoumaným a ověřovaným skutečnostem (účetní závěrce) a nezávislost k těm, kteří tyto informace připravují.¹²

¹²MÜLLEROVÁ, 2007

2.4 Odpovědnost auditora

Podle Ricchiuteho je odpovědnost auditora chápána většinou jako právní odpovědnost. Širší pojetí uplatňuje především Lee, který člení celkovou odpovědnost auditora na tři základní části:

- právní odpovědnost,
- etickou odpovědnost,
- morální odpovědnost.

Je zákonité, že **vzhledem k relativní „mladosti“ auditorské profese v naší zemi není z běžně dostupných materiálů znám případ soudního procesu, v němž žalovanou stranou je auditor**. Chybí proto empirické zkušenosti o tom, jak soudy v určitých případech budou postupovat, jak konkrétní soudci budou subsumovat jednotlivá porušení práva pod příslušná ustanovení právních předpisů (především občanského, obchodního a trestního zákoníku), jaká tedy bude množina soudních rozhodnutí.

Potencionální žalobce auditora může být:

- klient
- třetí strany bezprostředně zainteresované (akcionáři),
- třetí strany, u nichž se předpokládá zainteresovanost (především věřitelé),
- třetí strany (obtížněji) předvídatelné (např. potencionální investor).

V americkém zvykovém právu se auditorova odpovědnost člení i tak, zda se jedná o běžné zanedbání, hrubé zanedbání či podvod.

Zatímco soudní spor klient vs. auditor si lze představit v našich podmínkách bez problémů, druhý typ sporu, tedy třetí osoba vs. auditor je již složitější v tom, že auditor a třetí osoba nejsou v smluvním vztahu a proces by bylo zapotřebí patrně vést ve smyslu obecného vzniku škody.

Hmotná odpovědnost resp. odpovědnost za škodu způsobenou klientovi či třetí osobě je přes zdánlivou, a mnohdy i faktickou, složitost nepříliš komplikovaným problémem ve srovnání s trestní odpovědností auditora. Je tomu tak proto, že v epoše globalizace ekonomik narůstá vliv mezinárodního organizovaného zločinu, značný objem finančních prostředků prochází přes „prádelny peněz“, technická zařízení umožňují poměrně snadný a rychlý transfer peněžních prostředků, ale i obchodovatelných cenných papírů a jejich derivátů. Řada podniků se pokouší o minimalizaci daňového zatížení, ať již cestou využití daňových rájů, fiktivní fakturací či jinými způsoby. Existuje řada možností, kdy se auditor může poměrně snadno dostat do role pachatele či možná ještě častěji spolupachatele.

Složitá je otázka vztahu auditora k „orgánům činným v trestním řízení“, obecně k osobám či institucím, které jsou v jednotlivých zemích zodpovědné za odhalování (zpravidla majetkové) trestné činnosti. V podmínkách České republiky je tento vztah upraven především v § 16 zákona č. 524/92 Sb. „Auditor je povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, o kterých se dozvěděl v souvislosti s výkonem své činnosti. Zprostit auditora povinnosti zachovat mlčenlivost může komora nebo statutární orgán účetní jednotky, jejíž účetní závěrku ověřoval.“

13

¹³SKRIPTA99, 1999

2.4.1 Nezákonné akty klientů

Velmi častým a diskutovaným aspektem je zodpovědnost auditora za nezákonné akty klientů. Problém lze rozdělit do tří částí:

- jaká je zodpovědnost auditora za zjišťování nezákonných aktů klientů,
- jaké procedury by měl auditor použít při jejich odhalování (odhalování těchto aktů však není v žádném případě hlavní funkcí auditu)
- jak má auditor reagovat na zjištěné nezákonné akce.¹⁴

2.4.2 Praní špinavých peněz

Auditor se při své činnosti může setkat i s firmou, která je využívána k „legalizaci“ peněz pocházejících z trestné činnosti (obchodu s drogami, prostituce, hazardních her, nelegálního obchodu se zbraněmi, uměleckými předměty, automobily atd.). Celosvětově se řeší problém jak zabránit organizovaným zločineckým společením ve snaze o nakládání s peněžními prostředky pocházejícími z trestné činnosti jako s legálními. Cílem těchto společení je „špinavé peníze“ uvést do legálního oběhu, tedy „vyprat“ tak, aby mohly být vydávány za zcela legální příjem. Státy sdružené v Radě Evropy již v roce 1990 podepsaly Konvenci o praní, vyhledávání, zadržování a konfiskaci výnosů ze zločinů. Na tuto konvenci pak navazuje direktiva EU z 10. 6. 1991 o předcházení použití finančního systému za účelem praní špinavých peněz. Tato direktiva požaduje, aby národní právní předpisy obsahovaly zejména:

- povinnou identifikaci zákazníků úvěrových a finančních ústavů (a dalších podniků, pokud jsou podle poznatku příslušného státu zneužívány k praní špinavých peněz),
- povinnost uchovávat zjištěné údaje po stanovenou dobu,
- aby nebyla provedena transakce v případě podezření, že je spojená s praním špinavých peněz
- povinnost zachovávat mlčenlivost o podniknutých opatřeních,

¹⁴SKRIPTA99, 1999

- aby zejména v úvěrových a finančních ústavech byly vytvořeny účinné systémy k odhalování případů praní špinavých peněz.

Právním předpisem, který v podstatě respektuje ustanovení výše zmíněné direktivy EU je zákon č. 61/1996 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, který nabyl účinnosti dnem 1. 7. 1996. Zákon především definuje pojmy, které dosud v prvním systému České republiky nebyly používány (legalizace výnosů, identifikace, neobvyklý obchod apod.).

Povinnost identifikace se dotýká finančních institucí, kterými se rozumí banky, investiční společnosti a investiční fondy, penzijní fondy, obchodník a organizátor trhu s cennými papíry, pojišťovny, středisko cenných papírů a jiné právnické nebo fyzické osoby provozující herny, kasina, sázkové kanceláře, dražby mimo exekuci, obchody s nemovitostmi, finanční pronájem nebo finanční činnosti. Povinnost identifikovat účastníky obchodu pak vzniká tehdy, pokud obchod přesahuje částku 500 000,- Kč. Údaje se uchovávají po dobu 10 let od ukončení obchodu, což jistě může činit určité obtíže při archivaci.

Kromě obecné povinnosti identifikace má však finanční instituce povinnost oznámit Ministerstvu financí ČR každý neobvyklý obchod, a to bez zbytečného odkladu (nejpozději do 5 ti dnů). Zejména v počátečním stadiu aplikace zákona č. 63/96 Sb. mohou mít finanční instituce potíže s výkladem definice neobvyklého obchodu, jako takového obchodu, který svou povahou, obsahem nebo výjimečností zjevně vybočuje z běžného rozsahu nebo charakteru obchodů určitého druhu nebo určité osoby. Je třeba zdůraznit, že se nepředpokládá existence konkrétního podezření, stačí předpoklad „neobvyklosti“. Zákon navíc pro oznamovací povinnost „neobvyklého obchodu“ na rozdíl od povinnosti identifikace nestanovil žádnou hranici finanční částky.

Vzhledem k tomu, že zákon ve svém § 12 stanovuje poměrně vysoké pokuty za porušení zákona (až do výše 2 mil. Kč a při opakovaném porušení až do výše 10 mil. Kč) je na místě, že je

povinností auditora, aby u klienta – finanční instituce ověřil, jaká systémová opatření přijal pro aplikaci tohoto zákona a jak jsou tato opatření dodržována.¹⁵

2.4.3 Riziko při poskytování auditorských služeb

Riziko je atributem jakéhokoli podnikání a tudíž i poskytování auditorských služeb. Auditor proto podstupuje téměř při každé zakázce riziko soudního sporu. Měl by si být této skutečnosti vědom a měl by proto systematicky přijímat opatření, jimiž se snaží minimalizovat riziko potenciálního obvinění. Tato opatření se v praxi České republiky koncentrují do:

- a) *smluv s klienty* – auditor uzavírá smlouvu s klientem, přičemž za klienta smlouvu podepisuje statutární zástupce, tedy zpravidla předseda představenstva nebo jednatel,
- b) *auditorských směrnic (standardů)* – všeobecně přijaté auditorské standardy poskytují metodický návod k provádění auditorských prací a jsou zároveň měřítkem kvality při jejich hodnocení,
- c) *kontroly kvality* – lze ji chápat jako kontrolu kvality auditorského procesu uvnitř auditorské firmy a jako kontrolu kvality uvnitř profese,
- d) *pojištění auditorů* – ke snížení rizik ve vztahu auditor – klient nebo auditor – třetí osoba slouží pojištění. Auditor je povinen se ze zákona pojistit. Pojištění auditorů i auditorských firem je prozatím řešeno dosti nesystémově, zejména v porovnání s obdobným „svobodným povoláním“, jakým jsou daňoví poradci.¹⁶

¹⁵SKRIPTA99, 1999

¹⁶SKRIPTA99, 1999

3 ETICKÝ A SOCIÁLNÍ AUDIT

Etický audit je pro firmu důležitý z hlediska dodržování etických norem a pravidel uvnitř i navenek. V dnešním podnikatelském prostředí již nestačí mít firmu ekonomicky úspěšnou a firmu, která se chová dle všech zákonů a norem. Splňování etických požadavků kladených na firmu se stává nutností. A právě etický audit pomáhá zhodnotit etickou situaci ve firmě a vytvoření nápravných opatření.

Etický audit se někdy dále rozděluje na audit etický a sociální. Sociální audit se zaměřuje na čtyři základní oblasti:

- zaměstnaneckou politiku,
- ekonomický rozvoj společnosti,
- environmentální politiku,
- dobročinnost.

Etický audit bývá součástí sociálního auditu a je orientován především na systematické hodnocení etického programu v organizaci a prověřování etických standardů.

Etický audit může přispět k zlepšení komunikace mezi všemi zainteresovanými skupinami ve firmě. Zaměstnanci mají možnost se v rámci etického auditu vyjádřit k dění ve firmě a stoupne tak jejich pocit důležitosti pro firmu. Pro vlastníky firmy je audit porovnáním jejich vize oproti skutečnosti ve firmě. Management se přesvědčí o etických konfliktech ve firmě. Transparentní informace mohou přesvědčit zákazníky firmy o tom, že právě tato firma je tím nejlepším dodavatelem. Okolí firmy a její dodavatelé se mohou prostřednictvím výsledků etického auditu ujistit, že firma veškeré své činnosti vykonává bez úmyslu zatajit některé skutečnosti.¹⁷

¹⁷ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

3.1 Význam etického a sociálního auditu

Etický audit by měl sledovat jeden či více z těchto možných základních cílů:

1. Kontrola řízení. Kontrola vedení je jedním z klíčových námětů etického auditu. Audit zjišťuje úroveň řízení ve firmě, jeho jednotný výklad a vytváření neformálních struktur ve firmě. Odhalení neformálních autorit ve firmě může značně zjednodušit komunikaci mezi managementem a zaměstnanci. Nadnárodní firmy mohou pro kontrolu řízení využívat směrnici OECD pro Corporate Governance.

2. Transparentnost pro všechny skupiny zainteresovaných osob. Skupinu zainteresovaných osob lze také nazvat zájmovou skupinou nebo listakeholders. Tato skupina zahrnuje zaměstnance, zákazníky, management, vlastníky, dodavatele a okolí firmy. Jedná se o zájmové skupiny či jednotlivce, kteří jsou firmou ovlivňováni či firmu ovlivňují. Kvalita, přesnost, včasnost, dostupnost a transparentnost informací je jedním z předpokladů úspěšné spolupráce se stakeholders.

3. Analýza sociálního klimatu ve společnosti. Analýza sociálního klimatu slouží k zjištění dopadů managementu. Management ve většině případů nevidí přímé dopady svých rozhodnutí, a proto je dobré provést audit, který by zmapoval tyto důsledky. Provedení analýzy sociálního klimatu ve firmě může pomoci k transparentnější komunikaci ve firmě a k zlepšení motivace zaměstnanců. Zaměstnanci získají pocit, že jsou pro firmu důležití, když dojde k zjišťování jejich zájmů a pocitů ohledně firmy. Zaměstnanci se také mohou vyjádřit ke svým pracovním problémům. Toto vše může vést k snížení či přímo odstranění pracovního stresového prostředí.

Snížení rizika vzniku sociálních problémů je velmi závažným tématem, protože právě konflikty na základě sociálních podtextů jsou velkým strašákem většiny velkých nadnárodních firem. Vedení u nadnárodních firem je většinou jiného nadnárodního původu a často pochází i z jiného kulturního prostředí než jejich zaměstnanci. Při komunikaci managementu a zaměstnanců může

docházet k závažným pochybením právě pouze jenom z nedostatku informací a nesprávného vzájemného pochopení. Tyto nedostatky by právě měl odhalit etický a sociální audit.¹⁸

3.2 Zavádění etického auditu

Firmy k zavádění etického auditu do firmy většinou přicházejí v okamžiku, kdy jsou donuceni například svými dodavateli. Zákazníci dnes již běžně požadují po svých dodavatelích mít implementovanou některou z norem ISO a to většinou ISO 9001 a ISO 14001. V budoucnu budou požadovat možná také implementování etického auditu.

Etický audit je ve firmách také využíván v době velkých změn uvnitř firem. Může se jednat o změnu managementu, změnu majitelů, výraznou změnu výrobního sortimentu, změnu teritoriálního trhu při organizačních změnách a tak dále.

Etický audit může být prováděn buď pomocí interního auditora, nebo pomocí externího auditora. Jako interní auditor může posloužit vlastní zaměstnanec, kterého firma pověří provedením etického auditu. Výhodou této formy auditu je znalost firmy. Nevýhodou je naopak možnost určité „slepoty“ vůči činnostem probíhajícím ve firmě. Naproti tomu externí auditor je osoba mimo firmu. Může se jednat přímo o auditory z firem, které se zabývají finančním auditem. Tyto externí osoby mohou mít zdravý nadhled na činnosti firmy. Výsledky takového auditu mohou přinést nové a neotřelé návrhy směřující k zlepšení etického prostředí ve firmě.¹⁹

3.3 Kvalita a efektivita etického auditu

Pro dosažení kvalitního a efektivního auditu je důležité prověřit tyto principy:

- Rozsah představuje požadavek, který znamená, že do procesu budou zahrnuti všichni zásadní podílníci, nikoli pouze ti „hlasití“. Potom bude hodnocení obsahovat řadu názorů.

¹⁸ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

¹⁹ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

- Srovnatelnost je schopnost poměřit výsledky auditu s předcházejícími výsledky a porovnávat výsledky v čase.
- Kompletnost znamená, že žádná oblast nebude z auditu vyňata.
- Průběh určuje, čím musí organizace projít, aby byla připravená na audit.
- Systémy a politika managementu jsou potřeba k zajištění toho, že proces auditu bude řízen a kontrolován.
- Informace získané během auditu musí být veřejné, má-li být audit účinný. Otázka, kolik lidí by mělo být informováno, by měla být prodiskutována a zajištěna předem.
- Průběžné zlepšování zajišťuje, že audit není jenom retrospektivní, ale ukazuje, jaké změny bude třeba udělat.²⁰

3.4 Možnosti zneužití etického a sociálního auditu

Auditor pracuje s velkým množstvím informací a všude, kde informace jsou, hrozí jejich únik. Je namístě uvažovat o smlouvě o mlčenlivosti, zvláště v případech, kdy se firma rozhodne pro řešení etického a sociálního auditu formou týmu. Riziko vzniká také chybnou či úmyslně chybnou interpretací dat. Děje se tak ve všech oblastech komunikace a bylo by naivní se domnívat, že tento typ auditu to neumožňuje. Účelové zkreslení či manipulaci s výsledky lze minimalizovat zveřejněním výsledků v rámci firmy a přesnou formulací ze strany auditora.

Praxe ukazuje, že firma přistupuje k etickému a sociálnímu auditu většinou v období změny – ať už managementu nebo vlastníků, či při zásadních strategických změnách jako je změna organizační struktury, restrukturalizace a další. Tyto změny vyžadují obvykle podporu a přijetí zaměstnanců, což vede firmy k tomu, že se zabývají zpětnou vazbou, tedy auditem.

Dalším neméně významným impulsem je požadavek odběratele na dodavatelské firmy z hlediska naplnění etických a sociálních principů. Lze tedy říci, že k auditování dochází pod tlakem vnějšího prostředí či událostí, v situaci často hektické a emocionálně nestabilní. Ideálním

²⁰ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

obdobím by však byla doba naopak klidnější, která by umožňovala hlubší vnitrofiremní diskusi v emocionálně klidnějším čase.²¹

3.5 Mezinárodní standardy jakosti

V současné době se stále častěji setkáváme s názorem, především u techniků a manažerů, že řešit samostatně otázky podnikatelské etiky není nutné, neboť profesní etika v tom nejširším smyslu je zakotvena v ISO normách. Jedná se především o ISO normy řady 9000 až 14000.

Normy pro řízení jakosti ISO 9000 byly v České republice adoptovány jako národní normy již v druhé polovině osmdesátých let. Širokého uplatnění se jim dostalo až v období restrukturalizace po roce 1990. Byla to jednak podmínka vstupu na náročnější trhy, jednak pomůcka pro nový typ řízení. Na tyto normy ve své vnitřní logice navázala řada norem ISO 14000. Tyto normy stanoví standardy při instalaci systémů environmentálního managementu a jejich auditu. Základní myšlenkou těchto mezinárodních norem je vést podniky ve všech oblastech k aktivnímu a samostatnému jednání v záležitostech životního prostředí. Účast je dobrovolná a o splnění se vydává certifikát.

Environmentální politika je hnací silou procesu zavádění a udržování EMS (Environmental Management System) organizace. Odráží závazek vrcholového vedení dodržovat soulad s platnou legislativou a průběžně zlepšovat environmentální profil organizace. Je základem pro stanovení environmentálních cílů a cílových hodnot organizace. Organizace potřebují jeden systém řízení, který zahrnuje QMS (Quality Management System) a EMS (Environmental Management System). Hovoří se o zavádění integrovaného systému EQMS, po němž sáhnou zatím jenom nejodvážnější firmy. Zavádění ISO norem do života může přispět k významným otázkám týkajícím se podnikatelské etiky, ať už jsou to otázky bezpečnosti práce, motivace zaměstnanců, transparentnosti rozhodování managementu nebo celá velká oblast životního prostředí. Přes všechna tato zjištění se nelze domnívat, že lze podnikatelskou etiku a její auditování nahradit ISO normami. Jsou to vzájemně se doplňující a podporující linie kultivace podnikového prostředí.

²¹ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

V tomto tvrzení nás ujišťuje fakt, že ani světové certifikované firmy nezměnily ani nepotlačily svoje aktivity v otázkách podnikatelské etiky.

Přes námitky, na něž musí firma v souvislosti s ISO normami, kvalitou a etickým a sociálním auditem odpovídat, vedly k tomu, že vznikaly snahy hledat průnik těchto dvou konceptů. Vycházelo se především z kritérií kvality a sledoval se jejich vývoj. Ocenění kvality se v mnoha zemích světa objevilo jako požadavek na zvyšující se náročnost spotřebitelů. V Japonsku sestavili kritéria pro nejstarší ocenění kvality již v roce 1951.

Obraz kvality (jakosti) se během několika desetiletí proměnil: nejdříve zahrnoval pouze kvalitu produktů nebo služeb, postupně se rozšiřoval na kvalitu procesů, kvalitu systémů. Posledním stupněm je TQM, kde kvalita vystupuje jako součást strategie firmy.

Zde je výčet hlavních kritérií, která jsou zohledněna v evropském ocenění kvality, EuropeanQualityAward. Sleduje se devět kategorií:

- leadership,
- strategie,
- řízení lidí,
- řízení zdrojů,
- řízení procesů,
- spokojenost zákazníků,
- spokojenost zaměstnanců,
- podnikatelské výsledky,
- vztahy s místní komunitou.

Každá tato kategorie se člení ještě na další úrovně. Srovnáním kritérií udělování cen kvality a naplňování etické a sociální odpovědnosti docházejí auditoři Kok a kolektiv²² k poznatku, že sociální a etické aspekty nejsou v procesu hodnocení kvality dostatečně zastoupeny.

V roce 1999 představila Evropská nadace pro management jakosti (EFQM) inovovaný model EFQM Model Excellence, nejnáročnější a současně nejdokonalejší metodický materiál k rozvoji systémů managementu.²³ Tento model má v sobě zakódován i etický rozměr.

²² KOK, P., WIELE, T. MCKENNA, R., BROWN, A.: CorporateSocialResponsibility Audit within a Quality Management Framework, Journalof Business Ethics, 31: 285-297, KluwerAcademicPublishers, 2001.

²³ NENADÁL, J.: Měření v systémech managementu jakosti. Management Press, Praha 2001, s. 38-40

Nepřekvapuje tedy, že existují podobné, v některých případech i totožné požadavky vůči organizaci. Především v rámci EFQM Modelu Excellence je žádoucí realizovat netechnická „měření“, která mohou doplnit etický a sociální audit nebo na něj navazovat. Jedná se například o kritérium „Vedení“: rozvoj etiky a hodnot podporujících tvorbu kultury v organizaci. Stejně například u „Lidí“ je možno zaregistrovat požadavek na „zabezpečení spravedlivého přístupu k zaměstnancům, včetně principu rovných příležitostí.“

Obecně lze říci, že firmy, které nejsou připraveny přijmout model EQEM Model Excellence, se mohou dobře připravit na některá jeho kritéria právě prostřednictvím etického a sociálního auditu. Ty firmy, u nichž je naopak tento model zavedený, jej mohou posílit a prohloubit sociálním a etickým auditem.²⁴

²⁴ PUTNOVÁ, SEKNIČKA, 2007

4 ETIKA V AUDITORSKÉ PRAXI

4.1 Komora auditorů ČR

Komora auditorů České republiky (dále jen Komora) je samosprávnou profesní organizací zřízenou zákonem č. 254/2000 Sb. za účelem správy auditorské profese na území České republiky. Komora převzala práva a povinnosti komory ustavené podle předchozí právní úpravy z roku 1992. Od 14. dubna 2009 je působnost Komory nově upravena zákonem č. 93/2009 Sb.

Komora plní zejména tyto funkce:

- vede seznam auditorů a registr hostujících auditorů,
- vede seznam auditorských společností,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- navrhuje členy zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává vnitřní profesní předpisy Komory, zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád sněmu, Zkušební řád, Příspěvkový řád, Dozorčí řád, Kárný řád, Etický kodex, Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Směrnici pro odbornou praxi asistentů,
- zveřejňuje seznamy auditorů a auditorských společností zapsaných v seznamech Komory,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce jako přípravu na složení auditorské zkoušky,
- zajišťuje nabídku vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- pořádá odborné semináře a klubové večery,

- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací,
- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

Komora má tyto orgány:

- Sněm je nejvyšším orgánem Komory. Právo účastnit se sněmu mají všichni statutární auditoři zapsaní v seznamu Komory. Sněm je svoláván nejméně jednou za dva roky, volí členy Výkonného výboru, Dozorčí komise a Kárné komise.
- Výkonný výbor je výkonným orgánem Komory, rozhoduje o jejích záležitostech, o věcech, které jí ukládá zákon, sněm, statut a ostatní vnitřní předpisy. Volí ze svých členů prezidenta a viceprezidenta. Pomocnými orgány Výkonného výboru jsou odborné výbory a pracovní skupiny.
- Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory, kontroluje plnění usnesení sněmu a dodržování zákona o auditorech, vnitřních předpisů a auditorských směrnic auditory, auditorskými společnostmi a asistenty auditora.
- Kárná komise rozhoduje o porušení povinností stanovených zákonem, auditorskými směrnicemi a profesními předpisy Komory. Je oprávněna ukládat kárná opatření.
- Auditor ověřuje roční účetní závěrku Komory a podává zprávu o výsledku své činnosti sněmu.

Úřad komory se sídlem v Praze vytváří administrativní, organizační a odborné zázemí pro činnost Komory a jejích orgánů.²⁵

4.1.1 Dozorčí komise

Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory a řídí se při své činnosti dozorčím řádem. Sněm volí 11 členů dozorčí komise a 4 náhradníky. Zanikne-li v průběhu funkčního období mandát člena dozorčí komise, je dozorčí komise oprávněna doplnit z řad náhradníků nového člena. Počet členů dozorčí komise nesmí být nižší než 6.

²⁵ Komora auditorů České republiky

Dozorčí komisi přísluší:

- kontrolovat plnění usnesení sněmu,
- kontrolovat dodržování zákona o auditorech, vnitřních předpisů Komory všemi statutárními auditory, auditorskými společnostmi, asistenty auditora a orgány Komory,
- kontrolovat dodržování jiného právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
- organizovat a řídit systém kontroly kvality auditu,
- připravovat podklady pro jednání sněmu a nejméně jednou za šest měsíců připravit zprávu o své činnosti pro Komoru a Radu pro veřejný dohled na auditem,
- volit a odvolávat ze svých členů předsedu a místopředsedy dozorčí komise.

Dozorčí komise se schází zpravidla jednou za měsíc. Jednání dozorčí komise svolává a řídí předseda nebo místopředseda dozorčí komise.²⁶

4.1.2 Kárná komise

Kárná komise je orgánem Komory, který provádí kárné řízení podle zákona.

