

**Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2014

Bc. Jana Králová

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Profesní odpovědnost externích a interních auditorů

Autorka diplomové práce: Bc. Jana Králová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Jan Molín, Ph.D.
Rok obhajoby: 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „*Profesní odpovědnost externích a interních auditorů*“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 26. května 2014

Bc. Jana Králová

Poděkování

Mé upřímné poděkování patří zejména vedoucímu této diplomové práce, Ing. Janu Molínovi, Ph.D., za jeho profesionální vedení, a také za všechny jeho podnětné připomínky a cenné rady, které mi při tvorbě této práce poskytl.

Dále bych ráda poděkovala celé své rodině a všem svým blízkým přátelům za podporu, kterou mi poskytovali v průběhu celého vysokoškolského studia.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá profesemi externích a interních auditorů. Jejím cílem je srozumitelně popsat profesní odpovědnost zkoumaných odborných povolání. Daná problematika se řeší z pohledu České republiky. Práce ve své první části obecně charakterizuje auditorskou činnost a Komoru auditorů České republiky. Popisuje předpoklady výkonu profese externího auditora a zabývá se i jeho pracovními postupy. Dále se věnuje charakteristice interního auditu a Českého institutu interních auditorů. Zaměřuje se na předpoklady výkonu profese interního auditora a zabývá se i jeho pracovními postupy. Stěžejní část diplomové práce definuje profesní odpovědnost externích a interních auditorů a odděleně popisuje trestní odpovědnost auditorů. Poslední pasáž práce se věnuje komparaci zjištěných poznatků a vybraným praktickým příkladům porušení profesních povinností auditorů.

Klíčová slova: profesní odpovědnost, externí audit, interní audit, auditor

Obsah

1	Úvod.....	7
2	Auditorská činnost a profese externího auditora	9
2.1	Historický vývoj auditu.....	9
2.2	Druhy auditu.....	12
2.3	Komora auditorů České republiky	14
2.4	Profese externího auditora.....	17
2.4.1	Předpoklady pro výkon auditorské činnosti.....	17
2.4.2	Pracovní náplň externích auditorů	21
2.4.3	Auditorské společnosti.....	26
2.4.4	Statistické údaje	26
3	Interní audit a profese interního auditora.....	29
3.1	Postavení interního auditu v organizační struktuře	31
3.2	Český institut interních auditorů	33
3.3	Profese interního auditora	35
3.3.1	Předpoklady pro výkon interního auditu	36
3.3.2	Pracovní náplň interních auditorů.....	40
3.3.3	Statistické údaje	44
3.4	Interní audit a podvod	45
3.4.1	Základní charakteristika.....	45
3.4.2	Praktické údaje z průzkumů.....	47
4	Profesní odpovědnost externích a interních auditorů	51
4.1	Trestní odpovědnost auditorů.....	53
4.2	Profesní odpovědnost externích auditorů.....	58
4.3	Profesní odpovědnost interních auditorů	66
4.4	Komparace profesních odpovědností.....	71
4.5	Praktické příklady porušení profesních povinností.....	74
5	Závěr	77
	Seznam použité literatury a pramenů.....	79
	Seznam grafů	84
	Seznam obrázků.....	84
	Seznam tabulek.....	84

1 Úvod

Jak již samotný název napovídá, tato diplomová práce se zabývá profesemi externích a interních auditorů. Věnuje se charakteristice těchto povolání a klade důraz na vysvětlení jejich profesní odpovědnosti, která z výkonu auditorských činností vyplývá.

Pracovní uplatnění v ekonomické oblasti podnikatelské sféry je podmíněno odpovídajícími vědomostmi, dovednostmi a zkušenostmi daných pracovníků. V této oblasti nacházejí využití zejména osoby, které disponují logickým myšlením, analytickými schopnostmi, komunikačními dovednostmi a znalostmi z oblasti matematiky, statistiky, financí, ekonomie, účetnictví a práva. Mimo zkoumané **profese externích a interních auditorů** se do této sféry řadí například finanční manažeři a analytici, účetní, daňoví poradci, soudní znalci nebo státní úředníci. Pro profese externích a interních auditorů je typická především vysoká odbornost jejich reprezentantů, přičemž k výkonu co nejkvalitnější auditorské činnosti je potřeba získat bohaté praktické zkušenosti. Z pohledu obou profesí je důležitá hlavně důvěra a odpovídající spolupráce mezi auditory a jejich klienty. Častá pochybení externích a interních auditorů mohou značně ovlivnit **důvěryhodnost** těchto obecně vysoce respektovaných povolání z hlediska veřejného mínění. Především externí auditoři si musí být vědomi své odpovědnosti vůči uživatelům účetních informací, pro které jsou výsledky auditorské práce zásadní k jejich správnému rozhodování. K těmto uživatelům například patří vlastníci společnosti, investoři, tiši společníci, věřitelé, ale i konkurenti a zaměstnanci společnosti, odborové organizace nebo státní orgány.

Představovaná práce se zabývá auditorskou profesí a řeší problematiku její profesní odpovědnosti z hlediska České republiky a její platné legislativní úpravy této oblasti, pokud není v práci výslovně uvedeno a popsáno jinak. Využívá především metody kompilace, avšak v závěru práce jsou využity i komparační postupy.

Cílem této diplomové práce je srozumitelně **popsat profesní odpovědnost** externích a interních auditorů. Společně s tímto popisem se čtenář seznámí i s podrobnou charakteristikou jednotlivých analyzovaných profesí.

Základní hypotéza práce je stanovena následovně: „**profesní odpovědnost externích a interních auditorů se významně neliší.**“ Další hypotéza je založena na předpokladu **objektivně podobně náročné přípravě na výkon profese externího i interního auditora.**

Samotný text je rozdělen do tří výkladových kapitol (bez úvodního představení a závěrečného hodnocení). První kapitola se zabývá vymezením podstaty auditorské činnosti, krátce popisuje

historický vývoj auditu a věnuje se i jeho jednotlivým druhům. Čtenář získává základní informace i o Komoře auditorů České republiky. Zásadní pozornosti se dostává vymezení profese externího auditora. Jsou zde popsány předpoklady pro výkon tohoto povolání a nemalá část první kapitoly definuje pracovní náplň externího auditora. V závěru kapitoly jsou uvedeny stručné informace o auditorských společnostech a základní statistické údaje.

Druhá výkladová kapitola se zaměřuje na interní audit a profesi interního auditora. Na úvod je uvedena charakteristika interního auditu a vysvětlení postavení interního auditu v organizační struktuře společnosti. Čtenář získává základní informace i o Českém institutu interních auditorů. Především se však kapitola věnuje předpokladům pro výkon profese interního auditora a pracovním postupům uplatňovaným v interním auditu. Závěr kapitoly je věnován základnímu vymezení vztahu interního auditu a podvodného jednání.

Stěžejní pasáž práce se věnuje profesní odpovědnosti reprezentantů zkoumaných povolání. Zabývá se definováním, rozčleněním a důkladným popisem dané profesní odpovědnosti. Část poslední kapitoly se zabývá trestní odpovědností auditorů. Závěrem je uvedena komparační analýza zjištěných poznatků a vybrané případy porušení profesních povinností externích a interních auditorů (z porušení těchto povinností vyplývá daná profesní odpovědnost).

Z hlediska použité literatury práce nejvíce čerpá informace z publikací Dvořáčka¹, Králíčka², Molína³ a Müllerové⁴. Nezanedbává ani výklady odborných časopisů, expertní průzkumy nebo platnou legislativní úpravu dané problematiky.

V této práci lze spatřit i silnou inspiraci z bakalářské práce autorky na téma „*Profesní odpovědnost auditorů, daňových poradců a účetních*“⁵, kterou autorka úspěšně obhájila v červnu roku 2012.

Představovaná diplomová práce vychází z právních předpisů a dalších známých údajů platných k 1. květnu 2014.

¹ DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005, 165 s. ISBN 80-7179-809-6 a DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přepr. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 201 s. ISBN 80-7179-805-3.

² KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997, 138 s. ISBN 80-7079-812-2 a KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.

³ MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.

⁴ MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013, 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

⁵ KRÁLOVÁ, Jana. *Profesní odpovědnost auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

2 Auditorská činnost a profese externího auditora

Auditorská činnost je přirozeně spojena s auditingem, resp. s auditem. Tato dvě slova můžeme zjednodušeně považovat za synonyma, i když auditing by měl prezentovat spíše určitou společenskovední disciplínu, v souvislosti se kterou si lze představit všechny obecné principy, pracovní postupy a v neposlední řadě i různé kategorie auditu. Samotné slovo „**audit**“ má své kořeny v latinském výrazu „**audire**“, který se do češtiny překládá jako **poslouchat**, **slyšet**, popř. **dozvídat se**. V anglickém jazyce pojem audit znamená revizi, resp. kontrolu účtů kvalifikovanými odborníky.

V širokém spektru odborných publikací zabývajících se (ne)jenom auditem existuje rozsáhlé množství jeho základních definic. Následující text uvádí některé z nich s příslušným odkazem na danou citovanou publikaci.

„Audit is a periodic examination of a company's financial statements and the accounting systems, controls, and records that produce them.“⁶ (pozn. autorky: Audit představuje pravidelné přezkoumání finančních výkazů a účetních systémů, kontrol a také záznamů společnosti, na které jsou tyto skutečnosti zaznamenávány.)

„Audit je v podstatě kritická analýza, která umožňuje ověřovat informace dodané podnikem a hodnotit operativní činnosti a systémy používané při jejich předávání.“⁷

„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.“⁸

2.1 Historický vývoj auditu

Podle dochovaných záznamů ze starověkého Říma a Řecka, ale i z dávno minulé hebrejské, egyptské, čínské nebo perské civilizace, lze konstatovat, že činnost poměrně podobná současnému auditu začala existovat již v období přibližně 3 500 let před naším letopočtem. Za dávné předchůdce dnešních auditorů se někdy uvádějí tzv. kvestoři, kteří působili ve starém Římě a na příkazy římských vládařů kontrolovali finanční údaje (resp. soudobé účetnictví) z celé římské říše, přičemž také podávali informace o výši státního majetku a hospodaření s ním. Nicméně až od počátku 19. století (období průmyslové revoluce) se dá přesněji sledovat

⁶ Walter T. Harrison et al, *Financial accounting: international financial reporting standards* (Harlow: Pearson, 2014), str. 841, ISBN 978-0-273-77780-9.

⁷ Jean Raffegau et al., *Finanční audit* (Praha: HZ, s. r. o., 1996), str. 11, ISBN 80-86009-02-5.

⁸ David N. Ricchiute, *Audit* (Praha: Victoria Publishing, a. s., 1994), str. 26, ISBN 80-85605-86-4.

a konkrétně datovat rozvoj samotné auditorské profese. Například už v roce 1844 bylo ve Velké Británii v rámci Companies Act (zákon o akciových společnostech) ustanoveno, že jeden nebo i více pověřených vlastníků akcií dané akciové společnosti povinně prověřují finanční výkazy, resp. rozvahy, za které odpovídal konkrétní ředitel společnosti. Časem prošel tento zákon mnoha více či méně podstatnými změnami. Za ty nejzásadnější je považována povinnost výkonu auditorské činnosti pouze kvalifikovanými odborníky a definování jejich práv a povinností (rok 1948) nebo možnost nepodstupovat audit pro malé a střední společnosti (rok 1981).

Králíček prezentuje tyto objektivní faktory, které nejvíce přispěly k vývoji auditorské profese, přičemž prvních pět zvýrazněných faktorů se nejvíce přičinilo na vzniku této profese:

- **hospodářský a technický rozvoj,**
- **stále vyšší investiční náročnost,**
- **potřeba koncentrace kapitálu,**
- **vznik akciových společností** (tj. zcela nové právní formy podnikání),
- **nutnost speciální formy ochrany vlastníků,**
- teorie zastoupení (tzv. vztah principal-agent neboli vztah „pána“ a zástupce),
- oddělení vlastnictví od správy majetku (vlastník versus manažer),
- asymetrie informací a snaha o její snížení (např. právě prostřednictvím externího auditu nebo pomocí corporate governance, tj. optimální správy a řízení společnosti).⁹

Až konec 20. století odstartoval skutečný rozmach auditorské profese i v České republice. Její legislativní vývoj popisují např. Králíček a Müllerová ve svých knižních publikacích¹⁰, a případně také Jiří Vrba, ve svém odborném článku¹¹. Právě z informací obsažených v uvedených publikacích vychází následující pasáž této práce.