Sněm volí 7 členů kárné komise a 3 náhradníky. Zanikne-li v průběhu funkčního období mandát člena kárné komise, je kárná komise oprávněna doplnit z řad náhradníků nového člena a to tak, že je mandát člena kárné komise nabídnut prvnímu náhradníkovi v pořadí podle počtu obdržených hlasů. Počet členů kárné komise nesmí být nižší než 4 členové.

Kárné komisi přísluší zejména:

- provádět kárné řízení v souladu s kárným řádem,
- připravovat podklady pro jednání sněmu, zejména zprávu o své činnosti a kárný řád,
- ze svých členů volit a odvolávat předsedu a místopředsedy kárné komise.

Kárná komise se schází podle potřeby, zpravidla jednou za 2 měsíce. Jednání kárné komise svolává a řídí předseda nebo místopředseda kárné komise.²⁷

²⁶ Komora auditorů České republiky

²⁷ Komora auditorů České republiky

4.2 Publikované případy neetického chování auditora v podmínkách legislativy ČR

Případ 1:

Od stěžovatele – předsedy odborové organizace jisté akciové společnosti – obdržela komora k prošetření stížnost na činnost konkrétního auditora, který prováděl u a.s. audit. Ve stížnosti oznamovatel podání kritizuje nejen způsob práce auditora v průběhu auditu, konkrétně zpochybňuje nepřesné úvahy a závěry auditora, které vycházely pouze z nedoložených informací poskytnutými auditorovi odbornými pracovníky auditované společnosti, problematiky BOZ, ale i nepravdivý a neobjektivní obsah auditorské zprávy, který byl v rozporu s legislativní úpravou dané činnosti.

Pro objektivní posouzení celé záležitosti si dozorčí komise vyžádala doplňující informace od stěžovatele, dále získala další poznatky od referátu členské evidence Úřadu KA ČR a na základě rozboru důkazních informací zjistila, že kritizovaný auditor nebyl zapsán v seznamu auditorů vedeném komorou a neprováděl audit účetní závěrky ani neověřoval jiné ekonomické informace, ale v daném případě vykonával personální a ekologický audit.

Po kolektivním projednání zjištěných skutečností dospěla dozorčí komise k závěru, že komoře nepřísluší řešit předmětnou problematiku stížnosti, protože se nejednalo o poskytování auditorských služeb ve smyslu ustanovení § 2 zákona 254/2000 Sb. realizovaných auditorem evidovaným v seznamu auditorů vedeném komorou. V tomto duchu odpověděla dozorčí komise stěžovateli. Stěžovatel vyslovil souhlas se závěry DK a tímto potvrzením považoval celou záležitost za uzavřenou.

Z pohledu kompetencí komory k řešení problematiky obsažené v předmětu stížnosti posoudila dozorčí komise tuto stížnost jako neoprávněnou.²⁸

Případ 2:

Stěžovatel – generální ředitel a předseda představenstva jisté akciové společnosti – poslal komoře k prošetření stížnost na neprofesionální chování jejího člena, který jako zaměstnanec v této a.s. – ve funkci náměstka GŘ a samotného prokuristy – vydáním neodborných rozhodnutí v

²⁸ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 2/2002

oblasti ekonomiky poškodil jméno nikoli nevýznamné společnosti ve svém oboru podnikání. Neprofesionalita chování auditora spočívala dle názoru jeho nadřízeného v tom, že nedokázal správně posoudit jednotlivé konkrétní obchodní případy nebo zajistit řádnou evidenci listinných dokumentů vztahujících se ke směnečným transakcím. Stěžovatel dále ve stížnosti vyslovuje domněnku, že členové komory s nízkou odborností v oblasti ekonomiky by neměli mít v řadách komory místo. Dozorčí komise požádala kritizovaného auditora o vypracování písemného stanoviska k obsahu předmětného podání. Ten vyhověl požadavku DK a ve svém vyjádření k jednotlivým bodům stížnosti zpochybnil kritiku své osoby ve funkci vrcholového vedoucího ekonomického úseku pro její nekonkrétnost a obecnost, a rovněž v něm upozornil na důležitou skutečnost, že u této společnosti byl každoročně prováděn nezávislým auditorem zákonný audit vždy s výrokem – „bez výhrad“.

V odpovědi stěžovateli upozorňuje dozorčí komise na skutečnost, že její úlohou je dohled na řádné poskytování auditorských služeb a nepřísluší jí posuzovat a hodnotit činnost auditora, který je v pracovním poměru k jiné osobě než je osoba vykonávající auditorskou činnost. S ohledem na to, že kritizovaný auditor poskytoval vedle svého hlavního zaměstnání klientům auditorské služby, a po jeho ukončení je poskytuje i nadále, DK rozhodla zařadit auditora do plánu dohlídkou činnosti na nejbližší období s cílem přesvědčit se o tom, zda při výkonu profese, která vyžaduje nejvyšší odbornou úroveň a dodržování etických pravidel, postupuje v intencích zákona o auditorech a profesních předpisů, včetně Etického kodexu a auditorských směrnic.

Provedenou dohlídkou na místě u auditora dozorčí komise nezjistila závažné pochybení auditora při výkonu auditu a dokumentaci jeho výsledků.

Z pohledu kompetencí komory k řešení problematiky obsažené v předmětu stížnosti posoudila dozorčí komise tuto stížnost jako neoprávněnou.²⁹

Případ 3:

Komora obdržela od daňového poradce stížnost na jistou auditorskou společnost, která vedla účetnictví pro akciovou společnost. Stěžovatel poukazuje na nedodržení mandátní smlouvy na vedení účetnictví a porušení etických zásad při poskytnuté službě.

²⁹ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 2/2002

Dozorčí komise si vyžádala od stěžovatele doplňující informace a od jednatele a auditora auditorské společnosti (mandatář) písemné vyjádření k jednotlivým bodům stížnosti. Vzhledem k tomu, že tvrzení obou stran ke stejné problematice se diametrálně rozcházela, dozorčí komise rozhodla provést prošetření předmětné záležitosti přímo na místě u auditorské společnosti. Mandatář tvrdil, že postupoval podle dohodnutého časového a věcného harmonogramu práce, a tudíž dodržel mandátní smlouvu a nezpůsobil mandantovi žádnou škodu. Naproti tomu stěžovatel tvrdil pravý opak. Prověření podstaty stížnosti na místě u auditorské společnosti bylo mimo jiné zjištěno, že mandatář chce vymoci od mandanta úhradu pohledávek za odvedenou práci zadržováním originálních účetních dokladů, při uplatnění tzv. zadržovacího práva ve smyslu občanského zákoníku, což může být z právního hlediska sporné z důvodu, že aplikace zákonných ustanovení v praxi přísluší pouze soudu.

Na základě vlastního posouzení předmětné stížnosti na místě s přihlédnutím k poznatkům získaným od obou stran a ke stanovisku právníka Úřadu KA ČR zaujaly DK a KK následující postoj:

- a) smluvní ujednání mezi mandatářem a mandantem je záležitostí zainteresovaných stran a komoře nepřísluší v této věci rozhodovat,
- b) plnění požadavků mandátní smlouvy jde nad rámec auditorského zákona,
- c) vedení účetnictví není auditorskou službou, a proto tento případ nelze řešit z tohoto důvodu podle auditorského zákona,
- d) vedení účetnictví je další odbornou službou, při které auditor musí respektovat etické zásady chování v intencích ustanovení §1 Etického kodexu KA ČR,
- e) z obou zainteresovaných stran není vůle přistoupit na kompromis, vzájemné ústupky, směřující k uzavření předmětné kauzy dohodou.

DK a KK proto doporučila oběma stranám řešit a uzavřít vzniklý spor nikoliv prostřednictvím komory, ale smírem, případně cestou podání soudní žaloby. Obě strany vyslovily s tímto řešením souhlas.³⁰

³⁰ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 2/2002

Případ 4:

Komora obdržela od stěžovatele podnět upozorňující mj. na podezření porušení ustanovení § 4 odst. 2, písm. a) zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky (zákonné ustanovení). Údajného porušení shora citovaného zákonného ustanovení se měli auditor a komora dopustit tím, že komora zapsala do seznamu auditora – fyzickou osobu, která podnikala na základě živnostenského oprávnění (živnostenský list) s předmětem činnosti poskytování software. V rámci procesu šetření předmětné záležitosti byl respektován požadavek stěžovatele spojený s utajením jeho jména.

Za účelem posouzení objektivity provedla dozorčí komise KA ČR u auditora na místě mimořádnou dohlídku zaměřenou především na prošetření podstaty podnětu souvisejícího s podezřením na porušení nejen výše zmíněného zákonného ustanovení, ale i navazujícího ustanovení §18 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. V rámci prošetření si dozorčí komise vyžádala k ověření jednak evidenci celkových příjmů auditora, jednak daňové přiznání z příjmů fyzických osob za období od zapsání auditora do seznamu auditorů do data provedení dohlídky. Po jejich prozkoumání zjistily, že auditor nevykázal v hodnoceném období příjmy z podnikatelské činnosti – poskytování software.

Ve vyžádaném sdělení auditor konstatoval, že sice vlastní živnostenský list s předmětem činnosti - poskytování software, ale podnikání v této činnosti nikdy nezahájil. O výsledku prošetření podání byl sepsán písemný záznam shrnující zjištěné skutečnosti a po projednání záznamu dospěla DK k jednoznačnému závěru, že provedenou kontrolou nebylo shledáno pochybení komory při zápisu auditora do seznamu auditorů (z pohledu ustanovení § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 524/1992 Sb.) ani porušení ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 254/1992 Sb. samotným auditorem. Z uvedených důvodů dozorčí komise nepodala podle ustanovení § 10 kárného řádu kárné komisy písemné oznámení o podezření z porušení povinnosti auditorem ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. k zahájení kárného řízení.

Předmětné podání bylo DK klasifikováno jako neoprávněné.

Pro úplnost lze dodat, že auditor z vlastního rozhodnutí požádal příslušný živnostenský odbor o zrušení živnostenského oprávnění s předmětem činnosti poskytování software, aby tak zabránil dalšímu případnému podezření, že vykonává podnikatelskou činnost neslučitelnou s činností auditora.

Na základě podání zařadila dozorčí komise problematiku dodržení ustanovení § 18 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. mezi stabilní body programu plánovaných preventivních dohlídek, orientovaných na činnost auditorů. Dosavadní výsledky potvrzují fakt, že i když mají auditoři v živnostenském rejstříku zapsanou živnost neslučitelnou s činností auditora, tak tuto živnost neprovozují. Po upozornění dozorčí komise požádají z vlastního rozhodnutí živnostenský odbor o její zrušení.³¹

Případ 5:

Na auditorskou společnost byla počátkem března 2001 přijata stížnost na nízkou kvalitu práce při auditech prováděných v letech 1995 až 1998. V této době měla údajně ve společnosti stěžovatele provádět audit tato auditorská společnost auditorské práce, a to prostřednictvím svého auditora, který současně sestavoval za auditovanou společnost daňová přiznání jako její daňový poradce. Vedle toho bylo stížností napadáno, že účetnictví uvažované společnosti vedl bratr auditora. V roce 2000 byly zjištěny v účetnictví společnosti vážné problémy. Hlavní příčiny těchto problémů spatřuje stěžovatel v dřívějších letech, ve kterých auditorská společnost v obchodní firmě stěžovatele prováděla audit. Stěžovatel byl přesvědčen o tom, že pokud by byl opakovaný audit v této společnosti prováděn s patřičnou svědomitostí, nemusely zjištěné nedostatky v účetnictví vzniknout. Poukazuje například na to, že auditor opomenul ověřit bilanční kontinuitu, stěžejní oblast pohledávek, závazků a smluvních vztahů. Dále stěžovatel v podání uvedl, že uložený spis auditora v prostorách jeho společnosti byl odcizen.

Průběh šetření a jeho závěry přijaté na úrovni dozorčí komise: Při dohlídce na místě provedené DK s RD KA ČR (kontrolní skupina KA ČR) bylo zjištěno, že auditorská společnost provedla, uzavřela auditorskou zprávou a vyfakturovala audit za rok 1995, ale pro absenci spisu se nepodařilo prokázat kvalitní či nekvalitní provedení a ukončení auditu za další léta (1996 až 1998). Přitom kontrolní skupina KA ČR zjistila, že auditorská společnost nebyla v období od 1. 6. do 26. 9. 1999 pojištěna a zpráva auditora a dopis vedení účetní jednotky nebyly vyhotoveny auditorem v intencích příslušných auditorských směrnic. Z výše uvedených důvodů předala dozorčí komise tento případ k projednání a k uzavření kárné komisi.

Projednání podání na úrovni kárné komise: Kárná komise projednala předmětnou stížnost, a to v souladu s § 23 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. a § 18 kárného řádu KA ČR a v kárném řízení potvrdila výše popsané zjištění dozorčí komisí i tvrzení stěžovatele o provádění auditorských

³¹ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 2/2002

prací auditorem, který souběžně sestavoval za auditovanou společnost daňová přiznání. Pro absenci spisu nebylo možno prokázat ukončení auditu a vystavení zprávy auditora za léta 1996 až 1998. Kárná komise usoudila, že za organizaci činnosti společnosti a přidělování práce jejím zaměstnancům odpovídá auditorská společnost. Proto rozhodla, že kárná odpovědnost bude uplatňována vůči právnické osobě.

Rozhodnutí kárné komise: Kárným řízením bylo prokázáno, že auditorská společnost nebyla v letech 1997 až 1998 pojištěna po celé toto období (tím porušila povinnost stanovenou v § 17 zákona č. 524/1992 Sb.) a práce spojené s auditem prováděla tato osoba, která sestavovala klientovi daňová přiznání (tím porušila povinnost stanovenou v § 19 d) zákona č. 524/1992 Sb.). Dále bylo prokázáno, že auditorská společnost nezajistila bezpečnou úschovu spisu auditora po dobu 10 let a nezabezpečila důvěrnost spisu auditora, a tak porušila povinnosti uvedené v bodech 16 a 17 auditorské směrnice č. 4 – Spis auditora). Uložení spisu auditora u klienta není sice výslovně zakázáno, ale k tomu by mohlo dojít pouze tehdy, když by byl přístup k němu znemožněn neoprávněným osobám. Vzhledem k tomu, že spis byl zcizen a nebylo prokázáno překonání překážek, byla povinnost takovéto bezpečné archivace porušena. Tím došlo i k možnému nepřímému porušení ustanovení § 16 zákona č. 524/1992 Sb., a to proto, že odcizením spisu auditora je umožněno neznámému okruhu osob se seznámit s údaji o klientovi, které mohou být důvěrného charakteru. Tím, že auditor nemá k dispozici spis, nemže dokázat způsob a kvalitu provedeného auditu.

Proto kárná komise rozhodla udělit auditorské společnosti, ve smyslu § 36 zákona č. 524/1992 Sb. přiměřené kárné opatření – pokutu 20 000,- Kč.

Při posuzování výše uvedené pokuty vzala kárná komise do úvahy všechny okolnosti případu, například výši fakturace za období, po které nebyla společnost pojištěna a pokutu zvýšila pro další zanedbání, které byly společnosti v kárném řízení prokázány. Při stanovování výše pokuty nepřihlédla ke zjištěným nedostatkům dozorčí komisí (při vyhotovení zprávy auditora a dopisu vedení účetní jednotky), protože je neposoudila jako závažné. Pro úplnost je na místě uvést, že auditorská společnost nepodala proti rozhodnutí kárné komise odvolání a pokutu v plné výši a ve stanoveném termínu komoře uhradila.

Poučení pro auditorskou obec: Vyvarovat se výše popsaným nedostatkům (pojištění auditorské společnosti po celou dobu výkonu auditorské činnosti, auditor nesmí poskytovat auditorské služby účetní jednotce, jestliže zpracovává její daňové přiznání) a vedle toho přijmout účinná

opatření pro bezpečnou úschovu a zajištění důvěrnosti spisu a zabezpečení jeho archivace po dobu 10 let.

Výzva auditorům a auditorským společnostem: V případě ztráty, odcizení nebo zničení spisu auditora v každém případě auditor nebo jednatel auditorské společnosti nahlásí, prokáže tuto skutečnost úřadu KA ČR a pokusí se o obnovu spisu v maximální možné míře.³²

Případ 6:

Komora obdržela od oznamovatele podnět k prošetření postupu auditora při zpracování výpočtu podílu na nerozděleném zisku z minulých let dvěma společníkům obchodní firmy s právní formou s.r.o. Podavatel podnětu v něm mj. zpochybnil i odborné znalosti a schopnosti auditora pro výkon činnosti v tomto oboru. Podnět s charakteristickými znaky stížnosti řešily DK a RD v součinnosti založené na bázi konzultací s kárnou komisí (KK) standardním způsobem realizací následných postupných kroků: oznámení podávali o přijetí podnětu s upozorněním na to, že komora prostřednictvím svých volených orgánů může posoudit jen takový postup auditora, který není v souladu s auditorským zákonem nebo s profesními předpisy, anebo auditorskými směrnici vydanými komorou, dále žádost předsedy DK o zaslání písemného stanoviska auditora k jednotlivým částem podnětu, podložené úplnou, průkaznou a dostupnou dokumentací a výčtem právních předpisů souvisejících s danou problematikou a s postupem auditora při zpracování vyrovnání společníků, požadavek předsedy DK a KK na ředitelku KA ČR o zajištění stanoviska od interního právníka a od referátu metodiky úřadu KA ČR k řešení uvedené problematiky. Současně v souladu se zavedenou praxí DK vydala rozhodnutí směřující k provedení mimořádného dohledu na místě u auditora zaměřeného nejen na prošetření předmětu podnětu, ale i na ověření plnění dalších povinností auditora vyplývajících ze zákona, vnitřních předpisů a auditorských směrnic vydaných komorou pro výkon a dokumentaci poskytnutých auditorských služeb.

V obsáhlém stanovisku pro DK auditor uvedl na svou obhajobu celou řadu skutečností a argumentů, které měly potvrdit nejen správnost, složitost, obtížnost postupu a postavení auditora při výpočtu při dělení společníků, ale i upozornit na nekompetentnost komory pro řešení předmětu podání. Například, že: nebyl v pozici auditora poskytujícího auditorské služby včetně zákonného auditu účetní závěrky, ale pro uvedenou společnost po omezenou dobu zpracovával účetnictví na základě živnostenského oprávnění, přiznání k dani z příjmů v pozici

³² Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 10/2002

daňového poradce, dále auditor argumentuje tím, že vyrovnání auditorů mělo pouze vyrovnávací charakter zápisu o osobním jednání obou společníků (vzájemného ujednání), které bylo sepsáno na výslovné přání obou společníků s požadavkem na vyčíslení stavu společnosti k určitému datu pouze ve formě přehledných tabulek a nebyl dán ani důvod zpracovávat je ve tvaru oficiálních výkazů stanovených zákonnými předpisy pro účetní závěrku, protože toto vyčíslení mělo sloužit oběma společníkům jenom pro účely rozhodování a řízení uvnitř společnosti, rovněž auditor připomíná důležitý fakt, že ve vyrovnání společníků byly podíly na zisku stanoveny v poměru výše obchodních podílů, tj. 50 : 50 a údaje v přehledných tabulkách odpovídající údajům o stavu účetnictví k předmětnému datu, vedle toho auditor informuje DK i o tom, že společnost v inkriminovaném období se nacházela i ve složité finanční situaci a vzájemné vztahy společníků byly narušeny vzájemnou nekomunikací a na závěr auditor vyslovil domněnku, že podání nesouvisí s výkonem činnosti auditora a nemělo by být předmětem dohledu nad činností auditorů.

Pro objektivní posouzení celé záležitosti DK a RD zúročily poznatky z vyžádaných písemných stanovisek a s využitím vlastních důkazních informací získaných při prošetření předmětné problematiky podnětu u auditora. Provedeným šetřením na místě bylo mj. zjištěno, že za účasti auditora sepsali společníci ujednání, ve kterém si o své vůli upravili vzájemné majetkové vztahy a svá rozhodnutí stvrdili svými podpisy za účasti auditora jako svědka (pro zajímavost je třeba poznamenat, že na předmětném podkladu předaném stěžovatelem komoře k posouzení byl pouze podpis auditora, ale podpisy obou společníků přitom chyběly), dále bylo potvrzeno, že nelze objektivně posoudit správnost výpočtu při dělení společníků, poněvadž u auditora nebyly k dispozici žádné originální účetní ani jiné doklady uvedené společností, protože byly auditorem po dopracování účetních závěrek protokolárně vráceny společníkům a poslední účetní závěrku, která byla podkladem pro vyrovnání společníků si převzal osobně a proti podpisu a předávacího protokolu již zemřelý společník, jehož dcera kvůli dědictví zaslala na komoru předmětnou stížnost, vedle toho ze šetření vyplynul fakt, že propočet skutečných částek, které obdrží každý společník, a který není zřejmě jediným možným řešením a měl by být v případném soukromoprávním sporu zkoumán znalcem v daném oboru byl proveden v rámci poskytování služby vedení účetnictví a z podkladů nevyplývalo nic co by naznačovalo, že se jednalo o audit.

Na závěr písemného záznamu z průběhu šetření podání je konstatováno, že propočet skutečných částek, které obdrží každý společník, může být zkoumán pouze z pozice Etického kodexu KA ČR, který ukládá auditorovi konat i ostatní činnosti, např. vedení účetnictví s komplexní odbornou péčí. Proti auditorovi nebylo zahájeno kárné řízení mj. z následujících důvodů:

- Úmysl auditora poškodit otce stěžovatele při matematickém výpočtu „spravedlivého“ vyrovnání společníků nelze prokázat prostřednictvím kárného řízení komory, ale případně soukromoprávní cestou.
- Způsob provedení výpočtu je sice proveden bez výpočtu daně z příjmů a jeví se jako protiprávní (použití firemních prostředků na osobní potřebu společníků), ale dle vyjádření auditora byla daň z příjmů fyzické osoby – otce stěžovatele správcem daně doměřena dodatečně.
- Případný doměrek daně z příjmů fyzických osob u druhého společníka je otázkou pro příslušný finanční úřad.

Na závěr kárná komise, která participovala s dozorčí komisí, referátem dohledu i s ostatními referáty Úřadu KA ČR na konzultační bázi na prošetření předmětného podání – v souvislosti s jeho uzavřením v rámci kompetentnosti komory při prošetřování a vyřizování stížností a podnětů konstatuje, že komora prostřednictvím svých volených orgánů může posoudit jen takový postup auditora, který je v rozporu s profesními předpisy nebo auditorskými směrnici vydanými komorou tak, jak je uvedeno v příslušných ustanoveních zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a k takovému porušení předpisů ze strany auditora ani nedošlo.

V rámci prošetření předmětného podání na místě byl proveden u auditora současně i řádný dohled orientovaný na kvalitu výkonu a dokumentace auditů účetních závěrek a na plnění povinností auditorů vůči komoře. Provedenou dohlídkou na místě u auditora DK a RD nezjistily nejen závažná pochybení auditora při výkonu auditorské činnosti, dokumentaci jeho výsledků, ale i neplnění povinností stanovených komorou.³³

Případ 7:

Státní instituce (stěžovatel) zaslala komoře stížnost na postup auditora, který ve funkci předsedy dozorčí rady akciové společnosti vykonal v roce 2000 společně s druhým auditorem audit účetní závěrky a výroční zprávy k 31. 12. 1999 u této účetní jednotky, což považoval stěžovatel za porušení ustanovení §19 písm. b) zákona č. 524/1999 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky (zákon č. 524/1999 Sb.), kterým se činnost auditorů v uvedeném období řídila.

Pověřený člen dozorčí komise v součinnosti s určeným zaměstnancem referátu dohledu Úřadu KA ČR (kontrolní skupina) stížnost na místě prošetřili a o průběhu a výsledku šetření

³³ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 10/2002

vyhotovily písemný záznam. Závěry kontrolní skupiny nepotvrdily podezření z porušení ustanovení §19 písm. b) zákona č. 524/1992 Sb., a to s poukazem na níže zjištěné skutečnosti:

- Smlouvu o provedení auditu účetní závěrky a výroční zprávy uzavřela účetní jednotka s druhým auditorem (objednatel auditu) a auditor, na kterého komora obdržela podnět, plnil úlohu styčného pracovníka, který jako interní auditor auditované účetní jednotky byl zodpovědný za koordinaci a zajišťování podkladů a informací podle požadavků objednatele auditu.
- Odměnu za provedení auditu obdržel pouze objednatel auditu, u kterého si uvedená účetní jednotka objednala zmíněný audit.
- Objednatel auditu formou písemného sdělení potvrdil kontrolní skupině, že auditor, na kterého komora obdržela stížnost, s ní pouze spolupracoval, a to výhradně na bázi konzultací a na auditorských postupech při realizaci zmíněného auditu se přímo nepodílel, což lze dovodit i z Dopisu vedení společnosti a z Prohlášení společnosti k auditu, připojených ve spise auditora.
- Výhradní odpovědnost za vydaný auditorský výrok vztahující se k předmětnému auditu nese auditor, který uzavřel s objednavatelem auditu písemnou smlouvu o provedení auditu, a také podepsal jako odpovědný auditor zprávu auditora. Podpis a razítko auditora, na kterého obdržela komora stížnost – de facto konzultanta a interního auditora auditované účetní jednotky – na zprávě auditora považovala kontrolní skupina za nadbytečné údaje.
- Zákon č. 524/1992 Sb., ani navazující prováděcí předpisy – profesní předpisy a auditorské směrnice vydané komorou nezakazující externímu auditorovi výkon součinnosti a koordinace činnosti s interním auditorem objednatele statutárního auditu.