Do konce 80. let 20. století vykonávali současnou práci externích auditorů tzv. revizoři, kteří přezkoumávali účetní závěrky státních podniků. Práci jim přidělovalo příslušné ministerstvo,

⁹ Vladimír Králíček, *Auditing* (Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997), str. 2, ISBN 80-7079-812-2. Plus podklady ke kurzu vedeným doc. Králíčkem na VŠE v Praze: 1FU505 – Auditing (ZS 2012/2013).

¹⁰ KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997, 138 s. ISBN 80-7079-812-2; KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2; MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013, 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

¹¹ VRBA Jiří. Z historie auditu v České republice. *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013: 20 let = 20 years* [online]. 2013, str. 9-12 [cit. 2014-03-18]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorská_profese_v_ČR.pdf.

pod které daný podnik spadal. Česká legislativa začíná poprvé zmiňovat auditory až v zákoně č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. Tento zákon požadoval ověření účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí dokonce dvěma nezávislými kvalifikovanými odborníky, kteří byli jmenováni ministerstvem financí. V roce 1989 vydává tehdy ještě Federální ministerstvo financí **Vyhlášku č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech)**, která představuje první zákonnou úpravu auditorské profese na českém území. Úplně první profesní organizací v této oblasti se v roce 1990 stala Unie účetních České a Slovenské Federativní Republiky (dále jen „Unie účetních ČSFR“). Tato organizace sdružovala kvalifikované znalce, kteří se specializovali na finanční, účetní a auditorskou sféru. Její činnost trvala do začátku roku 1991, kdy na základě snahy podpořit vznik samostatné organizace, která by se zabývala pouze auditorskou profesí, je Unie účetních ČSFR přejmenována na Unii auditorů ČR. Transformace z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní, s tím související privatizace státních podniků a postupem času stále sílící rozvoj podnikatelského prostředí na českém území byly hlavními důvody vzniku nového **zákona č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky** (dále jen „zákon č. 524/1992 Sb.“), jenž poskytoval o mnoho propracovanější úpravu auditorské profese, než tomu tak bylo u původní vyhlášky. Tímto zákonem se profesní organizací zabývající se auditorskou činností stává namísto Unie auditorů Komora auditorů České republiky, která tuto činnost vykonává dodnes. Zákon č. 524/1992 Sb. platil až do doby vydání **zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech**, jehož vznik podnítilo objektivní očekávání blízkého vstupu České republiky do Evropské unie a s tím spojeného požadavku souladu české legislativy s evropským právem, konkrétně v tomto případě s Osmou směrnicí Rady 84/253/EHS, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů (dále jen „Osmá směrnice“). Členské státy Evropské unie jsou povinny ustanovení evropských směrnic zanést do svých národních právních předpisů. Osmá směrnice byla zrušena se začínající účinností směrnice Evropské parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (tj. tzv. Čtvrté a Sedmé směrnice) a o zrušení Osmé směrnice (dále jen „Směrnice 2006/43/ES“) dne 29. června 2006. Evropská unie stanovila termín, do kterého měla být nová pravidla ze Směrnice 2006/43/ES zanesena do národního práva na 29. červen 2008. Česká republika však tento termín nedokázala dodržet a tuto povinnost splnila až vydáním **zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)**, který nabyl účinnosti dne 14. dubna 2009. Tento zákon, v pořadí již čtvrtý, který auditorkou profesi v České republice reguluje, platí dodnes. Svými ustanoveními přinesl mnoho podstatných změn, se kterými se auditorská obec musela nově seznámit, podrobně je prostudovat a uvést je do praxe. Ty

nejvýznamnější změny budou zmíněny a případně důkladněji popsány v dalších částech této práce. Přibližně od poloviny roku 2013 začala platit směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES¹² a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

2.2 Druhy auditu

Primárně se audit dělí na následující 3 kategorie:

- **externí** (vnější),
- **interní** (vnitřní; tomuto druhu se podrobněji věnuje třetí kapitola této práce),
- **státní**.

Externí audit se v praxi také označuje jako audit účetních výkazů, povinný, zákonný nebo statutární audit. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o auditorech“), v § 2 písm. a) povinný audit definuje jako „*ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis, případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis*“. Problematice účetních závěrek se věnuje třetí část zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), a to konkrétně v § 18 až § 23b. V ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví je účetní závěrka definována jako nedílný celek, jehož součástí je vždy rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha k účetní závěrce (slouží jako komentář k ujasnění informací uvedených v účetních výkazech).

Dobrovolně může účetní závěrka obsahovat i výkaz cash flow (přehled o peněžních tocích) a výkaz o změnách vlastního kapitálu. Pouze vybrané účetní jednotky (např. územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace, organizační složky státu nebo státní fondy) tyto dva výkazy sestavují a prezentují povinně, pokud však za dané účetní období a období bezprostředně předcházející jejich brutto aktiva přesáhla výši 40 mil. Kč a roční úhrn čistého obrátu vykázaly ve výši přes 80 mil. Kč.

Touto dobrovolností se česká zákonná úprava podstatně liší od mezinárodní legislativní úpravy účetních výkazů, resp. od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards), Všeobecně uznávaných účetních zásad ve Spojených státech amerických (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles in the United States) a Všeobecně uznávaných účetních zásad ve Spojeném království (UK GAAP – Generally

¹² Změněn byl článek 28, který se věnuje zprávě auditora.

Accepted Accounting Principles in the United Kingdom)¹³. Podle mezinárodních účetních standardů (IFRS, US GAAP a UK GAAP) je zahrnutí výkazu o peněžních tocích a výkazu o změnách vlastního kapitálu do účetní závěrky povinné a z účetního hlediska i značně racionální, jelikož účetní výkazy mají sloužit jako srozumitelný přehled účetních informací pro jejich uživatele. Podle zcela objektivního názoru právě cash flow poskytuje uživatelům účetních dat (zejména současným i budoucím investorům) jedny z nejdůležitějších informací pro jejich rozhodování.

Účetní jednotka, která je zároveň akciovou společností, si podle ustanovení § 20 odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví musí povinně nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, pokud za dané účetní období a období bezprostředně předcházející překročí nebo dosáhne alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií:

- celková hodnota brutto aktiv více než 40 mil. Kč,
- úhrn čistého ročního obrátu více než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců ve společnosti v průběhu účetního období přes 50 osob.

Další obchodní společnosti a také družstva jsou povinny podstoupit statutární audit v případě, kdy splní přinejmenším dvě ze zmiňovaných tří kritérií. Výjimky, kdy se povinnost podstoupit statutární audit ruší, jsou uvedeny v § 20 odst. 2 zákona o účetnictví a týkají se například účetních závěrek sestavených v průběhu konkurzu.

Elementárním cílem externího auditu je zajištění co nejvyšší **důvěryhodnosti účetních závěrek** pro jejich uživatele. Za hlavní uživatele účetních informací jsou považováni především vlastníci společnosti, její obchodní partneři, věřitelé, investoři a další. Externí audit by měl mít i **morální a preventivní význam**, čímž se hlavně myslí „odstrašování“ od falšování účetních výkazů a jiných podobných podvodů. V neposlední řadě k auditu patří poskytování kvalitního **poradenství**¹⁴, které vykonávají kvalifikovaní experti na danou problematiku.

Státní audit se v podstatě dá prezentovat jako určitá zvláštní forma externího auditu. Tento typ auditu provádí Nejvyšší kontrolní úřad (dále jen „NKÚ“), jehož působnost je upravena

¹³ V současnosti probíhá konvergenční proces mezi IFRS a US i UK GAAP, přičemž účetní specialisté do budoucna předvídají a více méně počítají s platností a působením pouze samostatných - globálních IFRS (podle autorčina názoru však tuto skutečnost ještě stále lze označovat jako „běh na dlouhou trať“).

¹⁴ Existuje však řada služeb, které auditor nesmí poskytovat klientovi, pokud u něj vykonává povinný audit. Ustanovení § 14 odst. 2 zákona o auditorech zakazuje auditorovi provádět povinný audit v účetní jednotce, se kterou udržuje (ne)přímý finanční, obchodní, pracovněprávní nebo jiný vztah, a to včetně poskytování neauditorských služeb. Například je zcela nepřijatelné, aby auditor auditovanému subjektu pomáhal se sestavováním účetní závěrky a následně prováděl její ověření.

zákonem č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu (dále jen „zákon o NKÚ“). Tento právní předpis NKÚ charakterizuje jako nezávislý kontrolní orgán, který podle § 3 odst. 1 zákona o NKÚ kontroluje v České republice:

- hospodaření se státním majetkem a státem vybírané finanční prostředky,
- státní závěrečný účet,
- plnění státního rozpočtu,
- hospodaření se zahraničními prostředky a též s prostředky, za které stát ručí,
- státní cenné papíry,
- státní zakázky.

Nejvyšší kontrolní úřad provozuje ryze kontrolní činnost, o jejímž průběhu a závěrečném souhrnném vyhodnocení sestavuje tzv. kontrolní protokol. Pomocí tohoto protokolu je kontrolovaný subjekt upozorněn na zjištěná pochybení v jeho činnosti, avšak není v kompetenci NKÚ tato pochybení vyřešit nebo je případně i potrestat. Podle zjištěného problému tato pravomoc spadá pod orgán příslušný dané situaci.

Mimo tyto tři základní druhy auditu (externí, interní a státní) se v praxi rozlišují ještě další různé typy auditu, které se liší především předmětem svého zkoumání, jsou jimi například audit jakosti (kvality), forenzní audit, audit informačních technologií, ekologický audit, inspekční (dodržovací) audit, audit operací apod. Podle názoru autorky je však přinejmenším diskutabilní používání výrazu „audit“ v rámci těchto vyjmenovaných činností, a to z důvodu toho, že jejich obsahová náplň neodpovídá významu definice pojmu „audit“. Autorka upřednostňuje spíše označení forenzní šetření, ekologická kontrola apod.

2.3 Komora auditorů České republiky¹⁵

Obrázek 1: Logo Komory auditorů České republiky



Zdroj: *Komora auditorů České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-20].

Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>.

Komora auditorů České republiky (dále jen „KA ČR“) je samosprávnou právnickou osobou, resp. profesní organizací, která má v České republice již více než dvacetiletou tradici a primárně

¹⁵ Mimo jiné uvedené zdroje jsou informace v této podkapitole čerpány z webových stránek KA ČR a Rady pro veřejný dohled nad auditem, tj. <http://www.kacr.cz> a <http://www.rvda.cz/>.

se zabývá rozvojem a správou auditorské profese. Od doby svého vzniku v roce 1993 KA ČR sídlí v Praze. Její základní charakteristiku, vykonávané funkce a orgány upravuje zákon o auditorech (§ 31 až § 36). Je mimo jiné členem české nezávislé odborné instituce, která se svou činností zaměřuje na podporu a rozvoj účetních profesí, tj. Národní účetní rady. Aktivně působí i v odborných mezinárodních organizacích, resp. v Mezinárodní federaci účetních (IFAC – International Federation of Accountants) a Federaci evropských účetních (FEE – Fédération des Experts-Comptables Européens).

Mezi základní funkce a činnosti KA ČR patří¹⁶:

- dohled nad kvalitou výkonu auditorské činnosti,
- kontrola chování auditorů, resp. zdali jednají v souladu s platnou legislativou,
- organizace auditorských zkoušek,
- výdej auditorských oprávnění,
- správa a zveřejňování seznamu auditorů, jejich asistentů a auditorských společností,
- vydávání a případně aktualizace vnitřních předpisů, auditorských standardů a etického kodexu,
- příprava a pořádání odborných vzdělávacích kurzů, školení a seminářů,
- vydávání odborného časopisu „AUDITOR“,
- výkon kárných opatření,
- spolupráce s Radou pro veřejný dohled nad auditem.

Orgány KA ČR jsou upraveny v § 32 až § 36 zákona o auditorech a jsou jimi:

- nejvyšší orgán – **Sněm**,
- výkonný orgán – **Výkonný výbor** v čele s **prezidentem**, který je zároveň statutárním orgánem KA ČR,
- kontrolní orgán – **Dozorčí komise**,
- **Kárná komise**.

Schůze Sněmu se koná minimálně jednou za dva roky a účastnit se jí mohou všichni statutární auditoři a asistenti auditorů, kteří jsou ke dni jejího konání zapsáni v seznamu auditorů, resp. asistentů auditorů. Asistenti auditorů však nemají na Sněmu žádné hlasovací ani volební právo.

¹⁶ Podle § 31 odst. 1 zákona o auditorech a informací z webových stránek KA ČR - <http://www.kacr.cz>.

Sněm má právo volit a zároveň také odvolávat členy orgánů KA ČR i jejich náhradníky. Dalšími funkcemi jsou schvalování a rozhodování o vnitřních předpisech KA ČR, etickém kodexu, auditorských standardech, členských příspěvcích a poplatcích za auditorské zkoušky. Také schvaluje zprávu o činnosti ostatních orgánů a účetní závěrku KA ČR, přičemž pro ověřování této účetní závěrky určuje příslušného auditora.

Obvykle jednou za dva měsíce se na apel prezidenta (případně pověřeného viceprezidenta) KA ČR schází k jednání Výkonný výbor, který má ze zákona o auditorech namísto původních 18 již pouze 14 členů a 6 náhradníků. Hlavní funkcí tohoto výboru je řízení chodu KA ČR v době mezi konáním schůzí Sněmu. Prezident a dva viceprezidenti KA ČR jsou voleni právě Výkonným výborem, a to konkrétně volbou z jeho vlastních členských řad. V současnosti (do konce listopadu roku 2014) zastává pozici prezidenta KA ČR Ing. Petr Šobotník, prvního viceprezidenta doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. a viceprezidenta Ing. Stanislav Staněk.

Posláním Dozorčí komise je výkon kontrolní činnosti v rámci auditorské profese. V současné době má podle ustanovení statutu KA ČR 11 členů. Zabývá se především organizací, řízením a kontrolou systému kvality auditorské činnosti. Kontroluje chování statutárních auditorů, jejich asistentů a auditorských společností, tj. kontroluje, jestli jednají v souladu se zákonem o auditorech, ostatními zákonnými předpisy a vnitřními předpisy KA ČR. Minimálně jednou za půl roku podává KA ČR a Radě pro veřejný dohled nad auditem zprávu o výkonu své činnosti.

Kárná komise, která má podle statutu KA ČR 7 členů, se zabývá případy, kdy auditor poruší pravidla obsažená v zákonných předpisech, auditorských standardech, etickém kodexu nebo vnitřních předpisech KA ČR. Jedná v souladu s kárným řádem a je nadána pravomocí k ukládání kárných opatření. Schází se podle potřeby, obvykle však jednou za dva měsíce.

Funkční období všech členů orgánů KA ČR podle zákona o auditorech nesmí být delší než čtyři roky, což znamená prodloužení o jeden rok oproti předchozí právní úpravě. Danou činnost v orgánech KA ČR je možno vykonávat pouze dvě po sobě jdoucí funkční období. V § 32 odst. 2 zákona o auditorech jsou členské pozice v orgánech KA ČR charakterizovány jako tzv. čestné funkce, za jejichž výkon danému členovi náleží náhrada ušlého výdělku a náhrada výdajů, které s výkonem činnosti v příslušném orgánu KA ČR souvisejí.

Jak již bylo v předešlém textu zmíněno, KA ČR musí povinně spolupracovat s **Radou pro veřejný dohled nad auditem** (dále jen „Rada“). Tato Rada představuje poměrně mladou a zároveň vysoce odbornou instituci, která byla zřízena na základě § 37 zákona o auditorech v roce 2009. Představuje jednu z významných změn a úplnou novinku, kterou přinesla

Směrnice 2006/43/ES a která ovlivnila regulaci statutárních auditorů nejen na našem území, ale i v celé Evropě. Tato instituce se zabývá veřejným dohledem nejenom nad auditorskou činností v České republice, ale i nad samotným působením KA ČR. Sloužit má zejména ke zvýšení důvěryhodnosti a transparentnosti auditorské profese, auditorských služeb a tím pádem i povinně auditovaných subjektů ze strany uživatelů účetních informací, státních organizací a vůbec celé široké veřejnosti.

2.4 Profese externího auditora

Zákon o auditorech¹⁷ za auditora jednoduše považuje **statutárního auditora**, tj. fyzickou osobu, které KA ČR právem vydá auditorské oprávnění, nebo **auditorskou společnost**, tj. právnickou osobu, která je podle KA ČR kompetentní k výkonu auditorské činnosti. Z racionálního hlediska, a i z dalších ustanovení popisovaného zákona, je jasné, že auditorské společnosti mohou vykonávat auditorskou činnost pouze prostřednictvím určitého statutárního auditora. Samotnou **auditorskou činností** se podle § 2 písm. b) zákona o auditorech rozumí „*provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, ověřování účetních záznamů a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů*“. Všichni auditoři jsou povinně členy KA ČR a jsou zapsáni ve veřejném seznamu auditorů, resp. auditorských společností.

2.4.1 Předpoklady pro výkon auditorské činnosti¹⁸

Profese externích auditorů představuje jednu z prestižních odborných profesí, která od svých zástupců vyžaduje vysokou úroveň vzdělání, které je potřebné neustále doplňovat, resp. aktualizovat o různé změny v zákonných i profesních standardech. V neposlední řadě je toto povolání náročné i z pohledu nabytí potřebných praktických zkušeností. Určité teoretické znalosti a praktické zkušenosti musí fyzická osoba načerpat ještě před získáním auditorského oprávnění, a to prostřednictvím vykonání odborné praxe na pozici asistenta auditora. Primárně se od uchazeče na výkon auditorské činnosti požaduje splnění **právních, etických a morálních** předpokladů. V první řadě (s předpokladem plnění podmínek vztahujících se k odborné praxi – viz dále) se očekává, že daný zájemce podá KA ČR písemnou žádost o vykonání auditorské zkoušky. Společně s touto žádostí musí předložit dokumenty, které prokážou splnění zcela základních podmínek pro vydání auditorského oprávnění podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) až c) zákona o auditorech.

¹⁷ Konkrétně podle § 2, který se zabývá vymezením základních pojmů spojených s auditorskou profesí. Toto přesné definování základních pojmů se objevilo poprvé až v zákoně o auditorech z roku 2009.

¹⁸ Týká se pouze fyzických osob – statutárních auditorů. Požadavkům, které jsou kladeny na auditorské společnosti, se krátce věnuje podkapitola 2.4.3.

Těmito elementárními podmínkami jsou:

- **vysokoškolské vzdělání**, které adept na vstup do auditorské profese získal studiem v akreditovaném bakalářském nebo magisterském programu (prokazuje se vysokoškolským diplomem),
- **plná způsobilost k právním úkonům** (prokazuje se občanským průkazem, cestovním pasem, popř. obdobným dokladem),
- **bezúhonnost** – tj. žadatel nebyl pravomocně odsouzen za úmyslný nebo nedbalostní trestný čin spojený s výkonem auditorské činnosti a z profesního pohledu má dobrou pověst (prokazuje se výpisem z Rejstříku trestů).

Požadavek získání vysokoškolského vzdělání je faktickým zpřísněním předpokladů pro výkon auditorské činnosti z hlediska české právní úpravy. Směrnice 2006/43/ES totiž ve svém článku 6, který se týká požadovaného dosaženého vzdělání statutárních auditorů, vyžaduje pouze: „...**úroveň vzdělání nutné k přijetí na vysokou školu nebo rovnocenné úrovně a následné absolvování programu teoretické výuky a odborné praxe a složení zkoušky odborné způsobilosti**...“, čímž dává možnost získat auditorské oprávnění i osobám, které vysokoškolské vzdělání nezískaly.

Nejenom, že je od auditorů v České republice zákonně požadováno vysokoškolské vzdělání, ale je i logicky vyžadováno neustálé prohlubování a aktualizování jejich znalostí, a to prostřednictvím tzv. **kontinuálního profesního vzdělávání**¹⁹, jehož plnění navíc auditoři musejí povinně prokazovat KA ČR. Statutární auditoři v hodinách (min. je 40 hodin ročně) vykazují své průběžné vzdělávání (aktivně - např. vedení odborné přednášky nebo publikování vědeckého článku; pasivně - např. účast na různých školení nebo e-learning), přičemž konkrétní obor, resp. téma tohoto vzdělávání si auditor může vybrat sám v rámci rozmanité auditorské kvalifikace. KA ČR však někdy určuje tzv. prioritní téma, které auditoři musejí v daném období povinně nastudovat. Pro rok 2014 se tímto prioritním tématem celkem přirozeně stala rekodifikace občanského a obchodního práva.

Další podmínky, které konkrétní uchazeč pro získání auditorského oprávnění podle ustanovení § 4 písm. d) až k) zákona o auditorech, musí splnit, jsou následující:

- absolvování minimálně **tříleté odborné praxe** ve funkci asistenta auditora nebo absolvování této praxe na obdobné pozici v jiném členském státě Evropské unie

¹⁹ Článek 13 Směrnice 2006/43/ES, resp. § 9 zákona o auditorech.

v rozsahu alespoň 35 hodin týdně nebo době ekvivalentní období tří let (pokud týdenní hodinová dotace praxe byla kratší než 35 hodin),

- **zákaz výkonu jiné výdělečné činnosti**, která má znaky podnikání a kterou zákon taxativně nedovoluje podle § 23 zákona o auditorech,
- úspěšné **složení auditorské zkoušky** (u každé absolvované dílčí zkoušky je stanovena minimální hranice úspěšnosti na akademickou mez 60 %),
- v průběhu posledních deseti let zájemce **nebyl vyškrtnut ze seznamu** auditorů, **nebylo** mu auditorské **osvědčení odebráno** v rámci kárných opatření a ani mu v daném termínu **nebyl uložen trvalý zákaz výkonu** auditorské činnosti,
- **uhrazení** všech KA ČR vyžadovaných **poplatků**,
- osoba **nesmí mít nedoplatky na daních**, odvodech, poplatcích, úhradách, úplatách, pokutách a penále, a to i včetně nákladů řízení, které spadají pod jurisdikci územních finančních orgánů,
- osoba také **nesmí mít nedoplatky na pojistném** a na penále vztahující se k veřejnému zdravotnímu pojištění, sociálnímu zabezpečení nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- formalitou je po splnění všech uvedených předpokladů **složení slibu auditora** do rukou prezidenta či viceprezidenta KA ČR.

Od auditorů, kteří jsou širokou veřejností považováni za kvalifikované odborníky a samotná profese je často označována jako prestižní, se očekává, že budou svým klientům poskytovat skutečně kvalitní služby. K uchování tohoto veřejného předpokladu i do budoucnosti jednoznačně přispívá působení Rady. Pro kandidáty na vstup do auditorské profese je příznačná poměrně dosti náročná všestranná příprava z hlediska ekonomické, finanční a právní problematiky, etických zásad, ale i moderních informačních a výpočetních systémů. Touto přípravou nabyté vědomosti a odbornou praxí získané praktické zkušenosti se testují pomocí auditorské zkoušky, kterou organizačně zajišťuje KA ČR. Auditorská zkouška je relativně obtížná, a to hlavně z důvodu snahy zajistit co nejvyšší kvalitu poskytování auditorských služeb v České republice. KA ČR však pořádá i přípravné kurzy, které mají uchazečům pomoci s přípravou na složení dílčích auditorských zkoušek. Od roku 2006 je možné v rámci některých přípravných kurzů KA ČR využít i tzv. e-learningových kurzů, které pomáhají uchazečům výrazně snížit časovou a finanční náročnost dané přípravy.