Dozorčí komise kolektivně projednala a zpochybnila závěr kontrolní skupiny k výsledku prošetření předmětné stížnosti a požádala právníka Úřadu KA ČR o stanovisko k uvedené záležitosti.

Právník Úřadu KA ČR zpracoval písemné vyjádření k uvedené věci, ve kterém poukázal zejména na tyto aspekty popsaného problému:

- Ověřování účetní závěrky v případech stanovených zákonem o auditorech, byť je prováděno na základě soukromoprávní smlouvy, není soukromou záležitostí. Naopak, je to věc veřejná. Audit slouží především veřejnosti (vlastníkům, investorům), měl by jí dávat maximálně možnou záruku, že účetní výkazy byly nestranně a objektivně

ověřeny, že přitom byla respektována zákonem o auditorech stanovená pravidla a procedury, atd.

- Pro veřejnost je zásadní auditorská zpráva vydaná na základě zákona o auditorech. Smluvní ujednání či prohlášení zúčastněných stran ji nejen nezajímají, ale nikdy se o nich nedozví, neboť jde o soukromý vztah mezi auditorem a účetní jednotkou. Podle ustanovení §14 odst. 5 zákona č. 524/1992 Sb. a auditorské směrnice č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky zprávu auditora podepisuje auditor odpovědný za její předložení.

Vydaná auditorská zpráva k účetní závěrce akciové společnosti je označena názvem – „Zpráva nezávislých auditorů“ obsahuje podpisy, razítka a čísla dekretů dvou osob, nejen auditorem, který objednal audit, ale i auditorem, na kterého komora obdržela stížnost od státní instituce. Pokud se veřejnost dozví, že jeden z auditorů je předseda dozorčí rady této auditované účetní jednotky, pak nutně ztratí důvěru v nezávislost auditorského ověření. Zná-li ustanovení §19 zákona č. 524/1992 Sb., musí vážně uvažovat o tom, že byl porušen i zákon. Stížnost státní instituce jako akcionáře uvedené společnosti je tedy naprosto oprávněná a proti oběma auditorům je důvodné zavést disciplinární řízení. S využitím právního stanoviska podala dozorčí komise disciplinární komisi návrh na zahájení disciplinárního řízení s oběma auditory, tedy jak s auditorem, který audit u akciové společnosti objednal, tak i s auditorem, na kterého komora obdržela stížnost. V disciplinárním řízení zahájeném s oběma auditory disciplinární komisí v souladu s ustanovením §33 odst. 3 zákona č. 524/1992 Sb. byly posouzeny získané důkazní informace, které měla dozorčí komise k dispozici a výpovědi disciplinárně obviněných auditorů, včetně stanoviska jejich právního zástupce a v uvedené věci rozhodla takto:

- Uložit auditorovi, na kterého obdržela komora stížnost za porušení povinností uvedených v ustanovení §14 a 19 zákona č. 524/1992 Sb. a navazující auditorské směrnice č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky, ve smyslu §32 odst. 1 tohoto zákona disciplinární opatření, a to písemné napomenutí s odůvodněním, že auditor podepsal a opatřil razítkem auditora Zprávu nezávislých auditorů u akciové společnosti vztahující se k auditu účetní závěrky k 31. 12. 1999 a podepsáním auditorské zprávy potvrdil, že jako odpovědný auditor provedl s auditorem, který audit objednal u zmíněné účetní jednotky nezávislý audit, ačkoliv byl předsedou dozorčí komise auditované účetní jednotky. Současně disciplinární komise vyslovila nesouhlas s tvrzením auditora, že se jedná pouze o formální nedostatek, neboť u jeho podpisu měl

být doplněn dovětek – „za interní audit“, potvrzující smysl jeho podpisu na auditorské zprávě.

- Uložit auditorovi, který objednal na smluvním základě audit předmětné účetní závěrky za porušení povinností uvedených v ustanovení §14 zákona č. 524/1992 Sb. a navazující auditorské směrnice č. 3, ve smyslu §32 odst.1 tohoto zákona disciplinárního opatření, a to písemně napomenutí, kterého se dopustil tím, že auditorskou zprávu podepsal kromě něj jako nezávislý auditor i auditor, na kterého komora obdržela stížnost, ačkoliv si byl vědom toho, že dotyčný auditor je předsedou dozorčí rady auditované společnosti.

Možnosti odvolání proti rozhodnutí disciplinární komise využil pouze auditor, na kterého komora obdržela stížnost, naproti tomu auditor, který objednal u zmíněné akciové společnosti předmětný audit účetní závěrky, vyslovil souhlas s udělením disciplinárního opatření. Na svoji obhajobu v zákonné lhůtě mj. uvedl, že disciplinární komise, na rozdíl od kontrolní skupiny, neposoudila správně skutkové okolnosti předmětné stížnosti a uložila mu disciplinární opatření na základě nenaplněného porušení příslušného zákonného ustanovení. Z uvedených důvodů navrhnul, aby rada komory po provedeném dokazování disciplinární opatření zrušila.

Komise ustavená radou komory v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a ustanovení §20 odst. 1 Kárného řádu KA ČR (odvolací komise) rozhodla podle ustanovení §24 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb. a ustanovení §21 Kárného řádu KA ČR o tom, že odvolání disciplinárně obviněného auditora proti rozhodnutí disciplinární komise se zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje. Odvolací komise přezkoumala napadené rozhodnutí i celé předcházející řízení a dospěla k závěru, že odvolání je nedůvodné, zejména proto, že:

- Pro veřejnost může být směrodatná jen auditorská zpráva vydaná v souladu s pravidly stanovenými auditorským zákonem a na jeho základě přijatými auditorskými směrnici. Podpisy interních auditorů nebo konzultantů zákon o auditorech ani auditorské směrnice neznají, předepsán je pouze podpis auditora odpovědného za předložení auditorské zprávy. Smluvní ujednání či prohlášení zúčastněných stran nemohou být pro veřejnost relevantní, neboť nejsou součástí auditorských zpráv. Tím, že auditor podepsal předmětnou auditorskou zprávu, přičemž současně zastával u auditované účetní jednotky funkci ve volném orgánu, porušil nepochybně zákon o auditorech, neboť ten podobnou konkurenci výslovně zakazuje.

- Písemný záznam o průběhu a výsledku prošetření předmětné stížnosti, pořízený kontrolní skupinou představuje předběžné posouzení výsledků konkrétního šetření a dílčí závěry osob, jež toto šetření prováděly. Konečné posouzení, zda v šetřeném případě došlo či nedošlo k porušení auditorského zákona, může činit v souladu se zákonnou působností dozorčí komise KA ČR jako celek. Ta též po projednání rozhodla, že v daném případě auditorský zákon porušen byl, a proto též podala dle ustanovení §33 tehdy platného zákona č. 524/1992 Sb., návrh na zahájení disciplinárního řízení. Pro úplnost je namístě dodat, že v následném disciplinárním řízení byla celá záležitost znovu důkazně i právně zhodnocena a odvolací komise vyslovila názor, že tento proces proběhl zcela v souladu s auditorským zákonem.

Odvolatel byl poučen, že proti rozhodnutí odvolací komise se nelze odvolat, ale v souladu s ustanovením §247 a násl. Občanského soudního řádu se lze žalobou domáhat, aby soud přezkoumal zákonnost předmětného rozhodnutí disciplinární komise KA ČR. Dlužno dodat, že dotyčný auditor soudní žalobu nepodal.

V rámci prošetření předmětného podání na místě byla současně provedena u objednatele předmětného auditu hloubková kontrola orientována především na posouzení jeho úrovně a objektivitu a u auditora, na kterého komora obdržela stížnost, byl realizován řádný dohled orientovaný na kvalitu výkonu a dokumentace auditů účetních závěrek a na plnění povinností auditora vůči komoře. Provedenou dohlídkou na místě u obou auditorů DK a RD KA ČR nezjistily v jejich auditorské činnosti, ani zásadní neplnění povinností stanovených komorou.

Oba případy vyřízených podání na činnost jejích členů znovu potvrdily známou skutečnost, že prošetření stížností a podnětů představují náročný proces, který nemohou DK a RD KA ČR realizovat bez odborné pomoci příslušných organizačních útvarů Úřadu KA ČR a výborů komory zaměřených na specifickou problematiku.³⁴

Případ 8:

Oprávněný podnět na postup odpovědného auditora auditorské společnosti v souvislosti s provedeným auditem účetní závěrky a.s. k 31. 12. 2000 s udělením kárného opatření podle ustanovení §21 odst. 1 písm. b) zákona č. 254/2000 Sb.

³⁴ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 10/2002

Komora obdržela od předsedy představenstva auditované účetní jednotky podnět k prošetření postupu odpovědného auditora auditorské společnosti, který na základě provedeného ověření účetní závěrky k 31. 12. 2000 vyhotovil a podepsal auditorskou zprávu. Oznamovatel podnětu mj. kritizuje zásadní pochybení auditora v tom, že při auditu se nezabýval významnými skutečnostmi např. problematikou značného nárůstu ostatních provozních nákladů a finančních investic, který převýšil hladinu významnosti, existujícími právními spory s významným vlivem na účetní závěrku.

Po posouzení celé záležitosti se dospělo k následujícím závěrům, prokazujícím opodstatněnost podnětu:

- absence podkladů ve spise auditora, které by osvědčovaly, že auditor se zabýval oceněním akcií k rozvahovému dni (viz §24 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví),
- absence důkazů v auditorském spise o tom, že byla prošetřována otázka nárůstu provozních nákladů, který byl způsoben prodejem pohledávek, přitom příloha k účetní závěrce neobsahovala vysvětlení tohoto podstatného nárůstu nákladů, na což měl auditor ve své zprávě reagovat,
- neúplnost spisu auditora v tom, že neobsahoval písemná vyjádření právníka společnosti s konstatováním, zda existují či nikoliv závazky, třeba i potencionální, které nejsou v účetní závěrce podchyceny.

Součástí prověrky na místě byla mj. i kontrola plnění opatření vplynuvších z dohledu, provedeného DK a RD v roce 1996, která potvrdila opakovaný charakter některých zjištěných nedostatků, např. při zpracování zprávy o auditu a vedení spisu auditora, v rámci prošetření oprávněného podnětu.

Výše uvedená zjištění vedly kárnou komisí ke konstatování, že auditorský spis jednoznačně neprokazuje důvody pro vyslovení nemodifikovaného výroku.

Kárná komise posoudila výše uvedené nedostatky a konstatovala, že jsou ve svém souhrnu relativně závažného charakteru. KK rozhodla o kárném obvinění auditora podle ustanovení §21 a §23 zákona č. 254/2000 Sb., a ustanovení §18 kárného řádu KA ČR, uznala odpovědnost auditora za porušení povinností podle ustanovení §14 odst. 1 a 3 zákona č. 254/2000 Sb. a auditorské směrnice č. 3 – Zpráva auditora o ověření účetní závěrky a udělila

auditorovi podle ustanovení §21 odst. 1 písm. b) zákona č. 254/2000 Sb. kárné opatření, a to veřejné napomenutí, které bylo provedeno zveřejněním na úřední desce komory.

Tento druh kárného opatření byl zvolen proto, že byla sice zjištěna poměrně závažná pochybení, ale ta dle názoru kárné komise nebyla takového rozsahu, aby bylo potřebné udělit kárné opatření vyššího stupně.

Zdůvodnění je pochybné (nedostatky relativně závažného charakteru, ale ne takového rozsahu, aby bylo potřebné udělit kárné opatření vyššího stupně). Bylo-li kárnou komisí uděleno kárné opatření – veřejné napomenutí – pak se zřejmě jednalo o nedostatečně vedený spis a nepřesně zpracovanou auditorskou zprávu. Šetřením se však zřejmě neprokázalo, že byl vydán nesprávný výrok auditora k účetní závěrce. Proto „jen“ veřejné napomenutí. Pro úplnost se uvádí, že proti rozhodnutí kárné komise auditor nepodal odvolání ve lhůtě 15 dnů od jeho doručení.

Oprávněné podání na postup auditorské společnosti v souvislosti s provedeným opakovaným auditem účetní závěrky akciové společnosti s udělením disciplinárního opatření podle ustanovení §36 odst. 1 zákona č. 524/1992 Sb.³⁵

Případ 9:

Předseda akciové společnosti se obrátil na komoru s oznámením disciplinárního provinění, kterého se měla auditorská společnost dopustit při ověřování údajů účetní závěrky a výroční zprávy v minulých letech (1993 až 1998) tím, že její odpovědný auditor nepostupoval s potřebnou odbornou péčí a neupozornil na nesprávnosti účetní závěrky, které negativně ovlivnily finanční situaci a vývoj hospodářského výsledku v auditované společnosti. Porušení zákonných povinností odpovědného auditora a nedůsledné využití obecné účetní zásady opatrnosti shledal stěžovatel jednak v oblasti ocenění nedokončené výroby strojírenských zakázek, hmotného investičního majetku, finančních investic a finančního majetku a zásob, a jednak v oblasti tvorby rezerv.

Průběh šetření prokázal následující skutečnosti:

- nedostatečná pozornost auditora spojená s oceněním budoucích ztrát, rizik a znehodnocení,

³⁵ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 4/2002

- nedostatečná dokumentace auditu, pokud jde o prokazatelnost provedených auditorských prací a z nich vyplývajících závěrů uvedených ve zprávách auditora.

Přesto auditorská společnost po celou dobu činnosti u auditované společnosti udělovala účetním závěrkám za rok 1993 až 1998, namísto modifikovaného výroku – výrok bez výhrad. Účetní závěrky, např. v letech 1997 a 1998 nezobrazovaly věrně reálnou finanční situaci a hospodářský výsledek ověřované účetní jednotky, což také potvrdila jiná auditorská společnost, která prováděla audit účetní závěrky u této společnosti za rok 1999.

Šetřením dozorčí komise se potvrdila oprávněnost předmětu došlého podání komoře.

Kárná komise na svém zasedání rozhodla udělit auditorské společnosti v souladu s ustanovením §36 odst. 1 auditorského zákona disciplinární opatření, a to pokutu ve výši 150 000 Kč:

- za porušení povinností uvedených v ustanoveních § 13 a 14 odst. 1 auditorského zákona s odůvodněním, že prověřované auditorské zprávy vykazovaly nejen formální nedostatky, ale zejména nesprávně kvalifikovaný výrok bez výhrady,
- měly být vytvořeny opravné položky a rezervy, např. na zůstatkovou hodnotu dlouhodobého majetku určeného k likvidaci na finanční investice,
- za porušení povinností uvedených v auditorské směrnici č. 4 – Spis auditora, s odůvodněním, že spis auditora musí být úplný, přehledný a srozumitelný, aby z něj mohlo být zjištěno, že přijaté závěry jsou dostatečně podloženy, a prokázáno, že byly provedeny auditorské práce nutné pro formulování správného názoru auditora.

Proti rozhodnutí disciplinární komise auditorská společnost nepodala odvolání ve lhůtě 15 dnů od jeho doručení. Pokutu ve výši 150 000 Kč auditorská společnost uhradila ve stanoveném termínu.

V souvislosti s uzavřením tohoto podání dozorčí komise rozhodla provést u dotčené auditorské společnosti v následujícím roce další dohled zaměřený nejen na ověření spisu auditora s důrazem na jeho úplnost, průkaznost, srozumitelnost a přehlednost, ale i na plnění povinností auditorské společnosti a jejích auditorů vůči komoře. Provedenou dohlídkou na místě u auditorské společnosti a jejích auditorů vůči komoře.

Pro zajímavost stojí uvést, že na základě důsledků vplynuvších z uzavření předmětného podání auditorská společnost přijala a také realizovala celou řadu opatření k nápravě směřujících ke zkvalitnění své činnosti včetně uskutečnění personálních změn.

Věříme tomu, že auditorská obec zúročí ve své praktické činnosti uvedené poznatky z prošetření a vyřízení předmětných podání došlých komoře, poučí se z nich a vyvaruje se příčin, které nedostatky uvedené ve stížnostech a podnětech vyvolaly.³⁶

4.3 Kontrola kvality za rok 2009

(podle § 24 odst. 11 zákona o auditorech č.93/2009 Sb.)

System kontroly kvality organizuje a řídí Komora v souladu s Dozorčím řádem, který je vnitřním předpisem Komory auditorů ČR. **Dozorčí komise prováděla v roce 2009 kontrolu kvality v souladu s Dozorčím řádem a zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech** (do 13. dubna 2009 dle zákona č. 254/2000 Sb.).

Dozorčí řád byl novelizován v návaznosti na změny zákona o auditorech, spolu s dalšími úpravami s cílem zajistit bezproblémový chod systému kontroly kvality. Novelizovaný Dozorčí řád nabyl účinnosti dnem schválení sněmem Komory auditorů České republiky 23. listopadu 2009. Návrh Dozorčího řádu byl před předložením sněmu Komory auditorů projednán s Radou pro veřejný dohled nad auditem. Do 23. listopadu 2009 se dozorčí komise při své činnosti řídila platným Dozorčím řádem schváleným XIV. Sněmem auditorů dne 29. 11. 2004.

Plán práce dozorčí komise na rok 2009 byl v souladu s jednotlivými ustanoveními Dozorčího řádu zaměřen na provádění pravidelných kontrol kvality. Účelem pravidelných, jakož i mimořádných, kontrol byla zejména ověření dodržování vybraných ustanovení zákona o auditorech v souvislosti s obecně platnými předpisy, správnost uplatňování auditorských směrnic a důsledná návaznost výroku auditora na závěry, které jsou uvedeny ve spise auditora a zajištění plnění zásad profesionálního chování auditorů z hlediska jejich nezávislosti a v souladu s požadavky Etického kodexu KAČR.

Pravidelné kontroly kvality jsou plánovány tak, aby bylo postupně zajištěno provedení kontroly u všech auditorů nejméně jednou za 6 let, resp. jednou za 3 roky u auditorů subjektů veřejného zájmu.

³⁶ Komora auditorů České republiky, Časopis Auditor č. 4/2002

V průběhu roku 2009 došlo k posílení referátu kontroly, který na úřadu Komory zajišťuje agendu kontroly kvality. Přepočtený počet pracovníků se podařilo navýšit ze 4.9 na 6.5 pracovníků.

Dozorčí rada se při své činnosti zaměřovala hlavně na dodržování následujících profesních předpisů:

- *ISA 230 – dokumentace*
- *ISA 210 – podmínky auditních zakázek*
- *ISA 315 – znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti*
- *ISA 320 – významnost z hlediska auditu*
- *ISA 300 – plánování auditu účetní závěrky*
- *ISA 240 – postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky*

Pozornost byla věnována též souladu postupu auditora se standardy řady „5“ a to především:

- *ISA 500 – důkazní informace*
- *ISA 530 – výběr vzorků*
- *ISA 540 – audit účetních odhadů*
- *ISA 580 – prohlášení vedení k auditu*

Nově bylo do programu prověrek / kontrol též zařazeno uplatňování ISQC1 – Řízení kvality společností.

Dozorčí komise v průběhu roku 2009 též navázala spolupráci s příslušným výborem Rady pro veřejný dohled nad auditem a v souladu s ustanovením § 35, odst. 3 zákona o auditorech nejméně jednou za šest měsíců informovala Výkonný výbor Komory auditorů i Radu pro veřejný dohled nad auditem o výsledcích své činnosti.

Komora auditorů si je plně vědoma stoupajících požadavků na práci auditora a Výkonný výbor KAČR plně podporuje snahu dozorčí komise neustále zkvalitňovat kontrolní činnost, nedopustit „falešnou“ solidaritu auditorů, získaná zjištění zevšeobecňovat a tím přispívat k dalšímu posilování kvality auditorské práce a uznání auditorské profese. Výkonný výbor zároveň pečlivě sleduje činnost kárné komise (zejména z hlediska přiměřenosti kárných opatření vzhledem ke zjištěným nedostatkům), aniž by však jakýmkoliv způsobem činnost kárné komise ovlivňoval.

Dozorčí komise v uvedeném období provedla 185 kontrol kvality a 2 mimořádné kontroly u auditorů a auditorských společností.

Na základě dokončených zpráv, se kterými byli kontrolovaní auditori seznámeni, bylo ukončeno 180 kontrol kvality (z uvedeného a předchozího období) a 1 mimořádná kontrola. U 49 z kontrolovaných subjektů se předpokládá opakování kontroly po období stanoveném zákonem (po 6, resp. 3 letech). Pro 128 kontrolovaných subjektů je opakování kontroly, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, plánováno dříve. Ve 3 případech není opakování plánováno z důvodu ukončení činnosti subjektů. V 10 případech rozhodla dozorčí komise o uzavření dohlídek s podmínkou splnění přijetí vlastních opatření k nápravě kontrolovaným subjektem. V 8 případech dozorčí komise schválila podání návrhu na zahájení kárného řízení. Relativně vysoký počet kontrol plánovaných po období kratším než po maximálních šesti (resp. třech) letech je dán cílem dozorčí komise průběžně sledovat vývoj kvality a i v případech, kdy byly zjištěny pouze dílčí nedostatky, zopakovat kontrolu po kratším období a tak vyvíjet tlak na průběžné zvyšování kvality.³⁷

³⁷ Komora auditorů České republiky

4.3.1 Hlavní nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti

1. Nedostatečná dokumentace činnosti auditora

Většina prováděných kontrol kvality naráží na nedostatečnou nebo chybějící dokumentaci činnosti auditora. Tento nedostatek se v podstatě prolíná celým spisem auditora plánováním auditu počínaje po shrnutí a kontrolu účetní závěrky konče. Ze spisů nelze doložit, jaké činnosti, v jakém rozsahu, při použití jakých metod a s jakým závěrem auditor prováděl (ISA 230).

Dozorčí komise, v případě, že auditor má velmi nedostatečnou dokumentaci, navrhuje kárné řízení, v případě chybějící a nedostatečné dokumentace jsou navržena opatření, která se kontrolují při následné kontrole do 24 měsíců.

2. Rizika zakázky

Posuzování rizika zakázky není dokumentováno, není tak zřejmé, jaké faktory byly posuzovány a zda tato činnost vůbec proběhla. (ISQC 1).

3. Smlouvy

Je možné konstatovat, že v této oblasti došlo k určitému zlepšení, co se týká například odkazů na mezinárodní auditorské standardy. Nicméně smlouvy o provedení auditu stále v mnoha případech nedostatečně definují prováděné služby, případně jsou používány nevhodné typy smluv (mandátní smlouva) (ISA 210).

4. Porozumění činnosti účetní jednotky a vnitřního kontrolního prostředí účetní jednotky

Často i jako důsledek výše uvedeného nedostatku a mnohdy se zdůvodněním dlouholeté znalosti účetní jednotky, auditor ve spise nedokumentuje porozumění činnosti, účetního systému a vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky. Z velké části spisů nebylo dále možno posoudit proces posuzování a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti. (ISA 315). Rozsah poznatků neumožňuje identifikovat rizika a adekvátně naplánovat auditorské postupy. Oblast vnitřních kontrolních systému a odpovědnosti vedení společnosti za jejich efektivní nastavení není dost často zakotvena ani v prohlášení vedení společnosti (ISA 580).

5. Hladina významnosti

V menší míře se setkáváme s tím, že by auditor ve spise neuvedl hladinu významnosti. Nicméně v mnoha případech není jasné, jak auditor s touto hladinou pracuje. Ve spise auditora není většinou vidět provázanost stanovené hladiny významnosti, výběru vzorku pro testování, závěrů jednotlivých testů a vyhodnocení dopadu na účetní závěrku. (ISA 320). Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nejsou posouzeny z hlediska vlivu na celou populaci (extrapolovány) (ISA 530).

6. Stanovení strategie auditu a plán auditu

Auditoři v mnoha případech formálně sestavují strategii auditu a následně pak detailnější plán auditu (ISA 300). Provedené postupy nejsou dokumentovány tak, aby je bylo možno přiřadit k jednotlivým naplánovaným procedurám, a chybí provázanost plánu a vlastní dokumentace provedených procedur.

7. Využívání informací zpracovaných informačním systémem (IS) účetní jednotky

Auditoři nedokladují provedení auditorských postupů, kterými by ověřovali správnost a úplnost těch informací IS, které auditor využívá k získání důkazních informací k prováděným auditorským postupům (ISA 530, ISA 500).

8. Posuzování rizika podvodu

Obvykle není prováděn nebo dokumentován postup auditora při posuzování rizika vzniku podvodu, obcházení vnitřních kontrol vedením společnosti a s tím rizika významného zkreslení účetní závěrky a reakce auditora na tato rizika (ISA 240). Tato oblast není v mnoha případech zohledněna v prohlášení vedení společnosti (ISA 580).

9. Pokrytí všech tvrzení

Naplánované a provedené postupy a dokumentace těchto postupů nedostatečně pokrývají tvrzení ohledně transakcí a zůstatků účtů, především úplnost a zaúčtování do správného období.

Mnohdy není ze spisu doložitelné, zda a jak auditor podroboval důkazní informace obdržené od účetní jednotky zkoumáním (ISA 500, ISA 501 a ISA 540).