Müllerová a Král, jedni z významných osobností KA ČR, ve svém článku o „*Profesní způsobilosti auditorů a zkouškovém systému*“ konstatují, že vzdělávací a zkouškový systém KA ČR z pohledu požadovaných předpokladů pro výkon auditorské činnosti vychází zejména z následujících dokumentů:

- Směrnice 2006/43/ES,
- Mezinárodní vzdělávací standardy IFAC č. 1 až 6,
- Směrnice UNCTAD/DIAE/MISC/2011/1 (zpracována skupinou specialistů v rámci Mezinárodních standardů účetnictví a výkaznictví – ISAR – International Standards of Accounting and Reporting), která se zaměřuje na kvalifikaci profesních účetních.²⁰

Z pohledu české právní úpravy je auditorská zkouška upravena v § 8 zákona o auditorech. Směrnice 2006/43/ES v článku 7 vyžaduje minimálně některou část zkoušky v písemné podobě. V České republice je od účinnosti zákona o auditorech z roku 2009 auditorská zkouška vykonávána výhradně v písemné formě a ústní přezkoušení se stalo minulostí. Jelikož rozsah potřebných znalostí pro úspěšné složení auditorské zkoušky je nezpochybnitelně velmi rozsáhlý (viz § 8 odst. 1 a 2 zákona o auditorech), tvoří tuto zkoušku několik **dílčích zkoušek**. V minulosti bylo těchto zkoušek 8, dnes je jich dokonce 12. V současnosti se tedy mezi ně řadí **zkoušky z těchto oblastí** (podle abecedy):

- auditing – 2 dílčí zkoušky,
- finanční účetnictví – 2 dílčí zkoušky,
- informační technologie,
- konsolidace a podnikové kombinace,
- manažerské účetnictví,
- mikroekonomie a makroekonomie,
- podnikové finance,
- právo v podnikání,
- statistika,
- zdanění.

²⁰ MÜLLEROVÁ, Libuše a Bohumil KRÁL. Profesní způsobilost auditorů a zkouškový systém. *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013: 20 let = 20 years* [online]. 2013, str. 52-54 [cit. 2014-03-18]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorská_profese_v ČR.pdf.

Za dobrou zprávu mohou uchazeči o vstup do auditorské profese považovat systém uznávání dílčích zkoušek, který KA ČR uplatňuje. Například v rámci studia na Vysoké škole ekonomické v Praze je možné dosáhnout uznání až **sedmi z celkových dvanácti** dílčích zkoušek a při úspěšném složení daných testů Asociace certifikovaných účetních (Association of Chartered Certified Accountants, známá především pod zkratkou ACCA) až **šesti z celkových dvanácti** dílčích zkoušek. Zákon o auditorech²¹ reguluje lhůtu pro uznání těchto kvalifikačních zkoušek na 7 let a také stanovuje, že auditorská zkouška musí být dokončena, tj. uchazeč musí vykonat všech jejích 12 dílčích částí do 3 let od konání první dílčí zkoušky. Uvažuje se však o změně sedmileté a tříleté lhůty na jednotnou dobu 5 let.²²

Dále je legislativně (§ 13 zákona o auditorech) ustanovena povinnost vykonávat auditorskou činnost v souladu s **etickými zásadami**. Dalším nezbytným předpokladem pro výkon auditorské profese je tedy dodržování pravidel Etického kodexu pro auditory a účetní znalce (Etického kodexu KA ČR). Tento kodex se dělí na tři části, první z nich se zabývá obecnou platností kodexu, druhá se důkladněji zaměřuje na profesní etiku auditorů a třetí část řeší etiku účetních znalců. Profesní etika auditorů se zakládá primárně na jejich **nezávislosti** při povinných auditech i při dalších ostatních zakázkách a **objektivitě** při všech těchto jimi poskytovaných službách. Kodex také podrobněji popisuje vhodné možnosti získávání auditorských zakázek, vymezuje konflikty zájmů a alternativní stanoviska, zabývá se výší honorářů, ostatními odměnami, přijatelnou propagací a řeší i dary, pohostinnost a správu klientských aktiv v rámci auditorské činnosti. Podle § 15 zákona o auditorech se na statutární auditory vztahuje i zásada **profesní mlčenlivosti**²³, která znamená povinnost dodržovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které auditor zjistil o společnosti, jež audituje, a které nejsou veřejně známy. Nepísaným pravidlem pro výkon auditorské profese je i dodržování základních **morálních principů a pravidel**.

2.4.2 Pracovní náplň externích auditorů

Externí auditory charakterizuje vysoká odbornost, silná profesionalita, používání logického myšlení a uplatňování získaných praktických zkušeností. Svým klientům se snaží poskytovat ryze profesionální služby. Při výkonu auditorské činnosti se statutární auditori řídí pokyny a pracovními postupy, které jsou uvedeny v závazných mezinárodních i národních

²¹ Ustanovení § 8, odst. 3 a 5 zákona o auditorech.

²² Faktické informace čerpány z prezentace Ing. Petra Šobotníka – současného prezidenta KA ČR: ŠOBOTNÍK, Petr. Zkušenost s praktickým uplatňováním zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. In: *Stanovisko KAČR k otázkám Zelené knihy* [online]. 2011 [cit. 2014-03-29]. Dostupné z: <http://kfua.vse.cz/media/Konference/GreenPaper/Sobotnik.pdf>.

²³ Více o vybraných etických zásadách a profesní mlčenlivosti v podkapitole 4.2, která se zabývá profesní odpovědností externích auditorů.

auditorských standardech, které přijala KA ČR. Výsadní roli ve skupině těchto standardů zaujímají hlavně Mezinárodní standardy pro audit (ISA - International Standards on Auditing) a Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISCQ - International Standards on Quality Control). Další mezinárodní auditorské standardy se zabývají pravidly pro konání prověrek, ověřovacích zakázek a jiných souvisejících služeb.

Dunn velmi správně definuje dva elementární faktory, které ovlivňují vývoj přístupu k práci externích auditorů. Prvním, a podle Dunna vůbec nejdůležitějším, faktorem je **odpovědnost auditorů** za dodržováním různých zákonných předpisů a profesních povinností. Za druhé nesmí být však opomíjen samotný **komerční kontext** auditu, jelikož auditor své služby poskytuje s cílem dosáhnout určitého zisku.²⁴

Auditor by měl před uzavřením smlouvy s auditovaným subjektem, tj. potenciálním klientem, provést důkladnou **přípravu**, při které si zjistí o auditovaném co nejvíce relevantních informací, které mu pomohou stanovit případná rizika auditu a jeho časovou i finanční náročnost. Považuje se za zcela klíčové, aby auditor pochopil předmět a samotnou podstatu podnikání auditovaného subjektu. Pokud se auditor rozhodne smlouvu podepsat, následuje další etapa jeho auditorské činnosti, a tou je **plánování auditu**. Pečlivé naplánování pracovních postupů zabezpečí, že audit bude zorganizován efektivně a následně proveden s odpovídající péčí. Při sestavení plánu auditu auditor musí především vyčíslit tzv. **auditorské riziko**²⁵, které v první řadě zahrnuje přirozené riziko, dále riziko kontrolní a riziko zjišťovací. Dunn²⁶ zjišťovací riziko ještě rozděluje na riziko analytické a věcné. Přirozené neboli inherentní riziko představuje nebezpečí, že se v účetní závěrce objeví významná nesprávnost. Kontrolní riziko stojí na předpokladu, že vnitřní kontrolní systém společnosti tuto významnou nesprávnost neodhalí a nakonec riziko zjišťovací (detekční) znamená nebezpečí, že statutární auditor významnou nesprávnost v účetní závěrce při realizaci auditu sám neobjeví. Přirozené a kontrolní riziko tedy auditor nemůže svou činností nijak ovlivnit. Nejjednodušším způsobem, jak auditorské riziko vypočítat, je určit pravděpodobnou výši dílčích rizik v procentech a následně je mezi sebou prostě vynásobit. Nejenom kvůli objektivním dopadům zjišťovacího rizika je od auditorů zákonem o auditorech (§ 22) obligatorně požadováno uzavření **profesního pojištění odpovědnosti za škody** způsobené při výkonu auditorské činnosti.

V rámci plánu auditu auditor dále promýšlí průběh testů vnitřních kontrol (vnitřní spolehlivosti) a testů věcné správnosti. Základní úkol auditora při plánování testování systému vnitřních

²⁴ John Dunn, *Auditing: theory and practice* (New York: Prentice Hall, 1991), str. 109, ISBN 0-13-051277-X.

²⁵ Např. Králíček, *Auditing*, str. 63.

²⁶ Dunn, *Auditing: theory and practice*, str. 112.

kontrol ve společnosti spočívá nejprve v identifikování jednotlivých kontrol a také v určení vhodného způsobu jejich testování. U testů věcné správnosti, které se uskutečňují z důvodu určení významných nesprávností ve výkazech auditované účetní jednotky, si auditor může vybrat celkem tři způsoby, jak je provádět. Podle konkrétní oblasti zkoumání a podle zjištěných skutečností se rozhoduje mezi analytickými nebo detailními testy věcné správnosti, popř. může využít i jejich kombinace.²⁷ Pokud je prováděn audit v týmu auditorů a jejich asistentů, je vhodné výsledný plán auditu s týmem ještě prodiskutovat a objasnit si případné nejasnosti. S plánem auditu by měl být seznámen i klient auditora, a to především s jeho časovým a věcným harmonogramem.

Po důkladném naplánování auditního procesu auditorovi již nic nebrání v přistoupení k **samotnému výkonu auditu**, při němž realizuje a vyhodnocuje naplánované testy a ověřuje správnost účetní závěrky²⁸. Pokud auditovaný subjekt využívá služeb interního auditu, je více než žádoucí, aby externí auditor s daným interním auditorem navázal spolupráci, která mu může výrazně usnadnit jeho práci při provádění auditu. Všechny pracovní materiály, kopie prověřovaných písemností a zjištěné poznatky auditor shromažďuje v tzv. spisu auditora, který je přesněji popsán v Mezinárodním auditorském standardu ISA 230 – *Dokumentace auditu*. Specializované a vysoce sofistikované softwarové systémy, které se zaměřují na problematiku spojenou s auditorskou činností, představují značné usnadnění auditorské práce. K těmto systémům se řadí např. software IDEA nebo DATEV-AUDIT.

Jiří Hula líčí ve svém odborném článku „10 největších hříchů auditora obchodní společnosti“ ta největší a od takových expertů trochu nepochopitelná pochybení, kterých se auditoři v praxi dopouštějí a kterými snižují kvalitu výkonu své auditorské činnosti. Mezi tyto „hříchy“ auditorů Hula řadí nesprávně stanovenou cenu auditu a často také chybějící relevantní podklady, které její výši kvalifikovaně opodstatňují. Dále nedůslední auditoři při etapě plánování špatně určují časový harmonogram auditu a dostatečně nechápou podstatu podnikání klienta. Velmi nelogická je i neúčast auditora na inventurách a neprozkoumání inventurních soupisů. Dalšími případy auditorských pochybení jsou neprovedení testu na nadhodnocení aktiv, přehlédnutí neoprávněné aplikace IFRS v českém účetnictví (např. problematika finančního leasingu), neřešení neexistence vnitropodnikových směrnic a nevhodně vedený spis auditora.²⁹

²⁷ Libuše Müllerová, *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka* (Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013), str. 81-88, ISBN 978-80-7357-988-3.

²⁸ U společností, které mají povinnost vydávat výroční zprávu, ověřuje auditor i ji. Totéž platí i pro zprávu o vztazích mezi propojenými osobami.

²⁹ HULA, Jiří. 10 největších hříchů auditora obchodní společnosti. *Účetnictví*. 2013, č. 5, s. 53-54.

Jak již bylo zmíněno při obecném představení základních druhů auditu v podkapitole 2.2, elementárním cílem externího auditu je zajištění co nejvyšší **důvěryhodnosti účetních závěrek**. Prostřednictvím různých pracovních postupů tedy auditor v souvislosti s povinným auditem určité účetní jednotky zkoumá, zdali účetní závěrka této jednotky nezahrnuje významné nesprávnosti, čímž auditor prakticky ověřuje, jestli tato účetní závěrka splňuje celosvětově výsadní účetní zásadu **věrného a poctivého zobrazení** reálné skutečnosti.

Při provádění povinného auditu externí auditor naopak primárně:

- nepotvrzuje správnost účetnictví,
- nepotvrzuje jednání účetní jednotky v souladu se všemi právními předpisy,
- neodhaluje podvody,
- neschvaluje a nepotvrzuje věcnou správnost daňového přiznání.³⁰

V **závěrečné etapě** auditu statutární auditor zhodnotí výsledky proběhlých testů a všechny ostatní relevantní skutečnosti. Poté si od vrcholového vedení, resp. statutárního orgánu auditované společnosti, vyžádá, aby mu bylo předáno prohlášení o uznání odpovědnosti vedení společnosti za k auditu předloženou účetní závěrku. Naproti tomu auditor odpovědnému managementu společnosti předá dopis (tzv. management letter), ve kterém zdůrazní zjištěné nedostatky, s nimi souvisejí rizika a případně uvede i jeho doporučení ke zlepšení účetních postupů a metod, které společnost uplatňuje. Svůj odborný úsudek podpořený výše popsanými auditorskými postupy (důkazy) formuluje v závěrečné **zprávě auditora**, kterou také předkládá svému klientovi. Před jejím definitivním vydáním by si měl auditor pečlivě připravit shrnutí všech závěrů auditu, jako jsou např.³¹ obecné informace o účetní jednotce, specifikace jejího účetního systému a režimu vnitřních kontrol, zpravidla sem také patří komentáře ke zkoumaným účetním výkazům a problematickým oblastím auditu.

Statutární auditor ve zprávě auditora mimo jiné také vymezí a popíše svoji odpovědnost, kterou při výkonu auditorské činnosti nese. Nejzásadnějším údajem auditorské zprávy je tzv. **výrok auditora**, který má celkově čtyři možné podoby. Tyto podoby znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 1: Typy výroku auditora

Okolnosti	Nevýznamný	Významný, nikoli zásadní	Zásadní
Nejistota	Výrok bez výhrad	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku
Nesouhlas			Záporný výrok

Zdroj: Jiří Strouhal, *Účetní závěrka* (Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011), str. 154, ISBN 978-80-7357-692-9; vlastní úprava.

³⁰ Králíček, *Auditing*, str. 9.

³¹ Müllerová, *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*, str. 100-101.

Pokud auditor nezjistí žádné významné materiální zkreslení účetní závěrky a pokud získá dostatečné a vhodné důkazní informace, vydá **výrok bez výhrad**, kterým vyjadřuje svůj názor, že účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz. Modifikace výroku bez výhrad nastává podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 705 – *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* v těchto situacích:

- auditor zjistí významné nesprávnosti v účetní závěrce, tyto nesprávnosti ji však zásadně neovlivňují – auditor formuluje **výrok s výhradou**,
- auditorovi nebyly poskytnuty některé dostatečné a vhodné důkazní informace, avšak ani kdyby byly auditorovi k dispozici, účetní závěrka by zásadně neovlivnila – auditor formuluje **výrok s výhradou**,
- klient auditorovi vůbec neposkytne nebo neumožní získat dostatečné a vhodné důkazní informace – auditor formuluje **odmítnutí výroku**,
- zjištěné významné nesprávnosti mají zásadní dopad na srozumitelnost účetní závěrky – auditor formuluje **záporný výrok**.

Praktickým příkladem vydání výroku s výhradou je stav, kdy auditor zastává odlišný pohled na oceňování zásob než účetní jednotka. Odmítnutí výroku je v praxi málo frekventované a nejčastěji se uplatňuje v situaci, kdy klient odmítne auditorovi předložit svou účetní závěrku. Záporný výrok reflektuje účetní závěrku, která je pro své uživatele zcela zavádějící a která nepodává věrný a poctivý obraz reálné skutečnosti.

V pasáži auditorské zprávy za výrokiem může auditor ještě popsat některé skutečnosti podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 706 – *Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora*. V prvním odstavci za formulací výroku auditor zdůrazňuje skutečnosti, které jsou v účetní závěrce popsány. Jedná se o situace, kdy u klienta hrozí nejistý výsledek neobvyklého soudního sporu, dobrovolně dříve použil nové účetní standardy (hlavně u IFRS, US a UK GAAP) nebo když má auditor důvodné obavy o další působení klienta na trhu (nedodržení základního předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti tzv. „going concern“). V účetní závěrce nezmíněné skutečnosti, které jsou pro její uživatele relevantní, auditor uvede v druhém odstavci za výrokiem (resp. v prvním pokud nezdůrazňuje některé skutečnosti, které jsou v účetní závěrce uvedeny). V praxi to často bývá poznámka k novému vydání auditorské zprávy nebo upozornění uživatelů na změnu auditora.

2.4.3 Auditorské společnosti

Uchazející se obchodní společnosti k vydání auditorského oprávnění pro jeho získání musejí splnit dosti obdobné požadavky jako fyzické osoby, pro které byly tyto zákonné podmínky blíže popsány v podkapitole 2.4.1. Konkrétně tedy obchodní společnosti musejí podle § 5 odst. 1 zákona o auditorech vyhovět **následujícím požadavkům**:

- povinné audity, které budou jménem společnosti vykonávané, budou provádět auditoři, kteří sami vlastní auditorské oprávnění,
- prostou většinu hlasovacích práv drží daná auditorská společnost nebo statutární auditoři,
- statutární orgán společnosti je tvořen prostou většinou statutárních auditorů nebo auditorských společností,
- členové statutárního orgánu společnosti musejí být bezúhonní,
- obchodní společnost nesmí být podle pravomocného soudního rozhodnutí v úpadku,
- společnost nesmí mít nedoplatky na daních, odvodech, poplatcích, úhradách, úplatcích, pokutách a penále, a to i včetně nákladů řízení, které spadají pod jurisdikci územních finančních orgánů,
- společnost také nesmí mít nedoplatky na pojistném a na penále vztahující se k veřejnému zdravotnímu pojištění, sociálnímu zabezpečení nebo příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- z profesního pohledu musí mít společnost dobrou pověst.

2.4.4 Statistické údaje

Dále uvedená tabulka znázorňuje počty auditorů, asistentů auditorů a auditorských společností v průběhu let 1993 až 2013 v České republice. Čísla se vztahují vždy ke konci daného roku. Z průběhu vývoje počtu asistentů auditorů v posledních pěti letech lze usuzovat, že o vstup do auditorské profese je relativně stále solidní a zároveň stabilní zájem. Avšak počty auditorů se v období let 2009 až 2013 nijak extrémně nezměnily, což je zapříčiněno zejména vysokou obtížností auditorských zkoušek a nutným splněním tříleté odborné praxe. Největší „boom“ v souvislosti s auditorskými společnostmi nastal již na začátku vývoje auditorské profese na našem území. V dalších obdobích počty auditorských společností narůstají značně pomalu, přičemž tato tendence je s největší pravděpodobností ovlivněna poměrně silnou konkurencí na trhu auditorských služeb, a také jeho samotnou velikostí.

Tabulka 2: Počty auditorů, asistentů auditorů a auditorských společností (vždy k 31. 12.)

Rok	Auditoři	Asistenti auditora	Auditorské společnosti
1993	595	128	59
1994	802	202	137
1995	1 002	354	161
1996	1 127	499	195
1997	1 255	548	241
1998	1 272	789	272
1999	1 280	926	283
2000	1 318	1 065	307
2001	1 313	1 156	311
2002	1 352	1 168	309
2003	1 248	924	317
2004	1 253	932	328
2005	1 272	965	334
2006	1 277	997	337
2007	1 303	1 080	346
2008	1 283	970	349
2009	1 305	949	347
2010	1 336	873	351
2011	1 345	797	362
2012	1 362	748	371
2013	1 363	840	375

Zdroj: Ing. Libuše Šnajdrová – KA ČR, emailová zpráva adresovaná autorce, 5. 3. 2014.

Věkovou strukturu auditorů k 31. 12. 2012 v rozdělení na osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ), zaměstnance a dočasně neaktivní auditory popisuje následující tabulka.

Tabulka 3: Věková struktura auditorů k 31. 12. 2012

Auditoři	OSVČ	Zaměstnanci	Dočasně neaktivní	Celkový počet	%
do 30 let	5	15	0	20	2
31 až 40 let	37	173	25	235	17
41 až 50 let	121	187	15	323	24
51 až 60 let	217	199	12	428	31
61 až 70 let	143	120	15	278	20
nad 70 let	52	14	15	81	6
Celkem	575	708	82	1 365	100

Zdroj: KA ČR, *Auditorská profese v České republice*, str. 93.

Z daných údajů je patrné, že není příliš běžné, aby auditoři na začátku své kariéry pracovali jako OSVČ. Naproti tomu OSVČ převládají u starší generace auditorů.

Složení auditorské obce a její konkrétní počty za roky 2008 až 2012 efektivně znázorňuje tabulka 3 (počty osob jsou uvedeny vždy k 31. 12.). Nepatrně více (přibližně 55 %) aktivních auditorů vykonává svou činnost na bázi zaměstnaneckého poměru v určité auditorské společnosti. Z celkového počtu auditorů, ale i auditorských společností, je jen malá část těchto fyzických a právnických osob neaktivní, a to zvláště na jejich vlastní projevenou žádost. Asistenti auditorů využívají pro splnění své povinné odborné praxe spíše práce v auditorských společnostech.

Tabulka 4: Složení auditorské obce za roky 2008 až 2012

Rok	2008	2009	2010	2011	2012
AUDITÓŘI					
Celkem	1283	1305	1336	1345	1362
<i>Aktivní</i>	<i>1250</i>	<i>1258</i>	<i>1290</i>	<i>1293</i>	<i>1281</i>
Z toho:					
OSVČ	571	582	598	591	573
Zaměstnanci	679	676	692	702	708
<i>Neaktivní</i>	<i>33</i>	<i>47</i>	<i>46</i>	<i>52</i>	<i>81</i>
Z toho:					
Vlastní žádost	27	41	40	45	66
Rozhodnutí Výkonného výboru	6	6	6	7	15
ASISTENTI AUDITÓRŮ					
Celkem	970	949	873	797	748
Z toho:					
V auditorské společnosti	936	918	839	764	716
Pro OSVČ	34	31	34	33	32
AUDITORSKÉ SPOLEČNOSTI					
Celkem	349	347	351	362	371
<i>Aktivní</i>	<i>348</i>	<i>344</i>	<i>348</i>	<i>359</i>	<i>368</i>
<i>Neaktivní</i>	<i>1</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>3</i>	<i>3</i>
Z toho:					
Vlastní žádost	0	2	2	2	1
Rozhodnutí Výkonného výboru	1	1	1	1	2

Zdroj: KA ČR, *Auditorská profese v České republice*, str. 93.

3 Interní audit a profese interního auditora

Interní (vnitřní) audit reprezentuje jednu z elementárních kategorií auditu. Za jeho vznikem a následným dalším rozvojem stojí hlavně časem stále výraznější růst podniků. Definici tohoto typu auditu ustanovila a schválila rada Institutu interních auditorů po její celosvětové diskuzi v červnu roku 1999, a to následovně:

*„Internal auditing is an **independent, objective assurance and consulting** activity designed to add value nad improve an organization's operations. It helps an organisation accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.“³²*

*„Interní audit je **nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská** činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systémů řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.“³³*

Do roku 2000 se běžně používala původní – tradiční definice interního auditu, která byla velmi obdobná té současné, avšak s tím rozdílem, že byl kladen důraz na **zřízení** útvaru interního auditu **v dané konkrétní organizaci**. S celosvětově silícím rozvojem outsourcingu ve všech různých oblastech služeb toto ustanovení o nutnosti zřízení speciálního útvaru přímo v dané organizaci pozbylo smysluplnosti a bylo z definice odstraněno. Obvykle je outsourcing služeb interního auditu ve společnostech využíván z důvodu jasně prokázané úspory peněžních prostředků a možnosti výkonu specifických auditů, jelikož externí poskytovatelé mají k dispozici více specializovaných pracovníků. Pro lepší pochopení zcela klíčových charakteristik interního auditu (v předešlém definujícím textu zvýrazněny) je vhodné, je blíže popsat. Ústřední charakteristikou je **nezávislost** interního auditora **na činnosti**, kterou audituje, tj. neměl by auditovat činnost, na které se jakýmkoli způsobem a v jakékoli míře sám podílel nebo ji vykonávala osoba jemu blízká. Také je potřebné dodržovat **objektivitu**. Interní auditor si musí všimnout především věcných faktů a nenechat se ovlivnit tím, co není důležité, musí být nestranný a nezaujatý. Dále ujišťuje vrcholový management společnosti, čímž je myšleno poskytování **ujištění** ohledně posuzování a zajištění podnikových rizik, provedených kontrol apod. Zejména by však interní auditor měl být vnímán jako **poradce/konzultant**, a to ne nutně pouze vedoucích pracovníků.

³² Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu [online]. Překlad Jana Báčová. Praha: Český institut interních auditorů, o. s., 2011, str. 26 [cit. 2014-03-21]. ISBN 80-86689-42-5. Dostupné z: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/Standards_2011_Czech.pdf.

³³ Tamtéž, str. 27.

Je důležité zdůraznit, že interní audit představuje až na výjimky **dobrovolně vykonávanou aktivitu** a pro české obchodní společnosti neexistuje žádná zákonná povinnost pro jeho zavedení do jejich organizační struktury. Na rozdíl od externích auditorů a jejich zákonu o auditorech nestanovuje legislativní úprava České republiky ani závazné povinnosti, práva a pravomoci interních auditorů. Pokud se společnost dobrovolně rozhodne využívat služeb interního auditu, je z ekonomického hlediska vysoce žádoucí, aby předtím provedla analýzu nákladů a přínosů (známou také jako tzv. **cost-benefit analysis**), tj. zhodnotila budoucí přínosy a vyhodnotila je s nevyhnutelnými náklady, které si interní audit (ať už jako samostatný útvar ve firmě nebo jeho pořízení pomocí vnějších zdrojů – outsourcingu) vyžádá. Do této analýzy by se měla vzít do úvahy velikost organizace, její finanční situace, vize, technické a technologické vybavení, kvalita vnitřního kontrolního systému, ale také např. počet zaměstnanců společnosti atp. Avšak když společnost po této zralé úvaze přistoupí k zavedení útvaru interního auditu, nelze předpokládat, že se tímto vyléčí všechny současné problémy v dané společnosti. Činnost interních auditorů je dlouhodobá a své výsledky přináší až uplynutím určitého časového intervalu, takže interní audit určitě není vhodným řešením pro různé náhlé podnikové krize.

Hlavním cílem interní auditorské činnosti je v první řadě tvorba přidané hodnoty v podniku, dále zvyšování efektivnosti podnikových procesů a celkové zdokonalování aplikovaných metod, uplatňovaných pracovních postupů a používaných informačních systémů. Klíčové funkce interního auditu vycházejí z jeho základní definice. Mezi tyto funkce se řadí:

- hodnocení systému řízení rizik,
- ujišťování o uskutečňovaných kontrolách a celkově o vnitřním kontrolním systému,
- dohled nad jednáním výkonných pracovníků podniku,
- konzultační činnost.

V České republice existují v současné době dva zákony, které interní audit **povinně** vyžadují. Jsou to:

- zákon č. 21/1992 Sb., o **bankách**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o bankách“),
- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve **veřejné správě** a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“), tento zákon výrazně přispěl k rozvoji moderního interního auditu na českém území.

Zákon o bankách v § 8b, který se věnuje řídicímu a kontrolnímu systému bank, konkrétně v § 8b odst. 1 písm. c) ustanovuje, že všechny banky jsou povinny mít řídicí a kontrolní systém, který mimo jiné musí zahrnovat systém vnitřní kontroly, který **vždy** zahrnuje **vnitřní audit** a **průběžnou kontrolu**, která se zaměřuje na inspekci právních povinností a dodržování interních předpisů banky. Hlavně z důvodu tohoto zákonného ustanovení se v bankovním sektoru v drtivé většině případů pro činnost interních auditorů využívá spíše označení vnitřní audit a kontrola.

Již ne úplnou novinkou je i povinný výkon interního auditu v orgánech veřejné správy podle zákona o finanční kontrole, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2002. Pod veřejnou správu se v České republice řadí státní správa (tj. státní orgány a státní organizace), územní samospráva (tj. obce a kraje) a zájmová samospráva (např. nadace, veřejné fondy nebo profesní komory). Čtvrtá část zákona o finanční kontrole je věnována vnitřnímu kontrolnímu systému, přičemž třetí hlava této části se týká pouze interního auditu (konkrétně § 28 až § 31). Tento zákon nedefinuje povinnost zřízení útvaru interního auditu v orgánech veřejné správy jako nevyhnutelnou. Podle § 29 odst. 5 a 6 zákona o finanční kontrole, nemusí být tedy interní audit zřízen:

- pokud existuje pouze malá pravděpodobnost přítomnosti nepřiměřených rizik v souvislosti s hospodařením s veřejnými prostředky, v tomto případě je interní audit nahrazen veřejnosprávní kontrolou,
- v obcích, které mají méně než 15 000 obyvatel, tyto obce jsou však povinny případnou nepřítomnost interního auditu řešit přijetím jiných dostatečných opatření.

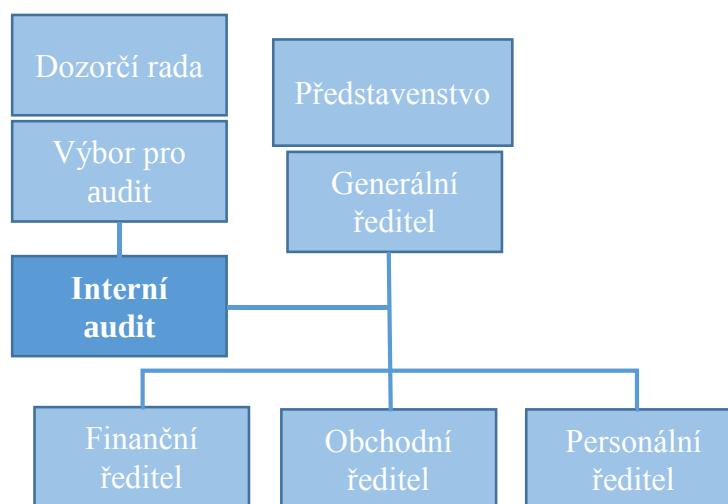
3.1 Postavení interního auditu v organizační struktuře

Zejména pro svou ústřední charakteristiku, která se zakládá na nezávislosti interních auditorů na činnostech, které auditují, a také kvůli jejich potřebné objektivitě, je v případě zřizování speciálního samostatného oddělení přímo ve společnosti nutné, aby interní audit v organizační struktuře společnosti zaujímal postavení **pouze** ve formě **štábního útvaru**. Otázkou však je, pod který vyšší nadřazený útvar má interní audit spadat. Přesné postavení interního auditu ve společnosti se v první řadě orientuje podle daného typu organizace. Obchodní společnosti nejčastěji interní audit podřizují vrcholovému managementu. V akciových společnostech se oddělení interního auditu již celkem tradičně řídí jako útvar podřízený tzv. **výboru pro audit**, pokud je ve společnosti tento výbor zaveden. Z racionálních důvodů je toto řešení považováno za nejlepší možné. Na začátku 21. století se zřízení výboru pro audit začalo uplatňovat ve Spojených státech amerických na základě zcela nového závazného zákonného předpisu

Sarbanes-Oxley Act (dále jen „SOX“). Tento zákon poměrně rychle zareagoval na odhalení účetních skandálů v americké energetické společnosti Enron a americké telekomunikační organizaci WorldCom v roce 2002. Jedním z požadavků SOX, které mají pomoci výrazně ztížit možnosti páchání účetních podvodů, je právě povinnost zřídit nezávislý výbor pro audit ve všech společnostech, které jsou kótované na americkém akciovém trhu (tj. tento požadavek platí i pro zahraniční společnosti). Zřízení výboru pro audit je v České republice povinné pro subjekty veřejného zájmu podle § 44 zákona o auditorech. Do české právní úpravy se tedy nově tento požadavek dostal až v roce 2009 na základě evropské regulace výboru pro audit v článku 41 Směrnice 2006/43/ES. Minimálně má tento výbor tři členy, přičemž alespoň jeden z nich musí být na společnosti plně nezávislý a musí mít minimálně tříletou praxi v oboru účetnictví nebo v externím auditu. Mezi základní funkce výboru pro audit patří monitorování procesu účetního výkaznictví, dozor nad účinností systému vnitřní kontroly a interního auditu, spolupráce s externím auditorem, a také pomoc společnosti se samotným výběrem externího auditora.

Obecnou organizační strukturu nekonkrétní české³⁴ akciové společnosti, ve které figuruje útvar interního auditu, ilustruje následující obrázek. Pokud by ve společnosti nepůsobil výbor pro audit, mohl by být útvar interního auditu přímo podřízen dozorčí radě, popř. je tu i možnost podřídit ho samotnému představenstvu společnosti. Toto konkrétní rozhodnutí spadá pod vrcholový management společnosti.

Obrázek 2: Postavení interního auditu v organizační struktuře a. s.



Zdroj: vlastní zpracování

U organizací, které působí ve veřejné správě, je místo interního auditu v organizaci přesně určeno zákonem o finanční kontrole. Podle ustanovení § 29 tohoto zákona se interní audit přímo

³⁴ Modelové uspořádání řídicích orgánů v organizační struktuře českých firem se odlišuje od pojetí tohoto modelu v Německu nebo v anglosaské oblasti.

podřizuje vedoucímu orgánu veřejné správy, přičemž tento orgán musí zabezpečit jeho funkční nezávislost a separaci od řídicích výkonných struktur.

Dvořáček a Kafka ve své knize, která se zabývá interním auditem v praxi, uvádějí, že oddělení interního auditu nemá povětšinou mnoho svých kmenových zaměstnanců. V bankovním sektoru je stanovena nepsaná norma jednoho interního auditora na 100 zaměstnanců a v odvětví průmyslu je to dokonce jeden interní auditor na celých 1 000 zaměstnanců v podniku³⁵. Klíčovým předpokladem pro úspěšné a kvalitní fungování interního auditu v organizaci je veřejně projevená jeho podpora ze strany vrcholového managementu, a také nekomplikovaná spolupráce se všemi ostatními úrovněmi organizační struktury podniku.

3.2 Český institut interních auditorů³⁶

Obrázek 3: Logo Českého institutu interních auditorů



Zdroj: *Český institut interních auditorů* [online]. 2014 [cit. 2014-04-08].
Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz>.

Český institut interních auditorů (dále jen „ČIIA“) je spolek³⁷, který sdružuje interní auditory a primárně se zaměřuje na podporu této profese a vůbec rozvoj celkového interního auditu v České republice. Svou činnost ČIIA zahájil v březnu roku 1995 a od samého počátku svého působení sídlí v Praze. Je národním institutem mezinárodního **Institutu interních auditorů** (The Institut of Internal Auditors – dále jen „IIA“), a také je členem **Evropské konfederace Institutů pro interní audit** (European Conederation of Institutes of Internal Auditing – dále jen „ECIIA“). Členství v ČIIA není pro interní auditory povinné.

IIA se zabývá správou a rozvojem interní auditorské profese. Tento mezinárodní institut byl založen roku 1941 v New Yorku. V současnosti sídlí v Altamonte Springs na Floridě a má více než 180 000 členů po celém světě. Mezi jeho základní aktivity patří:

- podpora činnosti a propagace práce interních auditorů,
- tvorba profesních standardů a zabezpečování profesní certifikace,
- organizace komplexního odborného vzdělávání,

³⁵ Jiří Dvořáček a Tomáš Kafka, *Interní audit v praxi* (Brno: Computer Press, 2005), str. 208, ISBN 80-251-0836-8.

³⁶ Mimo jiné uvedené zdroje jsou informace v této podkapitole čerpány z webových stránek ČIIA, IIA a ECIIA, tj. <http://www.interniaudit.cz/>, <https://na.theiia.org> a <http://www.eciia.eu>.