10. Sestavení účetní závěrky a ověřování výroční zprávy

Spisy auditora ve velké míře nedokládají, jak auditor pracoval s informacemi uvedenými v samotné účetní závěrce, zda zkoumal její návaznost na údaje v hlavní knize a zda a jak posuzoval správnost a úplnost informací uvedených v příloze účetní závěrky (ISA 500). Není dokumentován proces ověření údajů ve výroční zprávě a zprávě o vztazích a jejich návaznost na účetní závěrku. Nelze tak prokázat provedení tohoto ověření.

11. Praktická aplikace ISQC 1

Stupeň zavedení systému kontroly kvality u auditorů-fyzických osob je teprve v začátcích a to formou „kontroly provedené jiným auditorem na požádání“. Přetrvává obava neodkrývat před jiným auditorem (potenciálním konkurentem) svoje postupy a klienty.

U auditorských společností jsou již zpracovány směrnice popisující systém kontroly. Kontrola se u nich provádí formou „z vlastních zdrojů vlastním zaměstnancem- auditorem či jiným auditorem ze sítě“. Nedostatečné rozvinutí kontrol je u auditorských společností, které tvoří jeden auditor (vlastník) a netvořících sítí a to z podobného důvodu jako u auditorů – fyzických osob.³⁸

4.4 Kontrola kvality za rok 2010

(podle § 24 odst. 11 zákona o auditorech)

Dozorčí komise prováděla v roce 2010 kontrolu kvality v souladu s Dozorčím řádem a zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále „ZoA“).

Plán práce dozorčí komise na rok 2010 byl, v souladu s jednotlivými ustanoveními dozorčího řádu, prioritně zaměřen na provádění pravidelných prověrek, mimoto byly v r. 2010 provedeny dvě mimořádné kontroly (MK) vyvolané v jednom případě podnětem z Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále „RVDA“), druhá MK byla provedena na základě

³⁸ Komora auditorů České republiky

externího podnětu. Podnět z RVDA byl zaměřen na §17 odst. 3 ZoA, ve věci ukončení smluvního vztahu klienta s auditorem.

Cílem každé kontroly kvality, jakož i mimořádných kontrol, **byla prověrka dodržování mezinárodních auditorských standardů a auditorských standardů vydávaných Komorou auditorů ČR** (dále „KA ČR“), zejména pak **důsledná návaznost výroku auditora na závěry**, které má auditor uvedeny ve spise. **Nedílnou součástí kontroly kvality bylo také dodržování požadavků etického kodexu KA ČR** (zejm. z hlediska nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležitě péče), **souměrnost množství a kvality vynaložených zdrojů, uplatňování ISQC1, tj. vnitřního systému řízení kvality statutárním auditorem či auditorskou společností** (dále „auditor“), i dodržování dalších vybraných ustanovení zákona o auditorech, v souvislosti s obecně platnými předpisy.

System pravidelných kontrol kvality je, v souladu se zákonem o auditorech a dozorčím řádem KA ČR, nastaven tak, aby bylo zajišťováno provedení prověrky/ kontroly kvality u všech dotyčných subjektů nejméně jednou za 6 let resp. 3 let, jedná-li se o auditorskou činnost prováděnou u subjektů veřejného zájmu (definovaných v §2 písm. m) ZoA).

Na podzim roku 2010 došlo k posílení úseku referátu kontroly KA ČR o nového kontrolora kvality; stávající přepočtený počet pracovníků participujících na kontrolách kvality činí 6,75. V souladu s požadavkem zákona o auditorech uvedeného v § 24, odst. 3d), proběhly v červnu a říjnu r. 2010 dva cykly speciálně zaměřeného proškolení kontrolorů kvality, což je předpokladem soustavného prohlubování jejich odborné kvalifikace. Odborná způsobilost je také kontinuálně zajišťována účastí kontrolorů kvality na školeních pořádaných institutem vzdělávání KA ČR.

V průběhu roku 2010 Dozorčí komise také úzce spolupracovala s příslušným výborem Rady pro veřejný dohled (dále RVDA) a v souladu s ustanovením § 35, odst. 3 nejméně jednou za šest měsíců informovala Výkonný výbor KA ČR i RVDA.

Nad zavedeným systémem kontroly kvality KA ČR vykonává RVDA (v rozsahu své působnosti stanovené zákonem o auditorech) dohled, který realizuje jak dohlídkami nad konkrétně prováděnými kontrolami kvality u auditorů, tak pravidelnými kontrolami zavedeného systému kontroly kvality KA ČR.

KA ČR respektuje a s plnou vážností věnuje značnou pozornost rostoucím požadavkům na práci auditora. To spolu obnáší i větší koordinaci a spolupráci s Kárnou komisí, Výkonným výborem

i jednotlivými pomocnými výbory KA ČR. Dozorčí komise neustále zkvalitňuje svou prověřkovou/ kontrolní činnost; v současné době připravuje aktualizaci kontrolních dotazníků v reflexi na klasifikované mezinárodní auditorské standardy. Dobrou pověst auditorů zajišťuje KA ČR i operativní reflexí na monitoring z tisku, či jiná masmédia.

V roce 2010 provedla Dozorčí komise 213 kontrol kvality a 2 mimořádné kontroly u auditorů a auditorských společností.

U 19-ti zkontrolovaných subjektů se předpokládá opakování kontroly po období stanoveném zákonem (tzn. po 6, resp. 3 letech). Z celkového počtu uskutečněných kontrol v r. 2010 podala Dozorčí komise v 26-ti případech návrh na zahájení kárného řízení s auditory. V sedmi případech není opakování kontroly prozatím plánováno z důvodu registrace dočasného zákazu výkonu auditorské činnosti subjektů.

V této souvislosti je potřebné uvést, že **Dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s cílem zajistit komplexní zvýšení kvality práce všech auditorských subjektů.** To je i hlavním důvodem dřívějšího opakování kontroly, které bude provedeno u 194 kontrolovaných subjektů. **K opakovanému kontrole je přístupováno, pokud je nekvalita, nebo významná chyba zjištěna alespoň v jedné z prověřovaných oblastí** (zejména standardů ISA, Etického kodexu a ISQC 1). I když soubor zkontrolovaných subjektů se stanovou dřívější lhůtou kontroly kvality, kdy nedostatky byly vyhodnoceny jako podstatné a významnější, je početně velmi významný, je z hlediska fakturačního nutno uvést, že nekvalita u více než 25 % ověřovaných oblastí byla zjištěna u vzorku ověřované populace, která se na celkových tržbách ověřovaných auditorů podílela v tomto roce pouze cca 12 - 13 %. Z výše uvedeného lze tedy odvodit, že **nedostatky vedoucí k opakování kontroly kvality jsou zjišťovány především u auditorů a auditorských společností s malým objemem fakturace a podílem na celkovém trhu.**

Při prováděných kontrolách uplatňují všichni členové kontrolní skupiny princip prevence a v rámci možností poskytují i metodickou pomoc auditorovi, kterou zaměřují především na nedostatky, které byly kontrolou konkrétně zjištěny.³⁹

³⁹ Komora auditorů České republiky

4.4.1 Hlavní nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti

1. Posuzování rizika podvodu

Při kontrolách je auditorům nejčastěji vytýkáno nedostatečné provádění nebo dokumentování postupu auditora při posuzování rizika vzniku podvodu, obcházení vnitřních kontrol vedením společnosti a s tím spojeného rizika významného (materiálního) zkreslení účetní závěrky (včetně reakce auditora na tato rizika) ad ISA 240. Tato oblast nebyla v mnoha případech ani zohledněna v prohlášení vedení společnosti (ISA 580).

2. Nedostatečná dokumentace o auditu

Velmi často je také zjišťováno neplnění požadavku auditorského standardu ISA 230. Tento standard klade důraz na vypracování dostatečných a přiměřených záznamů o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora, včetně důkazů o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu s relevantními standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů. Pokud má auditor v podstatném dokumentaci nedostatečnou, navrhuje Dozorčí komise kárné řízení. V případě chybějící a nedostatečné dokumentace jsou ve zprávě z kontroly kvality detekovány nedostatky, jejichž odstranění je obvykle kontrolováno při následné kontrole do 24 měsíců.

3. Řízení kvality dle ISQC 1, postupy při řízení kvality u auditů účetních závěrek dle ISA 220

U provedených kontrol kvality nebylo také patřičně dokumentováno posuzování rizika zakázky; v řadě případů nebyl systém řízení kvality ani teoreticky nastaven (kontrola kvality neměla mnohdy možnost vyhodnotit zásady a postupy systému řízení kvality, neboť dokument nebyl ani navržen). Dalším frekventovaným nedostatkem této oblasti je také skutečnost, že zavedené zásady a postupy nejsou v praxi v patřičném rozsahu realizovány.

Absence zavedení systému kontroly kvality je markantnější u auditorů-fyzických osob. U auditorských společností, které nejsou tvořeny jedním auditorem (vlastníkem) jsou směrnice popisující systém kontroly zpracovány podstatně častěji. Kontrola bývá v těchto společnostech prováděna pomocí vlastního zaměstnance- auditora či jiným auditorem ze sítě“.

4. Sjednávání podmínek auditních zakázek

Přestože v této oblasti došlo k určitému zlepšení (ISA 210), např. pokud jde o uvádění odkazů na mezinárodní auditorské standardy, přetrvávají nedostatky v uzavíraných smlouvách, kdy není dostatečně přesně definován zejména rozsah a právní rámec prováděné služby; přetrvává také používání nevhodného typu smluv (mandátní smlouva).

5. Porozumění činnosti účetní jednotky a vnitřního kontrolního prostředí účetní jednotky

Často i jako důsledek výše uvedeného nedostatku a mnohdy se zdůvodněním dlouholeté znalosti účetní jednotky, auditor ve spise nedokumentuje porozumění činnosti účetního systému a vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky. Z velké části kontrolovaných spisů nebylo možno posoudit proces posuzování a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti (ISA 315). Rozsah poznatků (pokud vůbec byl alespoň částečně zaznamenán) neumožňoval mnohdy pochopit, jaká byla identifikována a vyhodnocena rizika a jaké adekvátní auditorské postupy naplánovány. Oblast vnitřního kontrolního systému a odpovědnost vedení společnosti za jejich efektivní nastavení nebyla zakotvena ani v prohlášení vedení společnosti (ISA 580).

6. Hladina významnosti

V menší míře je zjišťováno, že by auditor ve spise neurčil hladinu významnosti (materialitu). Nicméně v mnoha případech není jasné, jak auditor s touto hladinou pracoval a zda nebylo zapotřebí pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů (nebo zveřejněné údaje) stanovit materialitu nižší. Ve spisech auditora nebyla většinou dokumentována provázanost stanovené hladiny významnosti na výběry vzorků pro testování. Většinou nebyly uváděny jak závěry jednotlivých testů, tak vyhodnocení případného dopadu na účetní závěrku. (ISA 320). Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebyly posuzovány z hlediska vlivu na celou populaci (extrapolovány) (ISA 530).

7. Stanovení strategie auditu a plán auditu

V mnoha případech není stanovena jak celková strategie auditu, tak ani detailnější plán auditu (ISA 300). Pokud je plán auditu vypracován, nese poměrně často známky formálního přístupu, což mj. znamená, že provedené postupy nejsou dokumentovány tak, aby je bylo možno přiřadit

k jednotlivým naplánovaným (a standardy požadovaným) procedurám. Chybí tak provázanost plánu a vlastní dokumentace o provedených procedurách.

8. Využívání informací zpracovaných informačním systémem (IS) účetní jednotky

Auditoři nedokladují provedení auditorských postupů, kterými by ověřovali správnost a úplnost těch informací IS, které auditor využívá k získání důkazních informací k prováděným auditorským postupům (ISA 530, ISA 500).

9. Pokrytí všech tvrzení

Naplánované a provedené postupy a dokumentace nedostatečně pokrývají tvrzení ohledně transakcí a zůstatků účtů, především úplnost a zaúčtování do správného období. Mnohdy není ze spisu doložitelné, zda a jak auditor podroboval důkazní informace obdržené od účetní jednotky vlastnímu zkoumání a hodnocení (ISA 500, ISA 501 a ISA 540). Velmi povrchně jsou z hlediska dostatečnosti a vhodnosti dokumentovány důkazní informace v případech, kdy zásoby jsou - z pohledu účetní závěrky - materiální. Auditor není mnohdy schopen ani doložit, že se účastnil fyzických inventur a jaké potřebné postupy a procedury provedl (ISA 501).

10. Přihlížení k právním předpisům při auditu

Absence procedur souvisejících s povinností auditora přihlídnout k právním předpisům dokládá poměrně výrazné podceňování významu procedur ukládaných standardem ISA 250.

11. Zvažované skutečnosti týkající se ÚJ využívající služeb servisní organizace

I když prozatím nejsou alarmující nedostatky zjišťované v této oblasti, nabývá v poslední době u auditovaných klientů na významu nově využívaný fenomén spočívající ve využívání služeb servisní organizace. V takových případech pak auditorovi vzniká dle požadavku ISA 402 řada dalších povinností, jež souvisí se seznámením se s povahou a významem služeb poskytovaných servisní organizací a s jejím dopadem na část vnitřního kontrolního systému uživatelské účetní jednotky.

12. Sestavení účetní závěrky a ověřování výroční zprávy

Spisy auditora ve velké míře nedokládají, jak auditor pracoval s informacemi uvedenými v samotné účetní závěrce, zda zkoumal její návaznost na údaje v hlavní knize a zda a jak posuzoval správnost a úplnost informací uvedených v příloze účetní závěrky (ISA 500). Není dokumentován proces ověření údajů ve výroční zprávě a zprávě o vztazích a jejich návaznost na účetní závěrku. Nelze tak prokázat provedení tohoto ověření.

13. Zevšeobecnění hlavních nedostatků, způsobujících podání návrhu dozorčíkomise (DK) na zahájení kárného řízení dle §26 ZoA

Důvody pro podání návrhu DK na zahájení kárného řízení lze stručně rozdělit do následujících skupin:

- Nedostatečná dokumentace provedeného auditu auditorským spisem a nedostatečně provedený audit k tomu, aby audit mohl vydat zprávu auditora ad ISA 230.2, resp. ISA 700.62.

(Pozn. Tyto články citovaných standardů v obměnách říkají, že auditor nemůže označit ve zprávě auditora audit za provedený v souladu s ISA, pokud nepostupoval v souladu se všemi standardy, které jsou pro daný audit relevantní).

- Neumožnění provedení kontroly kvality – neposkytnutí potřebné součinnosti dle Dozorčího řádu.⁴⁰

⁴⁰ Komora auditorů České republiky

5 KAUZA ENRON, ARTHUR ANDERSEN

Falšování účetních a auditorských zpráv o skutečném stavu společnosti a nepravdivé informace o zisku, nákladech, výnosech a struktuře bilanční rozvahy jsou podvodem, který rozhýbal vody finančního světa ve vyspělých zemích v novém tisíciletí. Nejznámějším případem je kauza Enron.

Společnost Enron se za patnáct let své existence vyšplhala na sedmou příčku největších společností USA, zaměstnávala 21 tisíc zaměstnanců ve 40 zemích. Vedení společnosti lhalo o ziscích, zakrývalo dluhy, takže se neobjevily v účtech společnosti. Jakmile podvod začal vycházet najevo, cena akcií (25. ledna 2001 byla 81,39 USD) klesla k prosinci 2001 na nulu. Zaměstnanci Enronu byli postiženi dvakrát. Jejich penzijní schémata byla ve velké míře zainvestována do vlastních akcií Enronu, takže přišli nejen o zaměstnání, ale i o dodatečné peníze.

Když zkrachoval Enron, stáhl s sebou i auditorskou firmu Arthur Andersen, která mu dělala audit a podílela se na dezinformaci veřejnosti. Kauza Enron však nebyla ojedinělá - z dalších velkých společností s podobnými problémy lze zmínit třeba WorldCom, italský Parmalat, japonské Daiwa a Sumitomo, francouzskou Crédit Lyonnais a mnohé další.⁴¹

Příliš podrobné americké účetní standardy umožňují výmluvu: Ukažte mi, kde je napsáno, že to nesmím udělat.

Pád Enronu a mezinárodní účetní a auditorské firmy Arthur Andersen byl analyzován profesorem účetnictví z Chicagské univerzity a poradce amerického Kongresu Romanem Weilem.

Řetězec příčin největšího bankrotu v dějinách USA má řadu článků. Enron padl proto, že se pustil do riskantního obchodování s deriváty, a prohrál. Investoři to dlouho nevěděli, protože zkresloval finanční výkazy. A měl to paradoxně usnadněno skutečností, že americké účetní standardy jsou od určité doby budovány nikoliv jako soubor principů, při jejichž uplatňování si musí účetní vytvořit odborný úsudek, ale jako bezpočet závazných postupů pro jednotlivé konkrétní situace.

⁴¹<http://podvody.fforum.biz/t19-enron-arthur-andersen-parmalat>

Podle Weila to umožnilo agresivnímu managementu obhajovat účetní triky jednoduchou argumentací: "Když detailní pravidla účetnictví popisují tolik transakcí a žádná z nich neodpovídá tomuto případu, musíme vytvořit příslušné pravidlo podle vlastních potřeb." Jinými slovy, postupovali podle hesla: "Ukažte mi, kde je napsáno, že to nesmím udělat."

Míra zadluženosti Enronu byla zakrývána pomocí pravidel započítávání dceřiných a ovládaných společností do konsolidovaného celku. Stávající pravidla konsolidace pak započítají celý dluh do výsledovky toho subjektu, který takovou společnost kontroluje, i když ji nevlastní stoprocentně. Menšinový podíl tedy svoji zadluženost schová. Proto Weil navrhl, aby Federální poradní výbor pro standardizaci účetních systémů (FASB) doporučil proporční konsolidaci míry zadlužení, každému podle jeho podílu ve firmě. Neuspěl, a proti byli především zástupci velkých auditorských firem.

Arthur Andersen se stal v tomto prostředí obětí své vlastní metody. Každá účetní firma má svá vnitřní pravidla, jimiž se řídí, když se setká s nějakým novým typem transakce. Obvykle se jím zabývá centrála, která zaměstnává profesory a teoretiky schopné vyvinout a obhájit určitý postup. Arthur Andersen však byla jediná firma, která ponechala tvorbu nových pravidel na tom místě, kde se s problémem setkali. Pobočka v Houstonu mohla poslat problém k posouzení do centrály v Chicagu, ale výsledkem, který dostala, se nemusela řídit. Centrála to považovala za decentralizaci, která šetří čas. Nemusí se pořád čekat na odpověď z Chicaga a zvyšuje to odpovědnost za klienta. Ve skutečnosti však zmizel nezávislý dohled. "Nepřekvapilo by mne, kdyby vyšetřování nakonec ukázalo, že právě toto pravidlo bylo hlavní příčinou celé katastrofy," řekl Weil.

Dokud byl v Enronu zjištěn jen špatný audit, šlo pouze o finanční problém. Ale zde byla kombinace několika prohřešků. ***Arthur Andersen byl už předtím přistižen Komisí pro cenné papíry a burzy SEC při jednání proti pravidlům a zavázal se, že už se to nebude opakovat. O pět měsíců později se však ukázalo, že v protiprávním jednání pokračoval a ještě zničil dokumenty.***

„Z tisíce společností jen pár vykázalo podobný problém. Byť šlo o velké společnosti. Fakt je, že lidé jsou motivováni k tomu, aby dosahovali zisků co nejdříve a co největších, a tato motivace může vnášet do výkazů optimismus. To je endemický problém. Ale od toho tu jsou účetní standardy a nezávislé účetní firmy, aby výkazy byly realistické," konstatuje Weil.

Poučení z katastrofy

První poučení je podle Weila jasné, zákony o účetnictví by neměly zacházet do nejdetailnějších pravidel a nahrazovat profesionály. Další doporučení se týkají střetu zájmů, ve kterém se nachází auditorská profese. Obvykle je spatřován v tom, že auditoři kontrolují a zároveň radí, jak vyhovět kontrole. Podle Weila však základní konflikt vyplývá z toho, že je to sám kontrolovaný, kdo si vybírá a platí auditora. Proto by neměl auditora vybírat management, ale akcionářský výbor pro audit, který by měl také disponovat vlastním rozpočtem pro tyto účely. Termín, po který smí auditorská firma poskytovat služby jedné firmě, by měl být omezen tak na pět let. Tím dosáhneme kontroly kontrolorů, protože každá auditorská firma si bude vědoma, že po ní přijde někdo jiný a bude nahlížet do stejných papírů. Čím kratší bude tento termín, tím snáze se vyřeší také problém s konfliktem auditorských a poradenských služeb - až auditor skončí, může nastoupit jako poradce.⁴²

⁴²EKONOM.IHNED.CZ, 30.05.2002

6 ETICKÝ A SOCIÁLNÍ AUDIT VE SPOLEČNOSTI SchwanCosmetics CR, s.r.o.

6.1 Představení společnosti SchwanCosmetics CR, s.r.o

Společnost Schwan-STABILO byla založená v roce 1855 jako rodinná firma. Společnost je v současné době vlastněna již pátou generací rodiny. První kosmetická tužka eyebrow se objevila na trhu v roce 1927. V současné době společnost vyrábí velkou řadu kosmetických tužek a dalších kosmetických produktů.

Společnost sídlí v Heroldsbergu situovaném v blízkosti Norimberku a zaměstnává přibližně 1600 pracovníků. Z toho je přibližně 880 zaměstnáno ve výrobě a 50 v kvalitě. Společnost má své sesterské podniky v Evropě, v Asii, v Severní a Jižní Americe.

Výroba společnosti Schwan-STABILO Cosmetics je organizovaná po jednotlivých „výrobních fraktálech“. Tento způsob řízení výroby nahrazuje centralizovaný hierarchický systém, což umožňuje přenést zodpovědnost za výrobu jednotlivých produktů na jednotlivé výrobní týmy. Výsledkem jsou motivovaní zaměstnanci se samostatným myšlením, flexibilitou, spolupracující na lepším využití kapacity strojů a snižování počtu vad. Dřevěné hobliny jsou odsávány z výroby a přepracovány do formy dřevotřískových desek.

Cílem společnosti je vyrábět „bez emisí“. Uzavřený výrobní proces umožňuje minimalizovat emise a využívat recyklace ve všech fázích výroby. Barvy a zbytky rozpouštědel jsou předestilovány a znovu použity, voda pro výrobu je upravována a použitá voda je před vypouštěním do kanalizace neutralizována.

Společnost SchwanCosmetics CR, s.r.o. vyvíjí výrobní aktivity na jihu Čech od roku 2001 a během uplynulých let se stala jedním z významných a stabilních zaměstnavatelů v regionu Českokrumlovska. Firma je dceřinou společností Schwan STABILO Cosmetics a součástí skupiny Schwan – STABILO. Společnost SchwanCosmetics CR je jedním z největších světových výrobců dřevěné kosmetické tužky.

6.2 Etický a sociální audit

Otevřenost společnosti SchwanCosmetics k sociálním auditům je důležitou součástí politiky jakosti, respektive zákaznické orientace firmy s důrazem na etiku.

Zákazník neprovádí audity u svých dodavatelů proto, aby v jeho výrobním procesu našel co nejvíce slabých míst. Mnohem spíše chce zjistit, jestli je jeho dodavatel spolehlivý, kompetentní a při výrobě zboží postupuje s potřebnou svědomitostí. Zákaznické audity by tedy měly být chápány jako „opatření pro získávání důvěry“, které firmě umožní přesvědčit zákazníka o svých silných stránkách.

Auditoři ve společnosti SchwanCosmetics stále znovu zjišťují, že kontrolovaní zaměstnanci působí velice nervózně a nejistě. Příčinou jistě nejsou nedostatečné odborné znalosti, ale spíše nezvyklá situace, připomínající pocity člověka, který má být zkoušen a musí odpovídat na dotazy.

Společnost se proto snaží své zaměstnance na tyto stresové situace připravit a v podobě pokynů (viz. příloha č. 2) a všeobecných informací o vedení rozhovoru s auditorem jim alespoň trochu pomoci a danou situaci usnadnit.

6.2.1 Dotazníkový průzkum

Etickou situaci ve firmě SchwanCosmetics CR, s.r.o. jsem po konzultaci s vedením společnosti a personálním oddělením zhodnotila na základě dotazníků, které vyplnilo celkem 339 zaměstnanců společnosti. Dotazník obsahoval celkem 32 otázek, které se i s výsledkem hodnocení nachází v příloze č. 3. Otázky byly zpracovány tak, aby zhodnotily celkovou spokojenost zaměstnanců a etickou situaci společnosti.

Hodnocení zaměstnanců společnosti dopadlo následovně:

Celkově je se společností SchwanCosmetics spokojeno 92,33% respondentů.

Pracovní prostředí a pracovní podmínky vnímá kladně 89,08% respondentů.

Základní plat vnímá dobře a velmi dobře 65,11% respondentů.

Odměny a benefity považuje za dobré a velmi dobré 65,39% respondentů.

S komunikací mezi týmy, fraktály a odděleními vnímá jako špatnou 40,47% respondentů.

S týmovou spoluprací ve vlastním oddělení, fraktálu nebo týmu však vnímá jako dobrou 87,97%.

Ze závěrů dotazníků jsem vyvodila následující opatření:

Opatření již realizovaná

Opatření k řešení parkovacích míst (jejich nedostatek zejména pro odpolední směny): po konzultaci s vedením společnosti jsem se rozhodla zavést bezplatnou zkušební kyvadlovou dopravu na lince Větrní – Č. Krumlov - Schwan; v přípravě projekt minibusu pro ostatní méně přístupné oblasti a mimořádné směny;

Požadavek navýšení mezd: vedení společnosti provedlo úpravu tarifních tříd; navýšování platů probíhá dle kvality a množství provedené práce a situace na trhu pracovních sil;

Zvýšení počtu a řešení problematiky ženských WC: nový investiční záměr na rozšíření skladů a šaten jsem předložila dozorčí radě;

Vypsání míst ve firmě, na webu, jinde.... kde najdou informace, připravované akce, aktuality, novinky o společnosti (lepší vtažení zaměstnanců do dění ve společnosti, jejich spoluúčast): po konzultaci s vedením společnosti jsem přeložila a vyhradila nástěnky na hlavní cestě do jídelny a jsou objednány další dvě do hlavní vstupní chodby;

Posílení komunikace ve společnosti: s vedením společnosti jsem projednala a naplánovala sérii školení se zaměřením na zlepšení komunikace; zavedené pravidelné porady s mluvčími týmů;

Opatření dosud nerealizovaná

Zlepšení pracovních podmínek ve výrobě - již probíhá; do konce hospodářského roku

Opatření k redukci unikání cigaretového kouře z kuřácké místnosti - již probíhá; do konce hospodářského roku;

Opatření ke zvýšení míst pro sezení o přestávkách – nedostatek židlí a stolků - požadavek nákupu běží;

Opatření vedoucí k redukci hluku na pracovišti - doplnění odhlučňovacích krytů a opatření na snížení hladiny akustického tlaku ze vzduchotechniky patří do dlouhodobého plánu firmy.

6.2.2 Sociální audit pro L Óreal ve společnosti SchwanCosmetics CR, s.r.o.

V uplynulých týdnech ve společnosti SchwanCosmetics probíhal zákaznický audit vyžádaný společností L Óreal s cílem zjistit způsobilost systému řízení kvality a výrobních procesů společností SchwanCosmetics CR, s.r.o. k výrobě produktů v kvalitě vyžadované společností L Óreal.

Zákaznický audit pro L Óreal byl proveden třemi externími auditory z německé auditorské společnosti. Auditóři se po úvodní prezentaci pro provedení auditu rozdělili do tří skupin a rozdělili si:

- mzdové a personální záležitosti,
- procházku výrobou,
- dokumentaci pro zajištění BOZP, PO, ŽP.

Závěrečná hodnocení vypadají následovně:

Systém managementu

Zavedený systém managementu se jeví jako robustní a úplný.

- **Řízení dokumentace:** *Veškerá dokumentace ve SchwanCosmetics zahrnuje všechny oblasti činnosti společnosti. Dokumenty jsou vydávány centrálně tak, aby byly v místě použití vždy aktuální verze.*
- **Interní audit:** *Procesní audity jsou organizovány týdně, provádí je operátoři výroby ve svém nejbližším okolí. Podrobnější interní audit provádí tým auditorů na základě zjištění zásadních problémů v procesu. Nový plán auditu byl vytvořen na tento rok. Tento systém neurčuje opakovaný harmonogram auditů pro každou oblast. Auditor věří,*

že tento systém dostačuje pro posouzení úrovně systému řízení pro každý výrobní fraktál.

- **Zákaznické reklamace:** Veškeré záznamy týkající se zákaznických reklamací jsou uloženy v počítači. Systém zaručuje, že jsou všechny zákaznické reklamace dosledovatelné podle kódů dávky – batche code.
- **Návrh a vývoj produktu:** Návrh a vývoj je interně řízený proces, který zahrnuje vývoj nové značkové řady produktů podle požadavku zákazníka. Požadavek zákazníka na nové barevné variace produktu je zaznamenán písemně a každá vyvinutá barevná varianta produktu je zdokumentována. Specifické požadavky zákazníků na jednotlivé jsou pracovníkům vývojové laboratoře k dispozici pro potřebu vývoje nového produktu. Dílčí kroky vývoje se zaznamenávají do pracovních knih, nově vyvinuté složení textur se zaznamená do počítače.
- **Řízení dodavatelů:** Řízení dodavatelů je organizováno oddělením nákupu v mateřské společnosti v Heroldsbergu. Hodnocení dodavatelů se provádí denně, týdně, měsíčně a ročně. Hodnocení zahrnuje podíl odmítnutých dodávek. Dodavatelé jsou rozdělení do skupin A, B, C nebo Z podle procentického podílu dobrých dodávek (pod 70 % = Z). Dodavatelé s nízkým hodnocením jsou kontaktováni nákupním oddělením, aby sjednali nápravu a zlepšili své výsledky.
- **Příjem surovin a materiálu:** Většina materiálu je zkoušena v Heroldsbergu. Zde se provádí pouze zkoušky shody barvy, vzhledu, poškození a kvantitativní přejímka. U materiálů posílaných od dodavatelů přímo do Českého Krumlova se odeberou vzorky a posílají se k analýze do Heroldsbergu. Materiál se pak uvolní do výroby na základě výsledků analýz v Heroldsbergu.
- **Kontrola výrobních dávek dodavatelů:** Každý dodaný lot (výrobní dávka dodavatele) je převedena do interní dávky dodavatele zboží, který je zpětně dosledovatelný.
- **Skladování:** Skladové prostory jsou velmi čisté, uklizené a mají přehledně označené lokace. Příjmové a výdejové prostory jsou oddělené od hlavních skladových prostor pomocí rolovacích vrat, které jsou blokovány, pokud jsou vnější vrata otevřena. Podobně je tomu v případě zavážení do skladu.

Budovy a infrastruktura

- **Vzhled a konstrukce:** V obou společnostech jsou vnější i vnitřní prostory budov velmi dobře udržovány. Výrobní prostory jsou odděleny od ostatních prostor.

- **Opatření proti škůdcům:** V Českém Krumlově byly zjištěny u vstupních a výdejších dveří mezery v rozích ve spodní části, které jsou takové velikosti, že umožňují vniknutí hlodavců. Opatření proti létajícímu hmyzu byly shledány za dostatečné v obou společnostech. Použití jedových nástrah bez pastí v Českém Krumlově může působit obavy z možného úhynu hlodavců přímo v prostorech budovy. **NC001: Externí vstupní dveře do skladů mají mezery ve spodních rozích, které umožňují vniknutí hlodavců.**
- **Sanitace a údržba infrastruktury:** Sanitace výrobních prostor a údržba infrastruktury je ve velmi dobrém stavu.
- **Technické vybavení závodu:** Technické vybavení závodu je umožněno dobrou sanitací a čištěním. Výrobní prostory jsou udržovány v čistotě a jsou v jednotlivých odděleních dostatečně vybaveny nádobami na odpad. Při použití desinfekčních prostředků nebylo doloženo používání dostatečné doby působení v pracovních návodech a na nádobách s desinfekčním prostředkem. **NC002: Při použití desinfekčních prostředků nebylo doloženo používání dostatečné doby působení v pracovních návodech a na nádobách s desinfekčním prostředkem.**
- **Údržba:** Ve společnosti existují preventivní plány údržby. Ke každému zařízení existují záznamy o požadavcích na údržbu v požadovaném období s dokladem o skutečně provedené údržbě.

Výrobní procesy

- **Vážení surovin:** Vážení surovin se provádí v prostorách oddělených od skladů a ostatní výroby. Prostory vážení jsou čisté a práce v nich je dobře organizována. Všechny přísady jsou připravovány v pořadí předepsaném v dokumentaci výrobních zakázek. Dokumenty výrobní zakázky pak fyzicky doprovází každou zakázku ve všech výrobních krocích.
- **Záznamy a dokumenty:** Složení receptur se udržuje v počítačovém řízeném vážícím systému. Operátor používá čtečku čárových kódů nebo REA SCAN pro komunikaci s počítačem při vážení požadovaného množství. Navážené množství je okamžitě zaznamenáno a odepsáno ze stavu podle identifikačního čísla přísady.
- **Bilance spotřeby surovin:** Počítačem řízený systém pro vážení surovin kombinovaný s kontrolou stavu skladu zajišťuje požadované množství suroviny pro připravované výrobní zakázky. Systém však neumožňuje bilancovat spotřebu materiálu a neupozorňuje na nadměrnou spotřebu surovin.

- **Řízení výrobních operací:** Počítačem řízený systém není ve výrobě plně zaveden a jednotlivé výrobní kroky se zaznamenávají do výrobní dokumentace.
- **Předvýrobní kontrola (Příprava zařízení):** Výrobní zařízení se čistí na konci každého výrobního cyklu a před zahájením nové výroby se kontroluje. Tento postup je uveden v pracovních návodech ke každému výrobnímu zařízení.
- **Mezioperační kontrola:** Mezioperační kontrola se provádí ve dvou úrovních, operátorem a týmem kontroly kvality. Pracovníci vyškolení pro kontrolu barevného odstínu kontrolují shody barvy kosmetické hmoty se schváleným standardem v každém výrobním kroku vždy po nanesení na kůži a na bílý papír.
- **Odchytky v procesu (Přepřepřování):** Postup při zjištění odchytky v procesu a přepřepřování se vztahuje především pro přípravy úpravy barevného odstínu. To se provádí přidávkem pigmentu za předpokladu, že nedojde ke změně v seznamu přísad. Pokud nelze provést přídavek beze změny v seznamu přísad, pak se kosmetická hmota vyřadí a zpracuje znovu.
- **Zpětné vzorky:** Záznamy o postupu výroby pro každý vyrobený batch (výrobní dávku) se uchovávají. Současně se uchovávají i zpětné vzorky hotového výrobku z každého vyrobeného batche (výrobní dávky). V Českém Krumlově se plánuje uchovávat výrobní dokumentaci po dobu 13 let.
- **Voda:** V Českém Krumlově se voda pro výrobu dřevěných kosmetických tužek nepoužívá.

Balení výrobků

- **Řízení balení výrobků:** V průběhu výroby je k dispozici potřebná výrobní dokumentace a pracovní postupy jsou dostupné u každého výrobního stroje.
- **Předvýrobní kontrola:** Nebyly doloženy postupy nastavení a seřízení výrobních strojů při změně rozměrů tužky. Komentář: Postupy seřízení strojů při změně rozměrů tužky pomohou při snížení prostojů při přípravě strojů.
- **Mezioperační kontrola:** Všechny postupy mezioperační kontroly jsou dokumentovány a zaznamenávány. Týmy kontroly provádí kontrolu kvality v určitých kritických fázích výroby. Meziprodukty jsou podle výsledků kontroly uvolněny pro další výrobní kroky v procesu výroby.
- **Kalibrace:** Všechna měřidla používaná ve výrobě jsou podrobena kalibraci, datum platnosti kalibrace je uvedeno na zelené etiketě, která je nalepena na měřidlu. Doba platnosti kalibrace závisí na typu měřidla a pohybuje se v rozmezí 6 měsíců až 2 roky.

NC003: Nastavit postup pro případ použití měřidla s prošlou nebo neplatnou kalibrací.

- **Laboratoř:** Vše je dobře řízeno a udržováno v čistotě. Zařízení je kalibrováno a správně identifikováno.

Zaměstnanci

- **Odpovědnosti, firemní cíle:** Odpovědnosti jsou definovány a cíle kvality jsou určeny. Hodnocení řídicích pracovníků se provádí ročně. Pracovníci ve výrobě mají týmové schůzky.
 - **Školení:** V praxi se používá systém školení pro výrobní pracovníky. Zahrnuje hygienu, bezpečnost práce, obsluhu určených zařízení a postup závěru na jednotlivých pracovištích. Za školení a záznamy o nich odpovídají vedoucí pracovníci týmů.
 - **Pravidla hygieny:** Dochází k pravidelné výměně pracovních oděvů. Dodržuje se politika zákazu nošení šperků ve výrobních prostorech. K dispozici jsou dostatečně vybavené šatny a sociální zázemí. Před nástupem do zaměstnání jsou pracovníci podrobeni lékařské prohlídce. V případě nemoci nejsou pracovníci oprávněni pracovat v rizikových pracovištích. Ovšem bylo zjištěno nedostatečné zakrytí vlasů ve výrobě.
- NC004: Nedostatečné použití pokrývky hlavy. Doporučení: Pro zlepšení kontroly správnosti nasazení pokrývky hlavy před vstupem do výroby instalovat zrcadla.**
- **Uvolnění zboží:** Všechno zboží je podrobena kontrole a uvolněno ve výstupní kontrole. Uvolnění se provádí elektronicky a fyzicky. Zboží, které nebylo uvolněno výstupní kontrolou je řádně označeno a zablokováno.
 - **Informační systém:** Informační systém se zálohuje denně, zálohy jsou uloženy mimo hlavní budovu. Archivace je požadována na minimálně 7 let.⁴³

Závěr, vyhodnocení

Sociální audit provedený německou auditorskou společností pro zákazníka L Óreal skončil s velmi dobrým výsledkem. Auditóři konstatovali, že společnost plní všechny podmínky standardu a že nebyly zaznamenány žádné neshody, jen drobná doporučení technického rázu. Společnost SchwanCosmetics je srovnatelná s nejlepšími světovými společnostmi, snaží se neustále využívat příležitosti ke zlepšování. Je zde zavedena kultura pozitivní a konstruktivní snahy po neustálém zlepšování, která vede ke hmatatelným přínosům pro společnost.

⁴³ Interní dokumentace společnosti SchwanCosmetics, s.r.o

7 ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem zhodnotila a posoudila činnosti auditorů ve vazbě na etiku chování v podmínkách legislativy ČR. Zaměřila jsem se na publikované případy pochybení auditorů a následné sankční postihy. Etické chování auditora je základem jeho profesionality. Je zákonité, že vzhledem k relativní „mladosti“ auditorské profese v naší zemi není z běžně dostupných materiálů znám případ soudního procesu, v němž žalovanou stranou je auditor. Chybí proto empirické zkušenosti o tom, jak soudy v určitých případech budou postupovat, jak konkrétní soudci budou subsumovat jednotlivá porušení práva pod příslušná ustanovení právních předpisů (především občanského, obchodního a trestního zákoníku), jaká tedy bude množina soudních rozhodnutí. Zatímco v americkém zvykovém právu se auditorova odpovědnost člení tak, zda se jedná o běžné zanedbání, hrubé zanedbání či podvod, jak je uvedeno v příloze č. 1.

V teoretické části práce jsem definovala a charakterizovala pojem audit a etika. Aby mohli uživatelé informací důvěřovat zprávě auditora, vycházející z provedeného auditu, musí auditoři postupovat v souladu s přísnými etickými zásadami. Pro pochopení základních pravidel, která musí auditoři dodržovat v zájmu své vlastní profese, jsem se zabývala Mezinárodním etickým kodexem auditorů a účetních znalců, vymezila jsem legislativní proces auditu a nový zákon o auditorech - zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Nový zákon o auditorech je na samotné auditory daleko přísnější. Auditor nesmí provádět povinný audit, pokud je dlouhodobě závislý na příjmech ze služeb poskytnutých auditované účetní jednotce. Jeho práce je kontrolována a posuzována podle stále přísnějších standardů. Větší přísnost se nevyhnula ani samotnému orgánu auditorů, Komoře auditorů. Zákonem byl zřízen nový orgán veřejného dohledu, a to Rada pro veřejný dohled nad auditem. Rada byla ustanovena z důvodu sjednocení evropské právní úpravy. Úkolem Rady je dohlížet zejména na činnost Komory auditorů České republiky, na plnění jejich funkcí daných zákonem, na dodržování auditorských standardů a dalších předpisů, vykonávat dohled nad organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděného Komorou auditorů České republiky, ale být i odvolacím orgánem. Uplatňování základních zásad a principů práce auditorů v souladu s novým zákonem, Etickým kodexem a dalšími Mezinárodními auditorskými standardy je jednou ze základních povinností každého auditora a auditorské společnosti.

V praktické části jsem se věnovala publikovaným případům pochybení a neetického chování auditora, ke kterým došlo před zásadní legislativní úpravou zákona o auditorech. U popsanych

případů bylo potvrzeno důvodné podezření z pochybení auditorské společnosti a jejího auditora, které vyvolalo nutnost zahájit v kárné komisi kárné řízení spolu s vyvozením důsledků z odpovědnosti vůči viníkům. V případě pokut a sankcí je tomu tak, že Kárná komise nepovažuje ukládání pokut za svou prioritu. Pokuty byly uloženy v případě, kdy objektivně došlo k porušení povinnosti auditorů. Pokuty byly uloženy v přiměřené výši a v podstatě vždy v dolní části maximálních limitů, které nový zákon výrazně zvýšil. Na základě systému kontroly kvality, který organizuje a řídí Komora v souladu s Dozorčím řádem, který je vnitřním předpisem Komory auditorů ČR jsem hodnotila hlavní nedostatky auditorů za rok 2009 a 2010, tedy na základě nového zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Jelikož v posledních letech dochází k jistým posunům v zaměření na etiku a správu a řízení podniku, což bylo odstartováno kauzou Enron, ve své práci jsem tuto kauzu zmínila, a to především v souvislosti s pádem mezinárodní účetní a auditorské společnosti Arthur Andersen.

Dále jsem se ve své práci zabývala etickým a sociálním auditem. Etický audit je pro firmu důležitý z hlediska dodržování etických norem a pravidel uvnitř i navenek. V dnešním podnikatelském prostředí již nestačí mít firmu ekonomicky úspěšnou a firmu, která se chová dle všech zákonů a norem. Splňování etických požadavků kladených na firmu se stává nutností. A právě etický audit pomáhá zhodnotit etickou situaci ve firmě a vytvoření nápravných opatření. Z čehož vyplývá i význam a efektivita etického a sociálního auditu ve společnosti SchwanCosmetics, s.r.o., který jsem hodnotila v poslední části diplomové práce na základě dotazníkového průzkumu, který jsem navrhla a konzultovala s vedením společnosti, a právě probíhajícího sociálního auditu ve společnosti. Otevřenost společnosti SchwanCosmetics k sociálním auditům je důležitou součástí politiky jakosti, respektive zákaznické orientace firmy s důrazem na etiku. Zákazník neprovádí audity u svých dodavatelů proto, aby v jeho výrobním procesu našel co nejvíce slabých míst. Mnohem spíše chce zjistit, jestli je jeho dodavatel spolehlivý, kompetentní a při výrobě zboží postupuje s potřebnou svědomitostí. Zákaznické audity by tedy měly být chápány jako „opatření pro získávání důvěry“, které firmě umožní přesvědčit zákazníka o svých silných stránkách.

Auditoři ve společnosti SchwanCosmetics stále znovu zjišťují, že kontrolování zaměstnanci působí velice nervózně a nejistě. Příčinou jistě nejsou nedostatečné odborné znalosti, ale spíše nezvyklá situace, připomínající pocity člověka, který má být zkoušen a musí odpovídat na dotazy.

Role auditora ve společnosti je nenahraditelná. Kvalita prováděných auditů se však v konečném důsledku odvíjí od disciplíny auditora, jeho vzdělávání, kontroly ze strany Komory a Rady pro veřejný dohled nad auditem, ale i tlaku uživatelů účetních závěrek a představitelů společnosti na kvalitu a odůvodněnost výstupů. Etika v práci auditora a její dodržování jsou v životě auditora tím, co určuje jeho dobrou pověst.

8 SUMMARY, KEY WORDS

Auditing

Ethics

Ethics audit

Quality

Responsibility

Social audit

In my thesis I evaluated and assessed the activities of auditors in relation to the ethics of behavior in terms of legislation of the Czech Republic. I focused on the published cases of misconduct of auditors and the subsequent punitive sanctions.

Ethical behavior is the basis for the auditor's professionalism. In connection with the accounting scandals and falsification of accounting and audit reports, the public began to discuss - among other things - auditors' liability for fraud detection leading to distorted accounts of the entities and the principles of ethical behavior started to get into the spotlight of auditors', which was later enshrined in legal and professional standards including Code of Ethics of the International Federation of Accountants (IFAC). Expectations of many users of financial statements from the auditor's report are too high and usually go up beyond what the auditor can actually verify and confirm. However, it must be acknowledged that not all auditors are sufficiently aware of their responsibilities in relation to the distortion of financial statements due to fraud or misconduct, and adequately adapt their audit procedures due to them. Certainly worth mentioning is the most visible impact of accounting scandals in the accounting and auditing profession - the fall of Arthur Andersen, one of the former "Big Five" auditing firms. Accounting profession has responded by developing and tightening ethical standards with an emphasis on the conduct of professional accountants in the public interest, not only in the interests of individual clients or employers.

The role of audit in society is irreplaceable. Quality of the audits undertaken, however, ultimately depends on the auditor's discipline and education, the control of the Council Chamber and also public oversight of auditing, as well as pressure of the users of financial statements and of the representatives on the appropriateness and quality of outputs. Ethics in the auditor's work and its compliance in life are the things that determine auditor's reputation.

9 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Publikace:

1. DVOŘÁČEK, J., KAFKA, T.: Interní audit v praxi, 1. vyd. ComputerPress, Brno 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
2. DVOŘÁČEK, J.: Audit podniku a jeho operací, 1. vyd. C. H.Beck, Praha 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
3. DVOŘÁČEK, J.: Interní audit a kontrola, 2. vydání, C. H. Beck, Praha 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3.
4. FLORIÁN, Z.: Účetní auditing. 1. vyd. České Budějovice, Jihočeská Univerzita v Českých Budějovicích 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0.
5. GALLOWAY, D.: Průvodce nového auditora, Český institut interních auditorů, 1. vyd. Praha 1997. 61 s. ISBN 80-902433-1-2.
6. KNAPP, V.: Teorie práva, 1. Vyd. C. H. Beck, Praha 1995. 248 s. ISBN 80-7179-028-1.
7. MÜLLEROVÁ, L.: Audit pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
8. MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V.: Auditing, Praha, Bilance 1998. 222 s. ISBN 80-238-3692-7.
9. PUTNOVÁ, A. a kol. Etické řízení ve firmě. Praha: Grada, 2006. 168 s. ISBN 80-247-1621-6
10. RAFFEGEAU, J., DUFILS, P., MÉNONVILLE, D.: Finanční audit, Praha, HZ 1996. 120s. ISBN 80-86009-025.
11. RICCHIUTE, D. N.: Audit, VICTORIA PUBLISHING, Praha 1994, 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

Legislativa:

1. Etický kodex KAČR.
2. KOMORA AUDIOTORŮ ČR, Auditorské směrnice. Praha: Komora auditorů České republiky.
3. Mezinárodní auditorské standardy.
4. Zákon č. 254/2000 Sb., Zákon o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, 2008.
5. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Internetové stránky:

1. www.kacr.cz
2. www.kfua.vse.cz/media/predmety/FU_505/Skr99-04
3. www.ekonom.ihned.cz

10 PŘÍLOHY

Příloha č. 1 – Publikované případy pochybení auditora v USA

Příloha č. 2 – Pravidla upravující chování všech subjektů auditu ve společnosti SchwanCosmetics

Příloha č. 3 - Dotazníkový průzkum ve společnosti SchwanCosmetics

Příloha č. 1 - Publikované případy pochybení auditora v USA

Od roku 1980 bylo vůči auditorům vedeno více soudních sporů než během předchozí historie účetnictví a auditu. Proč tomu tak bylo, vysvětlují dva problémy. Za prvé, podle zásady společného a nerozdílného závazku může žalobce ve věci proti auditorovi získat náhradu škod přímo od auditora, i když se auditorova zpráva na žalované ztrátě podílela pouze částečně. Další část škody vznikla vinou bankrotujícího klienta auditora. Za druhé, na rozdíl od lékaře nebo právníka nemá auditor možnost zjistit, kdo využívá výsledků jeho práce, a proto je zavázán i stranám, které nejsou do věci zasvěceny, to jsou strany, které nejsou ve smluvním vztahu s auditorem. Profese auditorů pomáhala vydat a zavádět zákony, které by přispěly k zúžení společné a nerozdílné odpovědnosti na pouhou individuální odpovědnost, to znamená pouze za škody zaviněné auditorem, a snažila se o nastolení „pravidla zasvěcenosti“, omezující auditorovu odpovědnost pouze vůči žalobcům, kteří jsou mu známí. Tato snaha nebyla však zcela úspěšná, také proto, že veřejnost odmítá opustit dlouholetou tradici odpovědnosti, která vznikla především na její ochranu.

Přehled občanské odpovědnosti podle obecného a statutárního práva

V soudních případech, vedených proti auditorům podle zásady občanské odpovědnosti, vznikají čtyři problémy:

- Podle jakého zákonného ustanovení je podána žaloba?
- Kdo je žalobce?
- Jaká je potencionální odpovědnost auditora?
- Která strana, žalobce nebo žalovaný nese břímě důkazů?

Zákonná ustanovení

Žalobce může vést spor s auditorem podle obecného nebo statutárního práva. Rozdíl spočívá v tom, které zákonné ustanovení soud uplatní. Pramenem obecného práva jsou písemné názory předchozích soudů v daném státě, nazývané podle zákona precedenty, přičemž každý stát má vlastní obecný zákon. Obecné právo vychází ze zásady „rozhodnutí, které leží před očima“, tj. využití precedentních zákonných ustanovení při následných případech. Nižší soudy jsou vázány precedenty vyšších soudů státu. Nejvyšší soud však není vázán svými vlastními předchozími názory, ale může si vypůjčit precedenty z jiných států. Statutární právo souvisí s písemnými předpisy vydávanými Kongresem na federální úrovni států. Státní soudy jsou vázány státními předpisy, pokud ovšem předpis není v rozporu s ústavou státu.