³⁷ Do 1. 1. 2014 byl ČIIA občanským sdružením, od nabytí účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník je podle tohoto zákona spolkem (viz jeho právní úprava v § 214 až § 302 zmiňovaného zákona).

- výzkum oblastí týkajících se interního auditu,
- sdružování členů, sdílení jejich znalostí a zkušeností,
- spolupráce s národními instituty, přidruženými společnostmi apod.

ECIIA zahájila činnost v roce 1982 a zaměřuje se na sjednocení jednotlivých přístupů v rámci problematiky interního auditu. V současnosti sídlí v Bruselu. Sdružuje celkově 34 národních institutů interních auditorů, kterým však zachovává naprostou nezávislost. Umožňuje svým členům sdílet důležité poznatky a praktické zkušenosti, celkově poskytuje podporu profesi interních auditorů a snaží se o její moderní rozvoj na evropském území.

V České republice se interní audit začal rozvíjet poměrně později, a to až přibližně v polovině 90. let 20. století. K tomuto rozvoji nejvíce přispěl právě vznik ČIIA. K jeho základním činnostem se řadí:

- propagace činnosti interního auditu,
- poskytování odborných konzultací,
- organizace profesní certifikace v České republice³⁸,
- pořádání různých vzdělávacích programů, školení, kurzů atp.,
- provozování studovny a odborné knihovny pro členy ČIIA,
- vydávání odborného časopisu „INTERNÍ AUDITOR“.

Nejvyšším orgánem ČIIA je **Sněm**, jehož součástí jsou na dané schůzi Sněmu přítomní řádní členové ČIIA. Sněm svolává Rada ČIIA minimálně jednou za rok, ve výjimečných případech je možné zorganizovat Sněm mimořádný. V jeho kompetenci je především řízení a kontrola činnosti ČIIA. Rozhodnutí Sněmu je platné pouze, pokud byla u jeho odhlasování přítomna alespoň třetina řádných členů ČIIA.

Výkonným, statutárním i řídicím orgánem ČIIA je **Rada ČIIA**. Radu ČIIA tvoří prezident, viceprezident a členové Rady (min. má 5 a max. 15 členů), volí je Sněm na dvouleté funkční období. V současnosti má Rada 15 členů, prezidentem je Mgr. Tomáš Pivoňka a viceprezidentem Ing. František Beckert.

Kontrolním orgánem je **Kontrolní komise**. Kontrolní komisi tvoří 3 členi, kteří jsou opět voleni Sněmem na dvouleté funkční období. Speciálním orgánem ČIIA je tzv. **Čestné prezidium**, které slouží jako poradní orgán institutu a skládá se z čestných členů ČIIA.

³⁸ Více viz podkapitola 3.3.1.

3.3 Profese interního auditora

Profese interního auditora prošla značným vývojem a jeho postavení v podniku se vlivem času, vlivem technologického pokroku a vlivem procesních obměn výrazně změnilo. V minulosti byl interní audit vnímán pouze jako možný prostředek k přezkoumávání existujících kontrol v dané společnosti. Interní auditoři představovali obávané kontrolory různých činností v podniku s převažující orientací na potřeby finančního účetnictví. Moderní pojetí interního auditu vychází spíše z předpokladu, že interní auditoři představují kvalifikované a vysoce schopné poradce vrcholového managementu podniku, kteří se s růstem nabývaných zkušeností stávají vhodnými kandidáty na pozice vrcholových pracovníků. Následující obrázek znázorňuje rozdíly mezi tradičním a moderním pojetím role interního auditora v podniku.

Obrázek 4: Tradiční versus moderní role interního auditora

Role interního auditora		
	TRADIČNÍ	MODERNÍ
	Policajt	Poradce
AUTORITA	Formální	Neformální
ZDROJ AUTORITY	Podnikové předpisy	Osobní schopnosti
ZAMĚŘENÍ	Auditní	Podnikatelské
ZALOŽENÁ	Na činnostech	Na procesech
USILUJE O	Víceleté pokrytí auditem	Kontinuální pokrytí rizika
METODOLOGIE	Politiky a činnosti	Cíle a procesy řízení rizika
PŘEVAŽUJE	Hledisko fin. účetnictví	Zákaznické hledisko
OSOBNÍ PERSPEKTIVA	Kariérní auditor	Manažerské pozice

Zdroj: Jiří Dvořáček, *Interní audit a kontrola* (Praha: C. H. Beck, 2003), str. 8, ISBN 80-7179-805-3.

V současné době se interní auditoři dostávají do docela nepraktické situace, kdy jsou v podstatě tzv. „*sluhy dvou pánů*“³⁹. Na jedné straně jsou tu nároky na interního auditora ze strany vrcholového managementu a na druhé figurují požadavky výboru pro audit (pokud je ve společnosti zřízen). K potřebám managementu interní auditoři vykonávají zejména nezávislý dohled nad vnitřním kontrolním systémem společnosti, analyzují možná rizika, poskytují ujištění o preventivních opatřeních sloužících proti vzniku rizikových situací, prověřují efektivnost podnikových procesů a pracují na dalších ad hoc pracovních úlohách, které jim zadávají pracovníci managementu. V podstatě vykonávají činnosti, které by spadaly do kompetencí vrcholových pracovníků, pokud by tito pracovníci měli na dané aktivity dostatek potřebného času. Výbor pro audit od interních auditorů požaduje kooperaci při vyhodnocování výkonného a etického jednání vrcholového managementu, a také při posuzování výsledků vykonaných kontrol. Spolupracovat s výborem pro audit by interní auditoři měli i při hodnocení účetních metod a postupů uplatňovaných v účetním výkaznictví společnosti, při jednání se statutárními auditory a při případném šetření odhalených podvodů. Jelikož interní auditoři ke své práci nepochybně potřebují podporu vrcholového managementu, vzniká pro ně vztahem k výboru pro audit poměrně problematická situace, kdy i za cenu možného vzniku pracovních konfliktů musí hodnotit chování a pracovní výkonnost členů managementu společnosti.

V květnu 2013 byl v rámci celodenního odborného semináře představen zcela nový koncept interního auditu tzv. **Interní audit 2.0**, který má vést ke zdokonalení praktických řešení interních auditorů a k jejich ještě větší podpoře zvyšování přidané hodnoty podnikání.⁴⁰

3.3.1 Předpoklady pro výkon interního auditu

Jelikož v České republice neexistuje žádná závazná právní norma, která by upravovala činnost interních auditorů, jsou předpoklady pro výkon interního auditu založeny především na bázi **odborných vědomostí** a prokazatelných **praktických zkušeností**. Od interních auditorů se dále požaduje solidní jednání v souladu s **etickými zásadami** a základními **morálními hodnotami**.

Pracovní úkoly⁴¹, které interní auditoři musejí plnit, jsou většinou značně specifické podle dané organizace, ve které útvar interního auditu působí. Orientace interních auditorů ryze na finanční oblast podniku se postupem času změnila spíše na zvyšování efektivnosti všech podnikových procesů, hledání nových inovativních řešení vzniklých problémů a plnění požadavků vrcholového managementu podniku. K tomu, aby interní auditor v rámci své pracovní činnosti

³⁹ Podklady ke kurzu vedeným prof. Jiřím Dvořáčkem na VŠE v Praze: 3PE534 – Interní audit (LS 2012/2013).

⁴⁰ PIVOŇKA, Tomáš. Interní audit 2.0. *Interní auditor*. 2013, č. 2, s. 26.

Pro zainteresovaného čtenáře jsou další informace uvedeny na <http://www.interniaudit20.cz/>.

⁴¹ Více o pracovní náplni interních auditorů v následující podkapitole.

dosahoval co nejlepších výsledků, by měl mít a prakticky uplatňovat **znalosti** minimálně z oblasti ekonomie, financí, finančního a manažerského účetnictví, auditorských postupů, statistiky, právní problematiky, ale i marketingu, obchodní komunikace a moderních informačních technologií a systémů.

Nejsilnější charakteristikou interního auditora by měla být jeho **nezávislost**, jelikož je však povětšinou zaměstnancem auditované společnosti, je to nezávislost pouze na činnostech, které audituje. Nezávislost interních auditorů je tedy poměrně užší než povinná nezávislost statutárních auditorů na auditovaném subjektu.

Ke zvýšení kvalifikace interních auditorů slouží dobrovolný **proces odborné certifikace**, po jehož úspěšném absolvování bude daný interní auditor lépe uplatnitelný na trhu práce a získá i lepší předpoklady k výkonu profese v zahraničních společnostech. Tuto profesní certifikaci zabezpečuje (stanovuje podmínky certifikace a organizuje profesní zkoušky) IIA a v České republice ji případným uchazečům umožňuje podstoupit jeho národní institut ČIIA. Obdobně je tomu i u účetní profese, kdy účetní mohou taktéž dobrovolně vstoupit do certifikačního procesu⁴², který zajišťuje Institut certifikace účetních, a. s. Certifikační proces českých účetních je dvoustupňový, v prvním stupni lze získat certifikát tzv. „Certifikovaného účetního“ a úspěšné absolvování druhého stupně certifikace zaručuje získání titulu „Účetní expert“.

Interní auditoři si mohou vybrat hned z několika typů certifikací a s nimi souvisejících titulů. Těmito profesními certifikacemi jsou⁴³:

- **„Certifikovaný interní auditor“** (The Certified Internal Auditor – dále jen „CIA“), CIA je globálně akceptovaný typ certifikace, který interní auditoři využijí v každém podnikatelském prostředí,
- **„Certifikace v self auditingu“** (The Certification in Control Self-Assessment – dále jen „CCSA“), CCSA je vhodná pro zájemce o práci v Control Self-Assessmentu neboli tzv. „kontroly sama sebe“, která se zabývá především efektivností systému vnitřní kontroly společnosti,
- **„Certifikovaný auditor ve finančních službách“** (The Certified Financial Services Auditor – dále jen „CFSA“), titul CFSA se hodí interním auditorům, kteří působí v oboru bankovníctví, pojišťovnictví nebo jiných finančních službách,

⁴² Bližší informace o certifikaci účetních v České republice čtenář nalezne na webové stránce Institutu certifikace účetních, a. s., tj. <http://www.icu-praha.cz/certifikace/certifikace-ucetni-profese-v-cr>.

⁴³ Informace o profesní certifikaci čerpány z: ČIIA. *Příručka pro kandidáty* [online]. 2014, 25 s. [cit. 2014-04-11]. Dostupné z: http://www.interniaudit.cz/download/certifikace/Prirucka_2014.pdf.

- „*Certifikovaný profesionál v auditování veřejného sektoru*“ (The Certified Government Auditing Professional – dále jen „CGAP“), CGAP je vhodný pro interní auditory veřejného sektoru,
- „*Certifikovaný auditor v risk managementu*“ (The Certified in Risk Management Assurance – dále jen „CRMA“), certifikát CRMA zvýší kvalifikaci interních auditorů, kteří se specializují na oblasti risk managementu, systému optimální správy a řízení společnosti nebo kontroly kvality.

Aby interní auditor mohl získat titul CIA, musí:

- mít **minimálně** vysokoškolské vzdělání **na bakalářské úrovni** nebo jeho ekvivalent v rámci akreditované vzdělávací instituce (dokládá se vysokoškolským diplomem),
- vykonat alespoň **dvouletou praxi** v oblasti interního auditu nebo její ekvivalent, ekvivalentem může být i praxe v externím auditu, pokud uchazeč získal vysokoškolské vzdělání **na magisterské úrovni** nebo má praxi v příbuzné sféře (účetnictví, finance nebo právo), je mu umožněno absolvovat k získání certifikace pouze roční praxi.