Určení žalobce

Žalobce v občanském soudním řízení proti auditorům je možno rozlišit podle toho, je-li řízení vedeno podle obecného nebo statutárního práva. Podle obecného práva může řízení proti auditorovi vyvolat klient nebo třetí strany. Klient může vést spor proti auditorovi pro porušení smlouvy nebo pro protiprávní čin. Klienti mohou podat žalobu pro porušení smlouvy, protože jsou stranami, jsou zasvěcenými, vyjádřeného nebo předpokládaného kontraktu. Spory o porušení smlouvy zpravidla udávají, že auditor buď porušil všeobecně přijaté auditorské standardy, nebo důvěrné vztahy mezi auditorem a klientem. Protiprávní čin je nesprávný akt, lišící se od porušení smlouvy, jehož výsledkem je poškození jiné osoby. Spory o protiprávných činech se zpravidla týkají zanedbání, hrubého zanedbání nebo podvodu. Obecné právo uznává tři skupiny třetích stran, které mohou vést proti auditorovi soudní spor: třetí strany bezprostředně zainteresované, třetí strany, u nichž se předpokládá zainteresovanost a další možné třetí strany. Třetí strany bezprostředně zainteresované mohou auditoři určit přesně jako osoby, mající výhody z auditorských služeb – auditor by nebyl pověřen auditem, pokud by zde nebyli bezprostředně zainteresované strany. Podle federálního zákona o cenných papírech mohou proti auditorům vést spor třetí strany, a to pro porušení jednoho ze zákonů o cenných papírech, kromě jiných federálních předpisů. Žalobcem podle amerického zákona o cenných papírech z roku 1933 může být jakákoliv osoba, nakupující cenné papíry registrované podle tohoto zákona. Registrace obsahuje informace, popisující organizaci a nabízené cenné papíry a

další podrobné informace, jako například rozvahu a výkazy o ztrátách a ziscích. Naopak žalobcem podle Zákona o směně cenných papírů z roku 1934 může být jakákoliv osoba, nakupující nebo prodávající veřejné obchodovatelné cenné papíry.

Potencionální odpovědnost

Jak už jsem se v první části práce zmínila, podle obecného i podle statutárního práva se auditor může zodpovídat z důvodů běžného zanedbání nebo podvodu. Běžné zanedbání je způsobeno tím, že auditor neoprávněně zanedbá svou povinnou péči, kterou musí věnovat výkonu svých služeb, například poruší jeden z všeobecně přijatých auditorských standardů. Pokud se pojem „zanedbání“ užívá bez přívlastků, jedná se obvykle o běžné zanedbání. Hrubé zanedbání je naopak nedostatek i té minimální povinné péče při výkonu služeb, například riskantní odchylka od všeobecně přijatých auditorských standardů. Podvodem se rozumí záměrné chybné informování o závažných skutečnostech, jehož důsledkem je oklamání a poté poškození jiné strany, operativním slovem této definice je slovo „záměrný“. V roce 1931 odvolací soud v New Yorku uvedl v případě *Ultramares Corp. v. Touche*, že hrubé zanedbání může být tak velké, že může vzniknout nepřímý (na rozdíl od skutečného) podvod. Nepřímý podvod není záměrný, základní podmínkou je skutečný podvod, ale výsledky nepřímého a skutečného podvodu jsou stejné: třetí strana je oklamána a poté poškozena. Běžné zanedbání nese v sobě vyšší stupeň odpovědnosti než hrubé zanedbání a stejně i hrubé zanedbání vyžaduje vyšší odpovědnost od auditora než podvod. To proto, že oprávněná péče (při běžném zanedbání) znamená větší odpovědnost než „minimální péče“ (hrubé zanedbání).

Břímě důkazního řízení

Podle obecného nebo podle statutárního práva vychází rozsah zodpovědnosti auditora ze čtyř základních bodů: žalobce nebo nezávislý auditor (obžalovaný) by měli nést náklady na zjištění, v kladném či záporném smyslu, že:

- žalobce utrpěl škodu nebo ztrátu,
- auditované finanční výkazy byly ze závažných hledisek chybně sestaveny,
- žalobce se spoléhal na finanční výkazy,
- auditorovo jednání bylo chybné.

Břímě důkazního řízení u prvního bodu, poškození nebo ztráty, nese žalobce. Výše poškození nebo ztráty může spočívat v poklesu tržní hodnoty cenného papíru nebo ve výši poplatku auditora. U chybných finančních výkazů je základem pro ohlášení poškození nebo ztráty. To znamená tím, co žalobce udává jako příčinu svého poškození nebo ztráty. Podobně jako u poškození nebo ztráty, musí i žalobce nést břímě důkazu o tom, že auditované finanční výkazy jsou ze závažných hledisek chybné. Pokud se žalobce spoléhá na finanční důkazy, dělí se na dva oddělené, ale vzájemně související problémy:

Spoléhal se žalobce skutečně při svém rozhodování na výkazy?

Vedlo spoléhání se na výkazy skutečně k poškození nebo ke ztrátě?

Břímě spoléhání se na výkazy spadá podle obecného práva i podle amerického Zákona o směně cenných papírů z roku 1934 na žalobce: Podle Zákona o směnných papírech z roku 1933 musí obžalovaný, tedy auditor, nést břímě důkazu o tom, že žalobcovo poškození nebo ztráta není výsledkem spoléhání se na finanční výkazy. Poslední bod se týká auditorova jednání, stupně povinné profesionální péče při provádění auditu nebo jiných atestovaných služeb. Úroveň jednání, kterou je auditor zavázán vůči žalobci, závisí na auditorových znalostech existence a identity žalobce a na míře spoléhání se žalobce na finanční výkazy. Například ve srovnání s třetími stranami je auditor mnohem lépe seznámen s existencí, identitou a mírou spoléhání se na finanční výkazy, jedná-li se přímo o jeho klienta. Proto se očekává, že úroveň jednání auditora bude vyšší u klientů, než u třetích stran. Podle amerického Zákona o cenných papírech z roku 1933 a Části 18 Zákona o směně cenných papírů z roku 1934 nese auditor břímě důkazů o tom, že řádně prozkoumal finanční výkazy, a proto byla úroveň jeho chování přiměřená. Důkazní řízení se v tomto případě nazývá „obrana povinné péče“. Naopak, žalobce zahajující soudní spor proti auditorovi, musí podle obecného práva a Části 10 (b) Zákona o směně cenných papírů z roku 1934 prokázat, že auditorovo jednání bylo chybné.

Zodpovědnost podle obecného práva

Podle obecného práva může být auditor zavázán straně, která vstupuje do smlouvy o provedení auditorských služeb, klientovi a třetím stranám, které, ačkoliv nejsou smluvními stranami, jsou uživateli auditovaných finančních informací. Jak jsem již poznamenala, třetí strany lze klasifikovat jako bezprostředně zainteresované, které jsou pak podle obecného zákona považovány jakoby za klienty, osoby, u nichž se předpokládá zainteresovanost, a je s nimi zacházeno podle zákona podobně jako s klienty, a další možné (předvídatelné) třetí strany.

Klienti

Auditorova zodpovědnost ke klientům je podle obecného práva založena na vyjádřeném nebo předpokládaném smluvním vztahu mezi auditorem a klientem a auditorově postavení jako nezávislé smluvní strany. Smluvní vztah vyplývá ze smlouvy mezi auditorem a klientem, která má určit poskytované auditorské služby. Postavení auditora jako nezávislé, která není agentem nebo zaměstnancem, je důsledkem skutečnosti, že auditorova činnost není klientem kontrolována. Klient může vyvolat občanský soudní spor podle obecného práva na základě obvinění auditora z toho, že selhal při plnění povinností, vyplývajících ze smlouvy o auditních službách. Klient může například podniknout akci vůči auditorovi, je-li přesvědčen o tom, že spoléháním na chybné finanční výkazy utrpěl ztrátu nebo jestliže auditor nedokázal zjistit záměrnou chybu, například defraudaci peněz.

Auditorova zodpovědnost vůči klientům podle obecného práva má své kořeny v anglickém právu.

Případ Leeds Estate, Building and Investment Co. versus Shepherd

Causey a Causey uvádí, že první případ, ve kterém byl auditor účastníkem sporu, se odehrál v roce 1887. Jednalo se o případ Leeds Estate, Building and Investment Co. versus Shepherd. Společnost, půjčovní ústav, obvinila auditora ze zanedbání povinností a vyhrála především proto, že auditor chybně nepožadoval „značnou přesnost“ rozvahy. Principy tohoto raného případu se odrážejí v dnešním právním klimatu.

Auditor je podle obecného práva zodpovědný za běžné zanedbání, a tedy i za hrubé zanedbání a podvod. Proto je auditor zodpovědný nejen za záměrné chyby a nedostatek minimální péče, ale také za nedostatečnou oprávněnou péči, což představuje vyšší stupeň péče.

Aby klient získal odškodné, nese břímě důkazu, že došlo k jeho poškození nebo ztrátě, že finanční výkazy jsou chybné, že se spoléhal na finanční výkazy a že auditorovo jednání bylo špatné. Odškodné bývá poskytováno většinou v peněžní formě.

Případ Maryland Causalty Co. versus Jonathan Cook

Auditorova zodpovědnost vůči klientům se rozšiřuje rovněž o strany, které získají klientova práva postupem práv. Jestliže například obligační společnost poskytuje klientovi náhradu za zpronevěru klientova zaměstnance, přebírá i klientovo právo obvinít auditora z toho, že nedokázal zjistit zpronevěru. Tento případ ilustruje případ z roku 1940, Maryland Causalty Co. versus Jonathan Cook. Během sedmi let zpronevřoval městský pokladník Flint ve státě Michigan peníze z obecních fondů. V roce 1932 přijala firma Jonathan Cook a spol. auditorskou zakázku. Specifikace auditorských služeb byla obsažena ve smlouvě. Tato specifikace postačovala k tomu, aby audit zjistil zpronevěru, Cook ji však zásadně ignoroval. V důsledku těchto událostí společnost Maryland Causalty, v které byla uzavřena záruková garanční pojistka za pokladníka, vyplatila městu náhradu za zpronevěru a zahájila soudní řízení vůči Cookovi. Soud rozhodl ve prospěch Maryland Causalty s odůvodněním, že zakázka měla být provedena v souladu s „auditorskou specifikací“, to znamená v souladu s podmínkami kontraktu. Případ ilustruje rovněž význam písemných smluv pro auditorské služby. Tyto smlouvy, nazývané zpravidla „zakázkové dopisy“, jsou klíčem k auditorově zodpovědnosti a měly by být připraveny a smluvní strany by se s nimi měly dokonale seznámit před každou zakázkou.

Případ 1136 Tenants versus Max Rothenberg and Co.

Případem, který vzbudil větší pozornost a který se stal precedentem v oblasti zakázkových dopisů, byla soudní pře 1136 Tenants v. Max Rothenberg and Co. Tenants Corporation bylo bytové družstvo, které pověřilo firmu Max Rothenberg a spol., bez zakázkového dopisu,

provedením neauditorských účetních služeb. Tyto služby firma poskytovala v letech 1963 až 1965, když se zjistilo, že bývalý manažer utekl i s finančními prostředky družstva. 1136 Tenants obvinila Maxe Rothenberga a argumentovala tím, že měl být proveden audit. Rothenberg se neúspěšně bránil v tom smyslu, že audit nebyl dohodnut. Ačkoliv poplatek za tuto zakázku činil pouhých 600 USD ročně, byl Rothenberg odsouzen k zaplacení škody ve výši 230 000 USD. Je zřejmé, že opomenutí zajistit si zakázkový dopis může mít osudné následky.

Bezprostřední zainteresovanost

Auditní zprávy jsou připravené pro jasně vyjádřený prospěch bezprostředně zainteresovaných stran, někdy adresovány těmto bezprostředně zainteresovaným stranám. Zkrátka, bezprostředně zainteresované strany se často těší témuž postavení jako klienti.

Případ Lawrenc versus Fox a případ Glanzer a Shepard

V polovině 19. století začaly americké soudy klást rovnítka mezi klienty a bezprostředně zainteresované strany. V případě z roku 1859, Lawrenc versus Fox, soud rozhodl, že účast na smlouvě, tzv. zasvěcenost, není primární podmínkou toho, aby bezprostředně zainteresované strany mohly podat žalobu, přičemž předpokládal, že povinnosti vyplývající ze smlouvy byly omezeny spíše ve vztahu k třetím stranám než ve vztahu ke klientům. O šest let později v případě soud pevně stanovil právo bezprostředně zainteresovaných stran žalovat za škody, i když se smluvní povinnosti týkaly pouze smluvních stran. Přestože se případ Glanzer a Shepard netýkal auditora, je obecně uznáván jeho velký vliv na auditorovu právní odpovědnost vůči bezprostředně zainteresovaným. Již zmíněný případ Ultramares versus Touch z roku 1931, který je označován za význačný případ Newyorského odvolacího soudu, stanovil, že se auditori zodpovídají třetím stranám za podvod, tj. úmyslné zkreslení a uvádění v omyl, ale nejsou zodpovědní neidentifikovatelným třetím stranám za zanedbání. Společnost UltramaresCorp se spoléhala na finanční výkazy, auditované Touchem, a poskytla proto půjčku firmě Fred Stern a spol., která dovážela kaučuk a byla ve skutečnosti insolventní. Stern nebyl schopen splatit půjčky a vzápětí vyhlásil bankrot. Soud rozhodl, že účetní jsou zodpovědní za zanedbání pouze zasvěceným stranám, tj. klientům, a těm třetím stranám, o nichž účetní věděli, že se spoléhají na finanční výkazy, například bezprostředně zainteresovaným stranám.

Případ H. Rosenbaum, Inc. versus Adler

Soud upustil od koncepce zasvěcenosti, která byla nastolena případem Ultramares, v případě, který se projednával před newyorským Nejvyšším soudem, H. Rosenbaum, Inc. versus Adler v roce 1983. Soud rozhodl, že účetní mohou být zodpovědni nejen klientům a bezprostředně zainteresovaným stranám, ale i stranám, u nichž se předpokládá zainteresovanost, a které při spoléhání se na závažně zkeslené finanční výkazy utrpěly ztrátu. V případě Rosenbaum následovalo několik podobných rozhodnutí, například v případech International Mortgage Co. Versus Commercial Union Insurance Co. v Mississippi v roce 1987. Tyto případy společně umožnily upustit od koncepce zasvěcenosti.

Případ CreditAlliance versus Arthur Andersen a spol.

Případ Newyorského odvolacího soudu, ke kterému došlo v roce 1985, byl profesí účetních považován za významné opětové potvrzení koncepce zasvěcenosti, užitě rovněž tímto soudem v případě Ultramares. Finanční společnost CreditAlliance zapůjčila velké finanční částky firmě L. B. Smith, Inc., leasingové společnosti v oboru těžkých strojních zařízení, která byla klientem auditora Arthura Andersena. L. B. Smith později bankrotoval a nebyl schopen splatit přibližně 9 milionů USD. CreditAlliance triumfovala, dokazujíc, že byla zasvěcena stranou, protože firma L. B. Smith užívala auditované finanční výkazy ve snaze o získání financování ve finančním společenství. Soud shledal, že jiné soudy ve Spojených státech upustily od precedentu Ultramares, ale znovu potvrdil předcházející newyorské právo rozhodnutím, že soudní spor proti auditorům, obviňující je ze zanedbání, vyžaduje, princip zasvěcenosti nebo „velmi těsné blízkosti k zasvěcenosti“. Výrok soudu ustanovil tříbodový test vazby mezi auditorem a třetí stranou a rozhodl, že v případě, kdy:

- 1) účetní věděl o tom, že finanční zpráva bude použita k určitému účelu,*
- 2) účetní věděl, že se třetí strana bude na zprávu spoléhat,*
- 3) doklady spojující auditora se žalující třetí stranou ukazují, že auditor věděl o tom, že na zprávu se bude spoléhat žalující.*

O tři roky později rozšířil Newyorský odvolací soud v případě William Iselin a Co., Inc. versus Mann Jud Landau v roce 1988 test vazby i na kontrolní zakázky. To znamená, že rozhodnutí v případě CreditAlliance a Iselin znovu potvrdila koncepci zasvěcenosti zavedenou případem Ultramares.

Strany bezprostředně zainteresované nesou břímě důkazů o škodě nebo ztrátě, o chybných finančních výkazech, spoléhání se na finanční výkazy a špatném jednání auditora. klíčovým bodem je skutečnost, že soud vyžaduje od auditorů stejnou zodpovědnost vůči stranám bezprostředně zainteresovaným jako vůči klientům.

Třetí strany, u nichž se předpokládá zainteresovanost

Některé třetí strany nemohou auditoři přesně určit, přesto lze oprávněně předpokládat jejich obecnou identitu a specifický důvod, který mají pro spoléhání se na finanční výkazy. Koncepčně zde existuje rozdíl mezi bezprostředně zainteresovanými stranami a stranami, u nichž se předpokládá zainteresovanost. Přesto však je rozdíl někdy poněkud nejasný, protože koncepce stran, u nichž se předpokládá zainteresovanost, není tak dobře právně zavedena jako koncepce bezprostředně zainteresovaných stran.

Dva případy, o nichž bylo rozhodnuto v průběhu jednoho roku, poskytly precedens pro většinový názor na případy týkající se stran, u nichž se předpokládá zainteresovanost.

Případ RuschFactors, Inc. versus Levin

V případě společnosti RuschFactors, Inc. versus Levin z roku 1968 auditoval obžalovaný finanční výkazy, které byly použity jako podklad pro poskytnutí půjčky společností RuschFactors, Inc. Výkazy chybně ukazovaly, že půjčující si firma je solventní. Byla poskytnuta půjčka a dlužník byl posléze dán do konkurzní správy. V důsledku toho obžaloval RuschFactors auditora ze zanedbání péče při sestavování výkazů. Soud v Rhode Islandu shledal auditora vinným z běžného zanedbání a rozhodl, že bylo možno předpokládat, že RuschFactors bude

zainteresovanou stranou. Jazyk rozhodnutí byl zcela jasný. Soud má zato, že účetní by se měl zodpovídat ze zanedbání vzhledem k nepečlivosti při podávání zpráv o finančních výkazech a jejich zkreslení. Na finanční výkazy se spoléhaly omezené skupiny osob, jejichž existenci bylo možno reálně předpokládat. Podle žalobcovy stížnosti věděl obžalovaný v probíhajícím případě, že jeho diplom má svůj vlastní smysl a účel a je užíván proto, aby se na něj mohly spolehnout potenciální strany, financující společnost na Rhode Islandu.

Obrana auditora, zaměřená na „nedostatečnou zasvěcenost“, tedy skutečnost, že RuschFactors nebyla smluvní stranou, neobstála.

Případ Ryan versus Kanne

O rok později v případě Ryan versus Kanne pověřil James A. Kanne dopravce dřevařských společností, Ryana, přípravou neauditované rozvahy svých podniků. Po zpracování výkazů hodlal Kanne přeměnit svou společnost na korporaci s cílem zvýšit kapitál. Vzhledem k tomu, že účet obchodních pohledávek byl pro Kanna důležitý, garantoval Ryann ústně jeho přesnost na 5 000 USD. Na základě výsledné rozvahy provedl Kanne přeměnu své společnosti na korporaci, Ryann následně zažaloval korporaci za nezaplacené poplatky za profesionální práce a vyhrál. Korporace na oplátku zažalovala Ryanna, protože při novém auditu byl původní zůstatek na účtě obchodních pohledávek shledán chybným o více než 5 000 USD. Ryann založil svou obranu na nedostatku zasvěcenosti, tj. na uzavřeném k Kannem, jediným vlastníkem. Soud státu Iowa shledal, že se Ryann má zodpovídat korporaci z běžného zanedbání a odmítl Ryannovu obhajobu.

Tyto dva případy jsou důležité proto, že se jimi podařilo stanovit souhlasný a precedentní většinový názor. Přesto přijal odvolací soud druhého okresu Floridy v případě InvestmentCorp. of Florida versus Buchman v roce 1968 neurčitý názor na volání auditora k zodpovědnosti za běžné zanedbání třetími stranami, u nichž se předpokládá zainteresovanost. Menšinový názor floridského soudu trval na hrubém, nikoliv na běžném zanedbání. Z názorů soudů v případech RuschFactors, Inc., versus Levin, Ryann versus Kanne a IntesmentCorp. ofFlorida v. Buchman lze odvodit tři důležité aspekty. Za prvé, soudy nemají stejný názor. Zdá se, že většinový názor představuje obvinění z běžného zanedbání a hrubé zanedbání podporuje menšina. Přesto však není jasné, jak rozhodnou jiné soudy. Za druhé, ke každému rozhodnutí dospěl jiný soud. Znovu

tedy není jasné, jak bude reagovat další soud. Konečně, na rozdíl od původních precedentů, týkajících se zodpovědnosti vůči bezprostředně zainteresovaným stranám, jsou rozhodnutí o zodpovědnosti vůči třetím stranám, u nichž se předpokládá zainteresovanost, relativně nedávného data. To znamená, že zákonný precedent, z něhož vycházel většinový názor na zodpovědnost vůči třetím stranám, u nichž lze předpokládat zainteresovanost, nebyl doposud ověřen „testem času“.

Další možné předvídatelné třetí strany

Další možné (předvídatelné) třetí strany jsou nejvíce vzdáleny smlouvě o auditorských službách a mají nejméně příznivé postavení v případech pojednávajících o auditorově zodpovědnosti. Přestože je auditor nemůže specificky identifikovat, jsou další třetí strany předvídatelné. Pojem „předvídatelný“ vysvětluje závazek auditora vůči dalším třetím stranám. Auditor je zodpovědný za nedostatek minimální péče (hrubé zanedbání). Tato zodpovědnost je odvozena z rozhodnutí v případě *Ultramares versus Touche* a později z rozhodnutí v případě *H. Rosenblum, Inc. versus Adler*. Třetí strany nesou břímě důkazu, že utrpěly škodu nebo ztrátu, že jsou finanční výkazy chybné, že se spoléhaly na finanční výkazy a že auditor jednal špatně.

Trestní zodpovědnost

Auditor může být zodpovědný ve smyslu trestní zodpovědnosti na základě několika federálních právních předpisů, včetně: Zákona o cenných papírech z roku 1933, Zákona o směně cenných papírů z roku 1934 část 32(a), Federálního předpisu o podvodných výkazech, Federálního předpisu o poštovních podvodech a Zákona o vydírání a organizované korupci. Část 24 Zákona z roku 1933 považuje auditora trestně zodpovědného za úmyslné sestavení podvodného výkazu nebo opomenutí závažné skutečnosti související s registračním výkazem. Část 32(a) Zákona z roku 1934 uznává auditorovu trestní odpovědnost rovněž za úmyslné sestavení podvodného nebo zavádějícího výkazu ke zprávám, které se zpracovávají na základě tohoto zákona. Fyzické osoby jsou podle obou částí trestány pokutou nebo až pětiletým vězením nebo obojím. Podle Federálního předpisu o podvodných výkazech vzniká trestní odpovědnost na základě jakéhokoliv problému v rámci předpisů federálních ministerstev či organizací. Podle

Federálního předpisu o poštovních podvodech je trestně odpovědný ten, kdo zasílá nebo má úmysl zasílat podvodné finanční výkazy.

Případ společnosti Continental Vending

Za dlouhá léta došlo pouze k několika málo případům, které se týkaly trestní odpovědnosti auditorů. Většina sporů byla vedena pouze v rámci občanské odpovědnosti. Zvlášť významným případem trestní odpovědnosti, ve kterém byli zúčastněni auditori, byl případ Spojené státy versus Simon. Případ byl ukončen v roce 1969 a stal se známým pod názvem Continental Vending. Případ souvisel s Částí 32(a) Zákona z roku 1934 a s Federálním předpisem o poštovních podvodech.

Harold Roth byl prezidentem společnosti Continental Vending a vlastníkem asi 25 procent Continental Vending a její sesterské společnosti, ValleyCommercialCorporation. Od roku 1958 do roku 1962 půjčil Continental Rothovi prostřednictvím ValleyCommercial, jejíž provoz Roth řídil, více než 3 mil. USD. Protože Roth nemohl splatit tuto částku společnosti Valley, Valley nemohla splatit dluh Continentalu. Roth proto provedl vedlejší zástavu, která byla z 80 % tvořena akciemi Continentalu. Přestože Continental vedl na svých účtech pohledávky vůči sesterské společnosti Valley, nebylo možno je vymáhat, protože Roth nebyl schopen platit a tržní cena Rothovy záruky byla nižší než dlužná částka. Následoval bankrot a vláda obvinila auditory z toho, že poznámka k finančním výkazům společnosti Continental ke 30. 9. 1962 nezveřejnila přiměřeně, že: 1. peníze, které půjčil Continental své sesterské společnosti Valley, obdržel v konečné instanci Roth a 2. že záruka poskytnutá Rothem sestávala převážně z cenných papírů Continentalu.

Auditoři namítali, že dodržovali všeobecně přijaté účetní zásady, a tak se nepovažují za zodpovědné ve smyslu trestního práva. Soud však rozhodl ve prospěch vlády a uvedl, že nesprávné činy je nutno zveřejnit. V části svého rozhodnutí soud uvedl: „Nelze jednoduše připustit, aby účetní nebyl zodpovědný za zveřejnění údajů, které jsou mu známy, má-li závažný důvod k tomu, aby se domníval, že společnost není spravována v zájmu svých akcionářů, ale ve prospěch soukromých zájmů svého prezidenta.“

Na adresu závazků auditora uvedl soud dále: „Všeobecně přijaté účetní zásady poučují účetního o tom, co dělat v běžných případech, kdy nemá důvod pochybovat o tom, že záležitosti

společnosti jsou řádně vedeny. Ke zcela jiné situaci dochází, má-li důvod k přesvědčení, že tento základní předpoklad je chybný.“

Soud takto fakticky rozhodl, že soulad s všeobecně přijatými standardy, povinná péče, není v trestních případech dostatečnou obranou. Auditori byli uznáni vinnými pro úmyslné sestavení chybných nebo zavádějících výkazů a pro užití poštovního styku k distribuci chybných a zpochybnujících finančních výkazů, přestože později byli prezidentem omilostněni.

Zákon o vydírání a organizované korupci

Podle tohoto zákona může být auditor veden k zodpovědnosti. Zákon o vydírání a organizované korupci byl původně vydán jako součást Zákona o potírání organizovaného zločinu z roku 1970. Záměrem rozsáhle koncipovaného znění Zákona o vydírání a organizované korupci bylo zamezit rozšiřování organizovaného zločinu do oblasti zákonného podnikání. Ačkoliv je tento zákon federálním předpisem v oblasti trestního práva, jeho poslední znění provedené Kongresem připojilo opatření z oblasti občanského práva, které je používáno v oblasti podnikání a profesionálních povolání, včetně nezávislých účetních.

Kongres namísto mlhavého pojmu organizovaný zločin volil možnost vyjmenovat činy, spojované zpravidla s organizovaným zločinem, například vraždu, žhářství a vydírání a další činy, například podvod realizovaný prostřednictvím poštovního styku, telegrafu a podvod při prodeji cenných papírů. Tyto zločiny se v 60. letech stále rozšiřovaly. Přestože se zákon soustředil především na organizovaný zločin, značně ovlivnil profesionální povolání. Je tom tak proto, že znění zákona definuje jako „vzorek vyděračské činnosti“ dvě a více odsouzení v průběhu 10 let (podle občanského a trestního práva) a obsahuje opatření, umožňující soukromým stranám, například akcionářům, vést občanský soudní spor, ve kterém jde o trojnásobnou výši škody a poplatky hrazené advokátovi. Jak uvedl kongresman Frederick C. Boucher, „spojení tohoto široce koncipovaného předpisu s volným použitím jeho částí z oblasti občanského práva vyvolalo explozi uplatňování nároků o náhradu, tzv. trojnásobné výše škody vůči osobám, které podle záměrů Kongresu nikdy neměly být obětí této mocné zbraně“. Mezi osoby, které mohou být oběťmi zákona, patří profesionálové, například diplomovaní veřejní účetní, kteří nejsou ani vzdáleně spojeni s organizovaným zločinem.

Rozhodnutím v poměru 5:4 v případě *Sedima versus ImrexCompany* stanovil v roce 1985 Nejvyšší soud USA, že pasáže z občanského práva, obsažené v Zákoně o vydírání a organizovaném zločinu lze použít v případě každého obchodního sporu, což ve skutečnosti znamenalo potencionální zvýšení nebezpečí obvinění pro profesionální účetní, protože každý spor vůči auditorům je obchodním sporem.

Soud však rovněž uznal, že tento zákon byl právoplatně uplatňován v případech, které nevyhovovaly záměrům Kongresu, že však chyby, obsažené v zákoně musí napravit Kongres. Předseda soudního senátu Nejvyššího soudu USA William H. Renquist kdysi uvedl v úvodníku časopisu *Wall Street Journal*: „Legislativní historie Zákona o vydírání a organizovaném zločinu silně napovídá, že nikdy nebylo záměrem Kongresu, aby tento zákon byl používán v běžných sporech, které nemají žádnou souvislost s organizovaným zločinem“.

Zodpovědnost auditora za zjištění klientových omylů, podvodů a nelegální činnosti a za podání zprávy o těchto činech

Paragraf o rozsahu auditorských prací, obsažený ve standardní auditorské zprávě uvádí, že auditor získal „oprávněnou jistotu o tom, že finanční výkazy neobsahují závažné chyby“. K chybám nejčastěji dochází proto, že se zaměstnanci klienta dopustí neúmyslných chyb při evidování, klasifikaci a sumarizaci operací a událostí. Někdy je však chyba důsledkem záměrného podvodu, například nezjištěné zpronevěry peněžní hotovosti, spáchané zaměstnancem bez vědomí managementu. Takový případ vede pak management k obžalování auditora.

Případ CedarsofLebanonHospitalCorp. versus ToucheRoss

V tomto případě z roku 1982 obvinila nemocnice a její správní rada firmu ToucheRoss z toho, že nedokázala odhalit zpronevěru, kterou spáchal správce nemocnice. Obvodní soud Dade Country ve státě Florida neshledal firmu ToucheRoss vinnou a rozhodl, že firmě náleží zákonné poplatky za účetní služby a odškodnění od nemocnice CedarsofLebanon.

Případ Cenco, Inc., versus Seidman and Seidman

V roce 1982 v případě Cenco, Inc., versus Seidman and Seidman žaloval nový management společnosti Cenco firmu Seidman za to, že nedokázala zjistit manko na zásobách ve výši 25 mil. USD, způsobené předchozím managementem. V rozhodnutí tří soudců podpořil odvolací soud sedmého chicagského obvodu nižší federální soud tím, že rozhodl, že Seidman není vinen zanedbáním proto, že nezjistil tento podvod, protože „auditoři nejsou detektivové najatí na vyčmuhání podvodů“. Podvod bylo v tomto případě velmi obtížné zjistit, protože bývalý management „vytvořil z podniku nástroj zlodějů proti nezasvěceným“.

Z těchto případů je jasné, že auditoři nenesou zákonnou odpovědnost za nezjištění podvodu a soud došel k přesvědčení, že audit, jehož cílem je získat přiměřenou jistotu o závažných chybách, neobsahuje zákonný závazek zjistit jasně skryvané podvodné jednání. O šest let

později, v odpovědi na doporučení Národní komise pro podvodné finanční zprávy, došlo ke značné změně zodpovědnosti auditorů za zjišťování chyb a podvodů klientů na základě všeobecně přijatých auditorských standardů.

Příloha č. 2 – Pravidla upravující chování všech subjektů auditu ve společnosti SchwanCosmetics

1. Pravidla chování pro auditované pracovníky ve společnosti SchwanCosmetics:

V zásadě platí:

- V každém okamžiku během auditu jste v podniku doma Vy, a proto jste také pánem celého jednání.
- Vy jste mistr na Vašem pracovišti, auditor je pouze učedník (i když velmi zvědavý)

2. Pravidla chování pro osobu(y) doprovázející auditora

Platí zde stejná pravidla, jaká byla uvedena výše, ovšem je třeba se řídit dalšími pravidly:

- Od samého začátku si vyjasněte, kdo je v průběhu auditu přímou kontaktní osobou a za jakým účelem při auditu případně asistují další osoby.
- Během celého auditu sledujte pozorně všechny rozhovory, které auditor vede se zaměstnanci.
- Nevzdalujte se od auditora. Jedině tak můžete zajistit, že budete o situaci při auditu informováni v každém okamžiku.
- Neved'te žádné vedlejší rozhovory (například se spolupracovníky o oprávněnosti poznámek auditora). K tomu bude dostatek času po skončení auditu.
- Nepokoušejte se různými oklikami přikrášlovat zjištění auditora. On svůj názor nezmění, pokud mu nemůžete předložit dobré a hodnověrné argumenty.
- Pokud je to možné, vytvořte s auditorem přátelský vztah. Nemusíte s ním hned jezdit na dovolenou, ovšem pro Vás je velmi důležité, jestliže auditor získá určitou důvěru v poctivost a správnost Vašich odpovědí.

- Zapisujte si poznámky o nedostatcích a vytvořte vlastní zprávu o auditu. Podle zkušenosti se auditor ve své zprávě zaměřuje pouze na základní témata, ovšem v následném auditu kontroluje i věci, které nebyly ve zprávě přímo uvedeny.

To znamená, že svými odpověďmi významně spolurozhodujete o úspěchu a o výsledcích auditu. Nyní několik rad, jak na to a čemu se vyhnout při zodpovídání auditorských otázek:

- Vyhýbejte se obratům jako „obvykle, vlastně, ano, většinou, ale....“ Tím dáváte auditorovi najevo svou nejistotu. Pak se vždy bude ptát dál a hledat chyby.
- Odpovídejte vždy pouze na otázku položenou Vám (zní to hloupě, ale je to ta nejlepší strategie ze všech). Pokud jste již odpověděli podle Vašeho názoru úplně a vyčerpávajícím způsobem, mlčte, dokud Vám nebude položena další otázka. Tím nutíte auditora, aby své otázky dále zpřesňoval nebo změnil téma.
- Pokud jste otázce auditora zcela nebo zčásti nepochopili, dejte to auditorovi najevo (např. Promiňte, tuto otázku jsem nepochopil/a. Mohl byste mi to ještě jednou vysvětlit?). Auditor musí svou otázku zpřesnit nebo formulovat jinak, dokud mu nepochopíte.
- Vyhněte se hektickému chování. Jinak vzbudíte dojem nejistoty. Váš host (auditor) si musí vždy na odpověď / požadovaný dokument / vzorek počkat.
- Dokumenty, které se obvykle při auditu požadují, mějte připraveny po ruce (kontrolní seznamy, klasifikace AQL, karty limitů, podnikové normy, pracovní návody atd.). Pokud jste schopni při auditu tyto dokumenty předkládat bez zdržování, vzbudíte dojem dobrého zacvičení a rutiny.
- Vyhněte se pokusům udělat na auditora dojem tím, že mu budete předvádět nejkomplicovanější případy (sotva takovému přístupu uvěří). Auditor se snaží porozumět pouze systematickosti Vaší práce, nechce se stát specialistou pro dané oddělení. Vyberte proto nekomplikovaný, bezproblémový případ. Pokud by to auditorovi nestačilo, musí vznést dotaz. Pak vyberte ten nejjednodušší ze všech složitějších případů.

- Pokud nejsou potřebné dokumenty k dispozici / nebo jsou neúplné, je to sice nepříjemné, ale nejedná se o žádnou tragédii. Pokud skutečně něco chybí, tento takzvaný nedostatek potvrďte. Auditor má pocit, že na něco přišel a s největší pravděpodobností změní téma.
- Nikdy nehleďte chybějící vzorky, dokumenty a záznamy příliš dlouho (déle než 2 – 3 minuty). Auditor získá dojem, že se nevyznáte na Vašem pracovišti, natož pak v požadovaných dokumentech.

3. Pravidla chování auditora

Auditor stojí před problémem, že mu cizí osoba v cizím prostředí vysvětluje cizí proces (cizí jazyk je úplný vrchol). Jeho úkolem je v krátkém čase zjistit, jestli lze od dodavatele očekávat vysokou spolehlivost, co se týče kvality jeho výrobků.

Technika dotazování

Auditoři pokládají většinou otevřené otázky nebo otázky zjišťovací (jaký, kdo, jak, kde, proč). Jako otevřené otázky označujeme takové, na které jako auditovaná osoba nemůže zaměstnanec odpovědět „ano“ nebo „ne“. Pak je zaměstnanec donucen objasnit stav věci, což auditorovi umožní pokládat další otázky.

Příklady: „Jaké práce se provádějí na tomto pracovišti?“ „Můžete mi vysvětlit, k čemu slouží tento kontrolní seznam?“ „Co uděláte, když zjistíte velké množství vadných hrotů?“

Uzavřené otázky pokládá auditor pouze tehdy, když chce rychle dosáhnout určitého cíle / když se chce dostat k určitému tématu.

Příklad: Otázka: „Máte na tomto pracovišti ještě jiné pracovní návody kromě zakázkových listů a kontrolních seznamů?“ Odpověď: „Ano.“ Otázka: „Které jsou to? „ Které jsou tyto?“

Když si auditor myslí, že porozuměl stavu věci, udělá často shrnující závěr. Pokud je dobrý, nechá si jej potvrdit od auditovaného pracovníka.

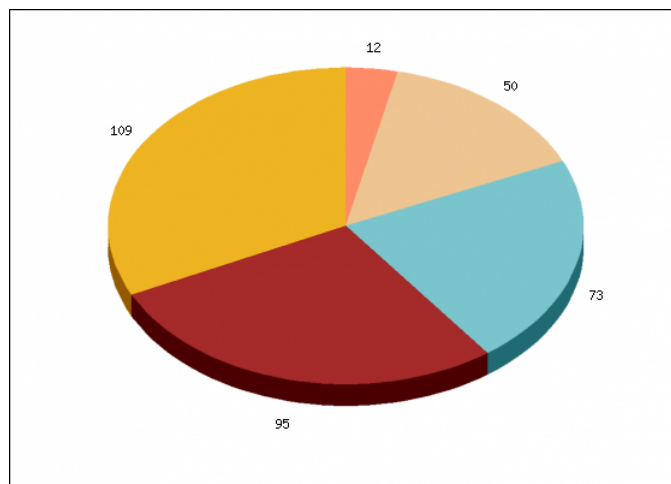
Příklad: Otázka: „Pokud jsem Vám dobře rozuměl, vybíráte z každé šarže jeden namátkový vzorek, je to tak?“ Odpověď: „Ano.“ „Ne.“

Pokyn: Nikdy si v takových situacích nenechte vzít příležitost auditorovi odporovat, pokud se mýlí.

Zdroj: Interní dokumentace společnosti SchwanCosmetics, s.r.o.

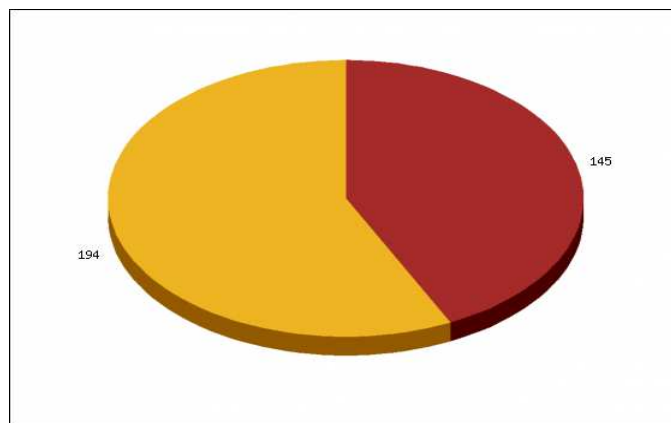
Příloha č. 3 – Dotazníkový průzkum ve společnosti SchwanCosmetics

Osobní údaje. Složení zaměstnanců, kteří odevzdali dotazník. Podle věku.



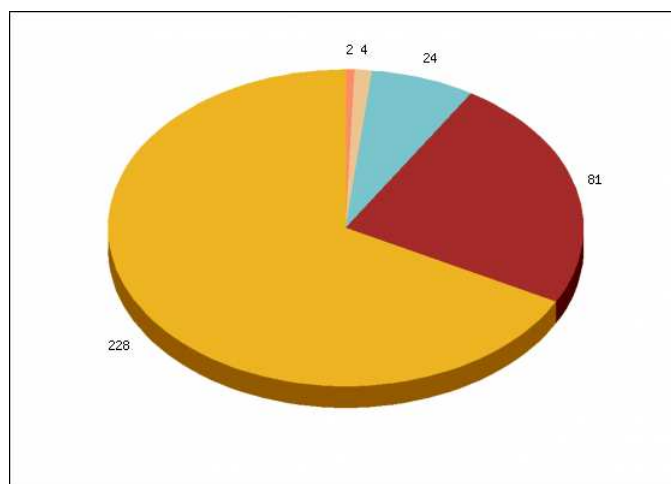
	odpověď	počet	%
■	35 - 44 let	109	32.15%
■	26 - 34 roky	95	28.02%
■	45 - 54 let	73	21.53%
■	18 - 25 let	50	14.75%
■	Více jak 55 let	12	3.54%

Osobní údaje. Složení zaměstnanců, kteří odevzdali dotazník. Podle pohlaví.



	odpověď	počet	%
■	Žena	194	57.23%
■	Muž	145	42.77%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení společnosti SchwanCosmetics z hlediska celkové spokojenosti.



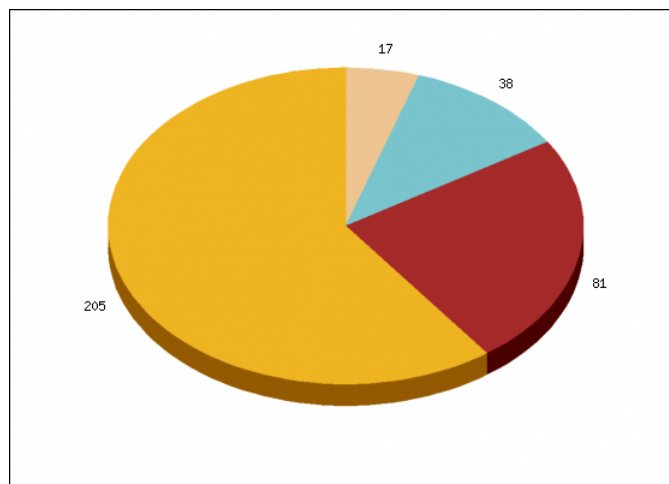
	odpověď	počet	%
■	Dobrá	228	67.26%
■	Velmi dobrá	81	23.89%
■	Spíše horší	24	7.08%
■	Vynikající	4	1.18%
■	Špatná	2	0.59%

Spokojenost zaměstnanců. Aspekty Vaší práce, které považujete za nejdůležitější

(mohli jste uvést maximálně 4 aspekty)

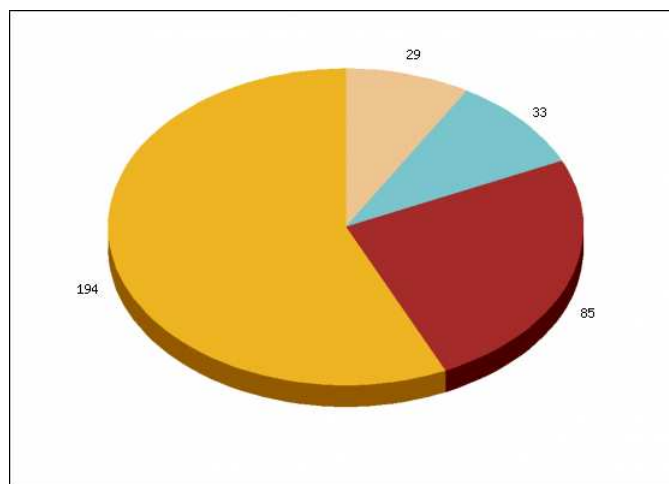
odpověď	počet	%
Jistota pracovního místa	227	18.41%
Mzda a zaměstnanecké výhody	196	15.90%
Pracovní prostředí	186	15.09%
Náplň Vaší práce	133	10.79%
Uznání a ocenění Vaší práce ze strany společnosti	125	10.14%
Rovnováha mezi pracovním a soukromým životem	94	7.62%
Uspokojení z práce	85	6.89%
Uznání ze strany Vašich kolegů	59	4.79%
Vzdělávání a profesní rozvoj	50	4.06%
Možnosti rozvoje kariéry	36	2.92%
Jasně chápání cílů společnosti	35	2.84%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení SchwanCosmetics v oblasti mzdových podmínek.



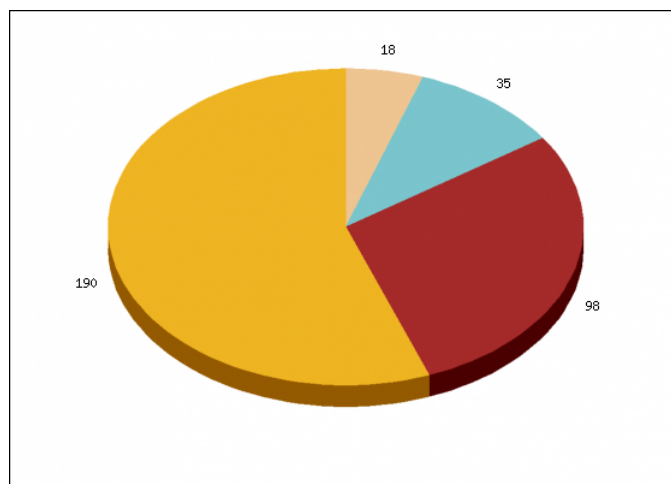
	odpověď	počet	%
■	dobré	205	60.12%
■	spíše špatné	81	23.75%
■	špatné	38	11.14%
■	velmi dobré	17	4.99%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení SchwanCosmetics v oblastech odměna a zaměstnaneckých výhod.



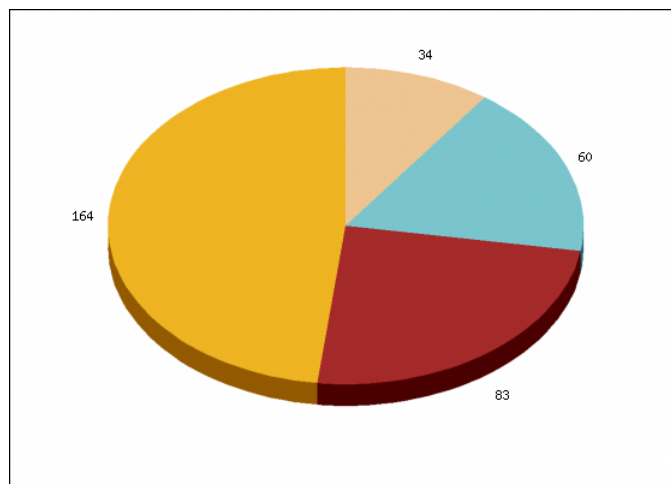
	odpověď	počet	%
■	dobré	194	56.89%
■	spíše špatné	85	24.93%
■	špatné	33	9.68%
■	velmi dobré	29	8.5%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení SchwanCosmetics v oblasti bezpečnosti práce a zdravého pracovního prostředí.



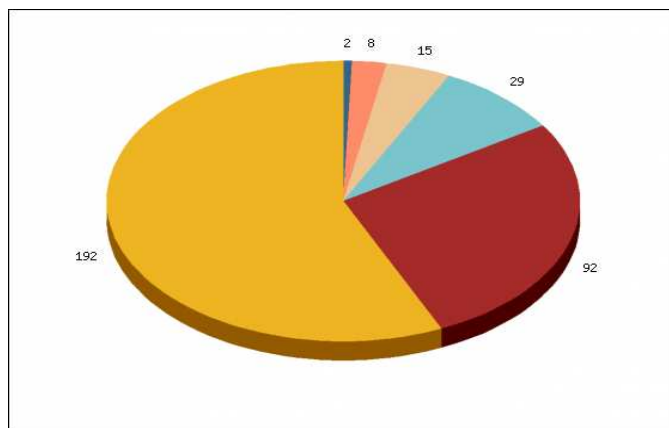
	odpověď	počet	%
■	dobré	190	55.72%
■	velmi dobré	98	28.74%
■	spíše špatné	35	10.26%
■	špatné	18	5.28%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení rovnocenných příležitostí (ke kariéernímu růstu, zaměstnaneckým výhodám, vzdělávání a osobnímu rozvoji)



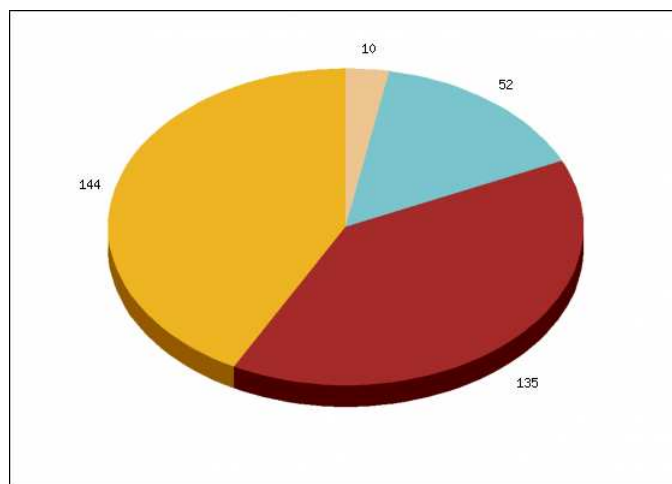
	odpověď	počet	%
■	dobré	164	48.09%
■	spíše špatné	83	24.34%
■	velmi dobré	60	17.6%
■	špatné	34	9.97%

Spokojenost zaměstnanců. Hodnocení společnosti SchwanCosmetics jako zaměstnavatele v porovnání s jinými společnostmi, v nichž jste pracovali



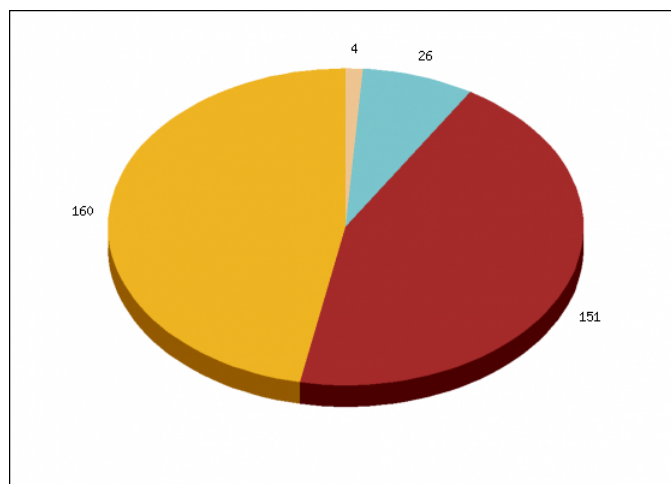
	odpověď	počet	%
■	Dobrá	192	56.8%
■	Velmi dobrá	92	27.22%
■	Jedna z nejlepších	29	8.58%
■	Nemohu porovnat (nepracoval jsem pro jiného zaměstnavatele)	15	4.44%
■	Špatná	8	2.37%
■	Velmi špatná	2	0.59%

Vedení. SchwanCosmetics CR má jasnou organizační strukturu.



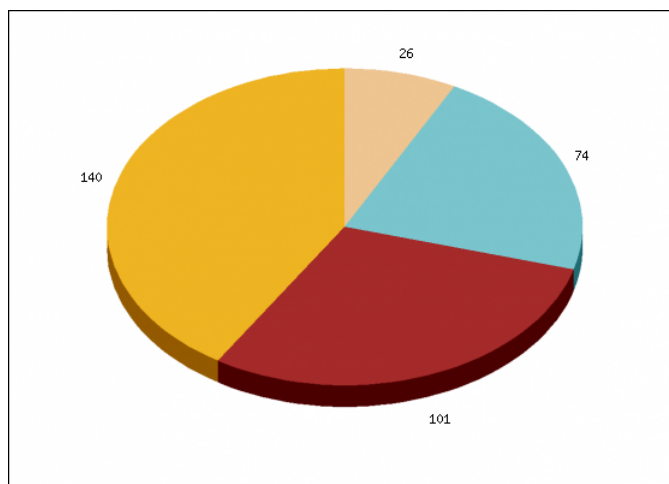
	odpověď	počet	%
■	spíše ano	144	42.23%
■	ano	135	39.59%
■	spíše ne	52	15.25%
■	ne	10	2.93%

Vedení. Vedení. Má podle Vás společnost dobrou dlouhodobou perspektivu?



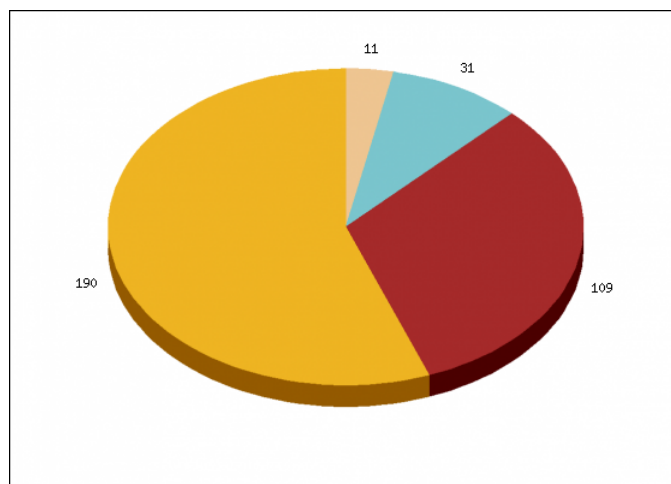
	odpověď	počet	%
■	ano	160	46.92%
■	spíše ano	151	44.28%
■	spíše ne	26	7.62%
■	ne	4	1.17%

Vedení. Hodnocení dotazu zda ve společnosti fungují postupy, která nám pomáhají dosahovat vytýčených cílů.



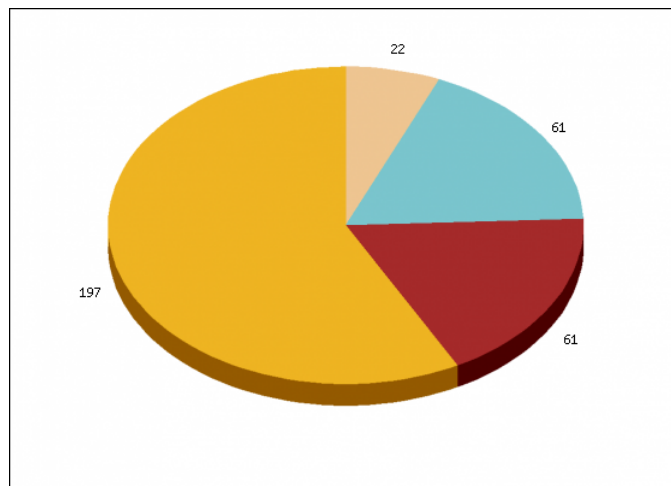
	odpověď	počet	%
■	spíše ano	140	41.06%
■	ano	101	29.62%
■	spíše ne	74	21.7%
■	ne	26	7.62%

Vedení. Výsledky naší otázky, zda se cítíte užiteční a prospěšní pro společnost byly následující:



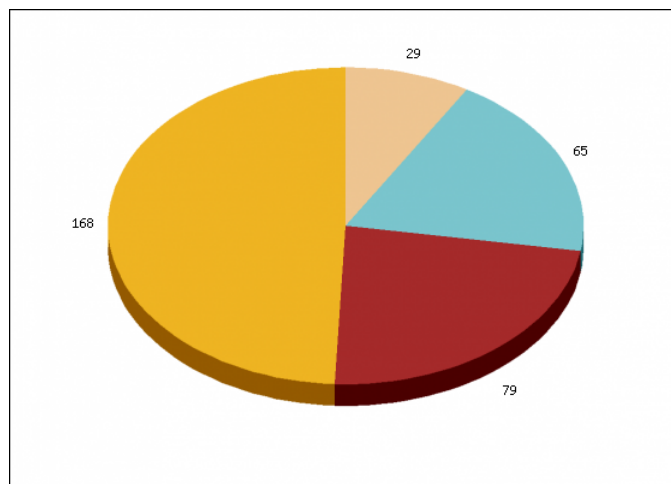
	odpověď	počet	%
■	ano	190	55.72%
■	spíše ano	109	31.96%
■	spíše ne	31	9.09%
■	ne	11	3.23%

Vedení. Hodnocení Vašich pracovních výkonů nadřízeným.



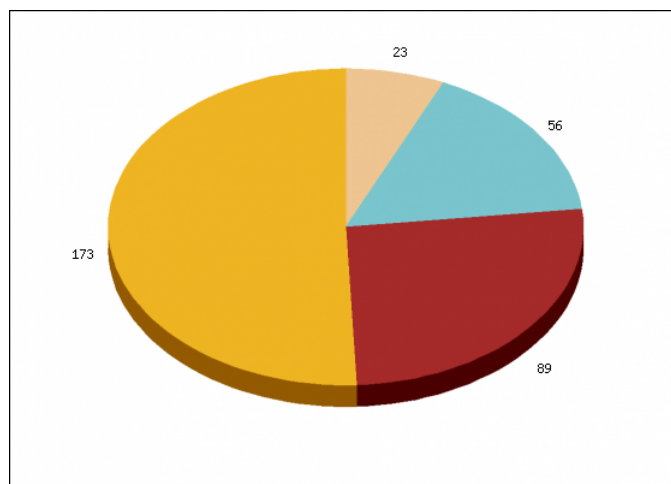
	odpověď	počet	%
■	dobré	197	57.77%
■	velmi dobré	61	17.89%
■	spíše špatné	61	17.89%
■	špatné	22	6.45%

Vedení. Hodnocení úrovně a kvality podpory a uznání ze strany Vašeho přímého nadřízeného.



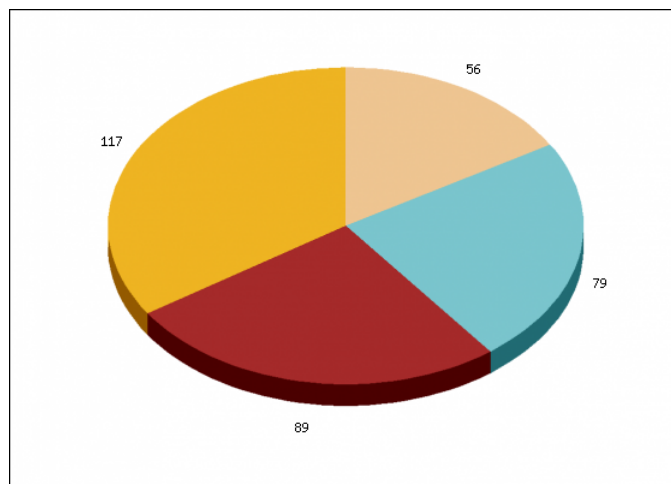
	odpověď	počet	%
■	dobré	168	49.27%
■	velmi dobré	79	23.17%
■	spíše špatné	65	19.06%
■	špatné	29	8.5%

Vedení. Výsledky odpovědí na dotaz ke spolupráci a podpoře od Vašeho přímého nadřízeného byly následující:



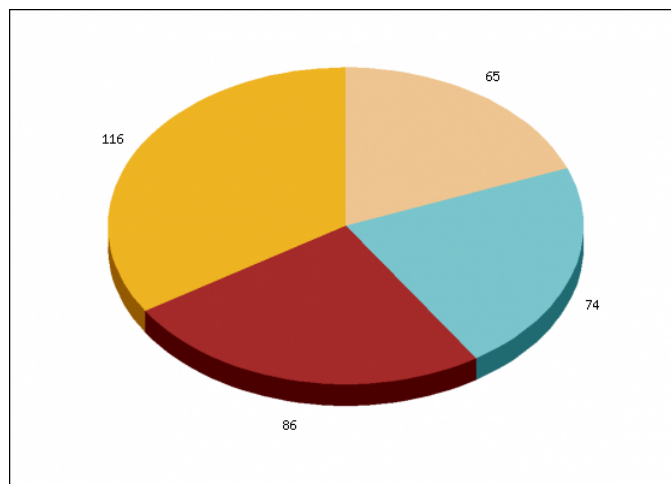
	odpověď	počet	%
■	dobré	173	50.73%
■	velmi dobré	89	26.1%
■	spíše špatné	56	16.42%
■	špatné	23	6.74%

Vedení. Výsledky odpovědí na otázku zda Vás nadřízený pravidelně informuje o Vašich výkonech a o tom, v čem se můžete zlepšit.



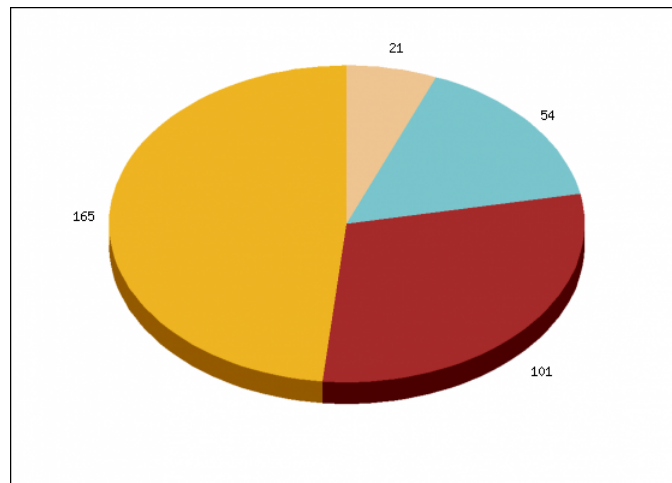
	odpověď	počet	%
■	ano	117	34.31%
■	spíše ne	89	26.1%
■	spíše ano	79	23.17%
■	ne	56	16.42%

Vedení. Odpovědi na dotaz zda si vzpomenete na případy, kdy jste byl/a v práci pochválen/a.



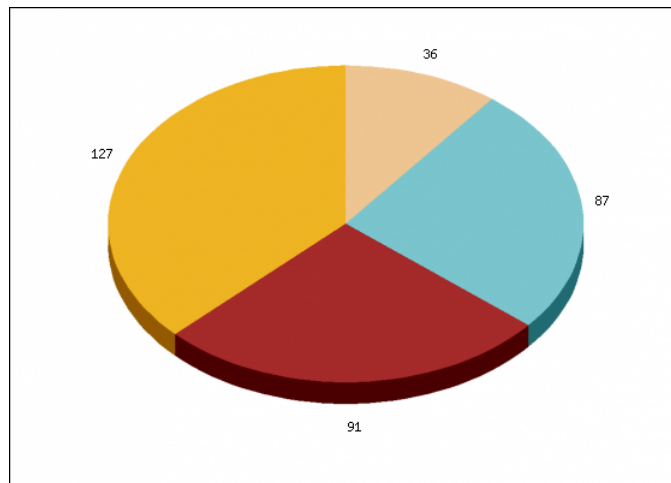
	odpověď	počet	%
■	ano	116	34.02%
■	spíše ne	86	25.22%
■	ne	74	21.7%
■	spíše ano	65	19.06%

Vedení. Plánuje dobře Váš nadřízený využívání Vašeho času?



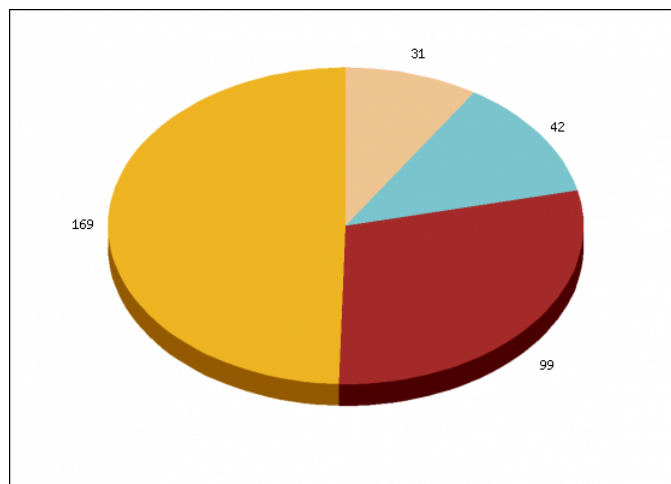
	odpověď	počet	%
■	ano	165	48.39%
■	spíše ano	101	29.62%
■	spíše ne	54	15.84%
■	ne	21	6.16%

Vedení. Hodnotí spravedlivě Váš nadřízený výsledky Vaší práce?



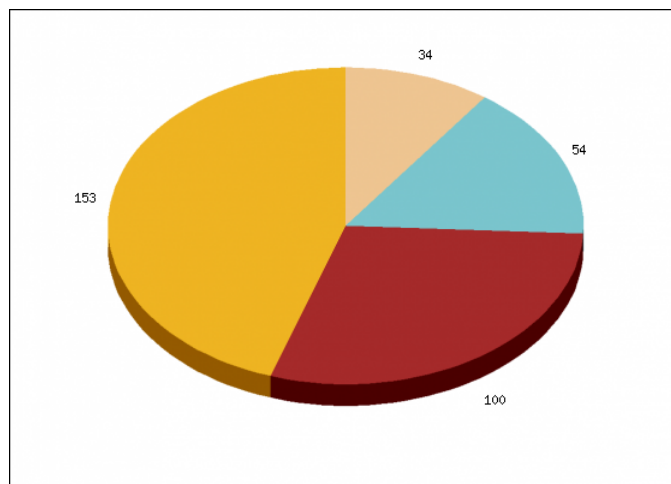
	odpověď	počet	%
■	spíše ano	127	37.24%
■	spíše ne	91	26.69%
■	ano	87	25.51%
■	ne	36	10.56%

Komunikace. Hodnocení komunikace vedení s ostatními zaměstnanci ve společnosti SchwanCosmetics.



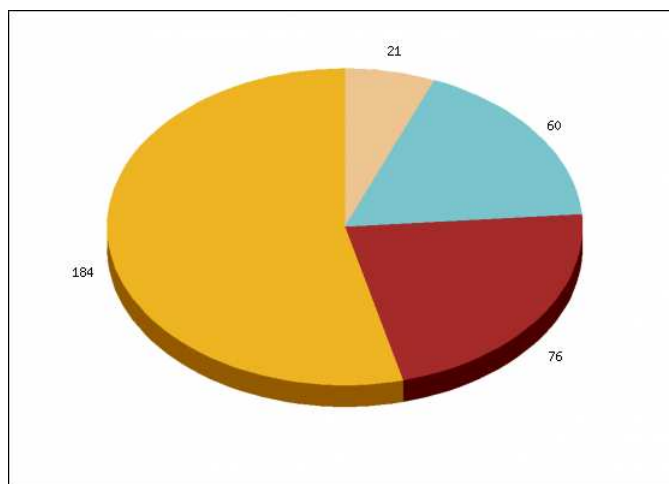
	odpověď	počet	%
■	dobré	169	49.56%
■	spíše špatné	99	29.03%
■	velmi dobré	42	12.32%
■	špatné	31	9.09%

Komunikace. Odpovědi na možnost sdělovat své názory vedení společnosti byly následující.



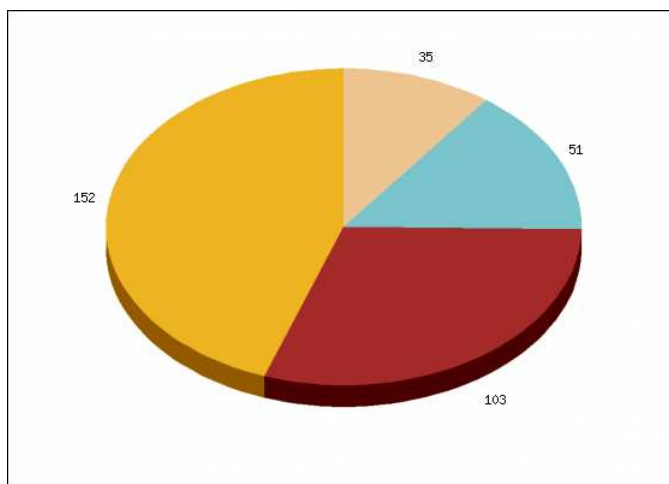
	odpověď	počet	%
■	dobré	153	44.87%
■	spíše špatné	100	29.33%
■	velmi dobré	54	15.84%
■	špatné	34	9.97%

Komunikace. Odpovědi na dotaz k celkovému pocitu z týmové spolupráce v rámci společnosti byly následující:



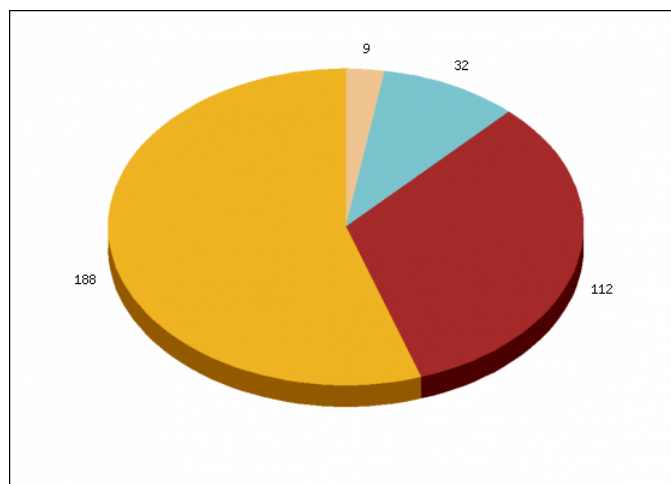
	odpověď	počet	%
■	dobré	184	53.96%
■	spíše špatné	76	22.29%
■	velmi dobré	60	17.6%
■	špatné	21	6.16%

Komunikace. Kvalita komunikace mezi jednotlivými odděleními / fraktály a týmy.



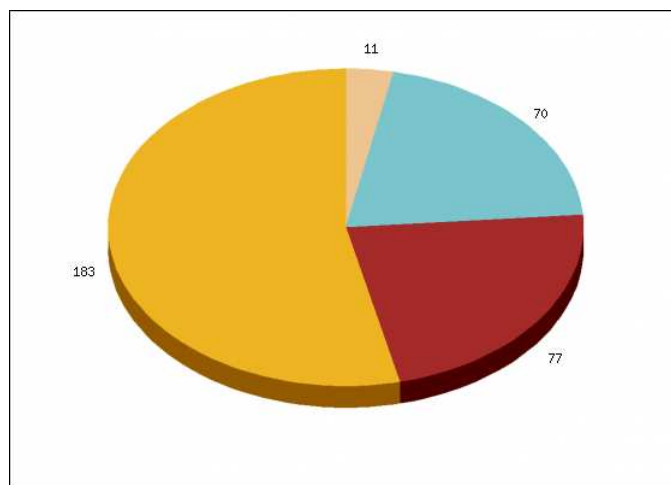
	odpověď	počet	%
■	dobré	152	44.57%
■	spíše špatné	103	30.21%
■	velmi dobré	51	14.96%
■	špatné	35	10.26%

Komunikace. Hodnocení v oblasti týmové spolupráce ve Vašem oddělení / fraktálu nebo týmu.



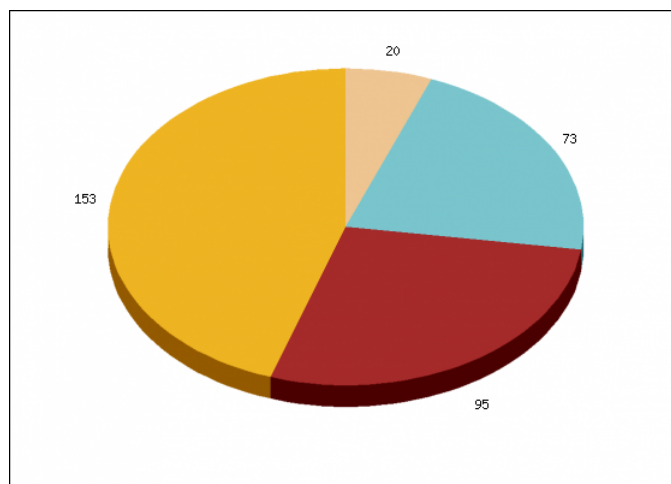
	odpověď	počet	%
■	dobré	188	55.13%
■	velmi dobré	112	32.84%
■	spíše špatné	32	9.38%
■	špatné	9	2.64%

Školení a osobní rozvoj. Hodnocení kvality vstupního zácvičku.



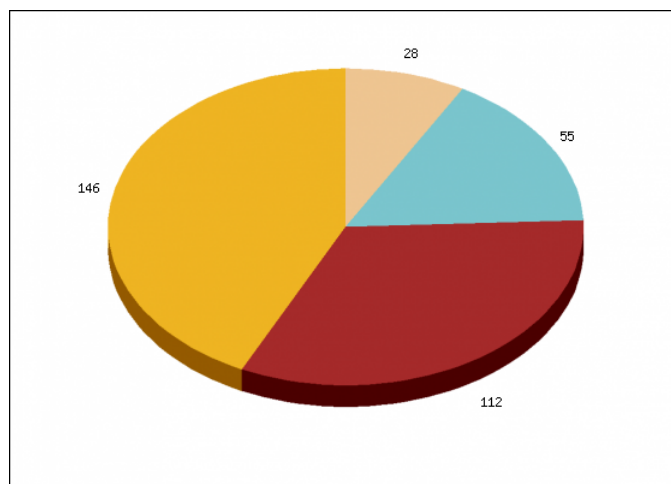
	odpověď	počet	%
■	dobré	183	53.67%
■	velmi dobré	77	22.58%
■	spíše špatné	70	20.53%
■	špatné	11	3.23%

Školení a osobní rozvoj. Ochota společnosti Vás dál vzdělávat a rozvíjet.



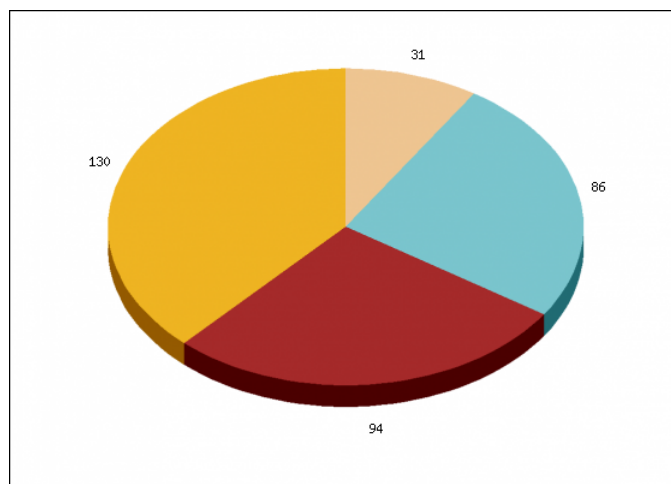
	odpověď	počet	%
■	ano	153	44.87%
■	spíše ano	95	27.86%
■	spíše ne	73	21.41%
■	ne	20	5.87%

Školení a osobní rozvoj. Podpora nadřizového k Vašemu odbornému vzdělávání a rozvoji.



	odpověď	počet	%
■	ano	146	42.82%
■	spíše ano	112	32.84%
■	spíše ne	55	16.13%
■	ne	28	8.21%

Školení a osobní rozvoj. Výsledky dotazu ke zlepšující se tendenci v oblasti vzdělávání a rozvoje byly následující:



	odpověď	počet	%
■	ano	130	38.12%
■	spíše ano	94	27.57%
■	spíše ne	86	25.22%
■	ne	31	9.09%

Školení a osobní rozvoj. Kterou z následujících metod byste raději použil/a pro rozvíjení svých znalostí a dovedností?

odpověď	%
Praktické/koučování (v průběhu pracovního výkonu)	87,68%
Teoretické	79,18%
Interaktivní - pomocí počítačů	79,47%
Video	61,29%
Samostudium	60.71%

Zdroj: Interní dokumentace společnosti SchwanCosmetics