Všichni kandidáti certifikačního procesu musí vyjádřit **souhlas s Etickým kodexem IIA**. Vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského programu nebo jeho ekvivalent je povinným požadavkem pro kandidáty na získání všech typů certifikace. Délka a zaměření praxe se liší podle konkrétního zaměření dané certifikace. Dalším předpokladem k získání některého z popsaných profesních titulů je absolvování **písemné zkoušky** (předchází jí písemná žádost o její vykonání a registrace k testování). K písemné zkoušce je připuštěn kandidát, který doloží požadovanou úroveň dosaženého vzdělání. Osvědčení o vykonané praxi (a vůbec její samotné vykonání) může dodat i později, avšak diplom o zdárném absolvování certifikace mu bude vydán až po jeho doložení. Souhlas s pravidly Etického kodexu IIA je nutné předložit před absolvováním písemné zkoušky. Celý certifikační proces musí uchazeč dokončit nejpozději do 4 let.

Písemná zkouška se v rámci všech typů certifikace vždy koná pomocí počítačů v některé pobočce specializovaných testovacích center Person VUE, která jsou k této činnosti speciálně pověřena IIA. Každý test je tvořen určitým počtem testovacích otázek, u kterých je umožněn výběr z předepsaných možností. Úspěšnost se hodnotí podle obtížnosti počítačem vygenerovaných otázek. Minimum správně zodpovězených otázek se tedy v každém testu liší, a proto IIA zavedla reportovací stupnici v rozmezí 250 až 750 bodů, kdy zisk alespoň 600 bodů znamená úspěšné absolvování testu. Kandidáti si mohou vybrat, v jakém jazyce budou písemný test skládat (v České republice je to tedy nejčastěji český jazyk, popř. anglický jazyk).

Pro získání titulu CIA je nutné zdárně absolvovat 3 části testování (3 písemné testy). První test se zaměřuje na ověření vědomostí kandidáta o **základech interního auditu**, tj. o profesních standardech, základech vnitřní kontroly a nástrojích a postupech při výkonu interního auditu. Druhá zkouška se věnuje **praxi/realizaci interního auditu** a obsahuje otázky, které se týkají řízení útvaru interního auditu, postupů pro jednotlivé zakázky a rizik podvodů. Třetí písemný test se zabývá kandidátovými **znalostmi o interním auditu**, prověřuje jeho znalosti o corporate governance, řízení podnikatelských rizik, soft skills, informačních technologiích, finančním řízení apod.

Ostatní typy certifikací mají své vlastní speciální zkoušky, které se skládají pouze z jednoho písemného testu. Tento test se však týká několika specializovaných oblastí podle zaměření dané certifikace. Zkouška pro kandidáty na získání titulu CRMA je rozdělena na dvě části, přičemž první část je shodná s prvním testem k získání CIA, druhou část tvoří samotná zkouška CRMA. Pokud chce kandidát získat obě z těchto certifikací, může využít systému uznávání a nemusí test o základech interního auditu vykonávat dvakrát.

K tomu, aby kandidát úspěšně složil písemné zkoušky profesní certifikace, musí podstoupit pečlivou a důkladnou přípravu. V rámci této přípravy může využít přípravných kurzů ke zkoušce CIA, které organizuje ČIIA. Od roku 2013 ČIIA provozuje i tzv. webináře, pomocí nichž může osoba z pohodlí domova sledovat právě probíhající online odborné semináře a současně může online pokládat případné dotazy. Je možné webináře shlédnout i ve videoarchivu nebo si je zakoupit na DVD nosičích. Webináře značně snižují finanční a časovou náročnost vzdělávání. Tuto vzdělávací novinku ČIIA používá především k **průběžnému profesnímu vzdělávání** certifikovaných interních auditorů, které požadují pravidla IIA. Tímto profesním vzděláváním interní auditori aktualizují své znalosti a učí se novým pracovním postupům a trendům. Pro CIA je minimální roční hranice tohoto vzdělávání stanovena na 40 hodin, resp. 20 hodin, pokud daná osoba ve sledované době nepraktikuje interní auditorskou činnost. U ostatních typů certifikace je tato hranice určena minimální hodnotou 20 hodin pro praktikující interní auditory a 10 hodin profesního vzdělávání ročně musí vykázat nepraktikující interní auditori.

Jak již bylo v předešlém textu zdůrazněno, všichni certifikovaní interní auditori musí souhlasit s **Etickým kodexem IIA** a jednat podle jeho zásad a principů. Musí též dodržovat pravidla **Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu**, resp. profesní standardy interního auditu a musí také respektovat běžné morální a profesní hodnoty.

Etický kodex IIA je rozdělen do dvou částí. První část definuje **základní etické zásady**, které jsou pro profesi interního auditora důležité. V druhé části jsou podrobněji rozebrána **pravidla**

jednání, která se vztahují k základním etickým zásadám a podle kterých se má interní auditor při výkonu své činnosti řídit.⁴⁴

Pravidla Etického kodexu IIA jsou závazná nejenom pro certifikované interní auditory, ale i pro ostatní členy IIA nebo jeho národních institutů, tedy i ČIIA. Pro certifikované interní auditory není členství v ČIIA povinné. Dobrovolně se naopak členy ČIIA mohou stát fyzické a právnické osoby, které se chtějí podílet na rozvoji interního auditu a na zkvalitňování jeho služeb. Řádnými členy jsou však pouze osoby, které vykonávají profesi interního auditora. Přidruženými členy se mohou stát osoby vykonávající činnost v rámci příbuzných profesí nebo působících v široké akademické obci (např. externí auditoři, účetní, daňoví poradci aj.).

3.3.2 Pracovní náplň interních auditorů

Podle Dvořáčka práce interních auditorů obecně probíhá podle přirozené návaznosti následujících činností:

- **porozumění auditovanému subjektu**, resp. v praxi interního auditu je auditovaný již spíše označován jako „klient“,
- stanovení reálného **cíle auditu**,
- specifikace **vhodného důkazního materiálu**,
- určení **vhodných technik auditu**,
- **realizace auditu**, **shromáždování** auditorských **dokladů** a jejich důkladná **analýza**,
- **zhodnocení** zjištěných **výsledků** a **definování závěrů**, které z vykonaného auditu vyplývají,
- vypracování **auditorské zprávy** a její **prezentace** vrcholovému managementu,
- **postaudit**, tj. přezkoumání, zdali v auditorské zprávě navržená a následně realizovaná řešení problematických oblastí podniku jsou v praxi efektivní a pro podnik žádoucí.⁴⁵

Jak lze z uvedeného seznamu auditorských činností vyčíst, základní pracovní postupy interních auditorů se extrémně neliší od logické posloupnosti práce externích auditorů. Při podrobnější analýze však na světlo vycházejí relativní rozdílnosti pracovní náplně externích a interních auditorů. Obě profese kladou zásadní důraz na pečlivou přípravu a plánování auditu. Samotný výkon auditu se poté odlišuje podle konkrétního zaměření a stanovených cílů daného auditu.

⁴⁴ Více k vybraným etickým zásadám a pravidlům jednání podle Etického kodexu IIA v podkapitole 4.3, která se zabývá profesní odpovědností interních auditorů.

⁴⁵ Jiří Dvořáček, *Audit podniku a jeho operací* (Praha: C. H. Beck, 2005), str. 70, ISBN 80-7179-809-6.

Podstatný rozdíl spočívá až v závěrečné etapě auditu, kdy auditorská zpráva externích auditorů má na rozdíl od auditorů interních zákonem předepsanou obsahovou náplň. V rámci externího auditu také není prováděn postaudit, jelikož statutární auditor se výkonem své činnosti primárně nezaměřuje na zvyšování přidané hodnoty podniku a na zdokonalování podnikových procesů.

Na úplném začátku auditního procesu se auditor seznamuje se **základní charakteristikou** dané organizace, resp. zabývá se podnikovou historií, politikou, misí, vizí, organizační strukturou, a také se zajímá o aplikované metody řízení, používané technologie, informační systémy apod. Časové rozpětí této fáze interního auditu je různé. Pokud je interní auditor řádným zaměstnancem dané organizace, očekává se, že tyto informace zná, důkladně se s nimi seznámil na začátku svého pracovního poměru a případně tyto znalosti aktualizuje o nastalé změny. Pokud jsou auditorské služby outsourcovány, trvá tato etapa v řádu dní, max. jeden měsíc, pokud se k tomuto využívá metody *due dilligence*⁴⁶. Následně se interní auditor snaží identifikovat problematické oblasti v organizaci, kvantifikovat s nimi související rizika a definovat jejich příčiny. Cílem interního auditu je zejména zajištění co nejefektivnějšího chodu podnikových procesů a politik. Interní auditoři tedy musejí být schopni vrcholovému managementu sdělit relevantní informace o zjištěném problému, resp. problémech podniku a tyto informace musejí důkladně zanalyzovat a následně vyhodnotit, aby mohli vedení poskytnout co nejlepší návrhy ke zlepšení krizové situace a doporučit různé varianty preventivních opatření. Pro správný přístup k tomuto cíli se v interním auditu často používá tzv. **analýza 6E**⁴⁷.

Aby byl interní audit vykonán správně a hlavně efektivně, musí se jeho realizace vždy **pečlivě naplánovat** (sestavit tzv. program auditu). Plánuje se jak v dlouhodobém, tak krátkodobém horizontu. Interní auditoři sestavují plány své auditorské činnosti na strategické úrovni na období 3 až 5 let, dále taktické plány na období jednoho roku a plány operativní, které se většinou týkají jednotlivých čtvrtletí. Tyto plány musejí být vždy flexibilní a sestavované klouzavým způsobem, kdy po určitém čase se všechny průběžně aktualizují. Při plánování je potřeba v určité míře počítat (v rámci omezené časové a personální kapacity) i s nepravidelnými ad hoc pracovními úkoly, které může operativně stanovit interním auditorům vrcholový management podniku a které jsou pro management často prioritní. Interní auditor musí být dále schopný určit a poté i získat dostatek relevantního důkazního materiálu, který je požadován pro splnění cíle auditu. V návaznosti na to rozhodne o použití vhodných auditorských postupů, resp.

⁴⁶ Due dilligence představuje hloubkový komplexní audit, jehož výstupy umožňují důkladně poznat danou společnost. Nejčastěji se využívá při prodeji podniku, akvizicích a fúzích.

⁴⁷ Economy (hospodárnost), Efficiency (účinnost), Effectiveness (efektivnost), Equity (spravedlnost), Environment (prostředí), Ethics (etika) - více viz Dvořáček, *Audit podniku a jeho operací*, str. 71-72.

technik. Jelikož je pracovní náplň interních auditorů značně rozmanitá, existuje mnoho auditorských technik, které se mohou při výkonu interního auditu použít.

Mezi **auditorské techniky**, které se hojně při obecném výkonu interního auditu využívají, patří⁴⁸:

- fyzické zkoumání,
- testování dokumentace a výběr testovacích vzorků,
- vedení interview (rozhovoru),
- prosté pozorování,
- flow charting, tj. tvorba vývojových diagramů,
- sestavování dotazníků,
- provádění průzkumů,
- porovnávání, učení se od těch nejlepších (benchmarking),
- analyzování, počítání a modelování,
- používání různých statistických metod,
- kritické myšlení, analytické postupy atd.

Pokud auditor použije vhodné metody a postupy při řízených rozhovorech a dotazníkových šetřeních, může získat velmi hodnotné informace, které jsou potřebné pro jeho výsledné hodnocení konkrétní auditované situace. Rozhovory se zaměstnanci a dalšími zainteresovanými osobami umožňují interním auditorům získat potřebná data, která nejsou jiným způsobem zjištělná. Případně pokud auditor není zaměstnancem firmy, je jeho cílem rozhovorem získat maximum informací o auditované firmě. Aby však řízené rozhovory byly vyhodnoceny jako úspěšné, musí být při nich dodrženy základní **zásady dobré komunikace**. Interní auditoři by měli být dobrými řečníky a schopnými vyjednávači, ale zároveň i pozornými posluchači. K dobré komunikaci určitě patří vhodné chování a v první řadě by si interní auditor měl vytvořit dobrý vztah s klientem (tzv. rapport). Před samotným vedením rozhovoru je důležitá řádná příprava auditora, která spočívá hlavně v přípravě potřebných otázek. Auditor by měl vynechat zavádějící otázky, otázky, na které daná osoba nemůže znát odpověď, a také dotazy na soukromí tázaného. Příliš se nedoporučují ani otázky, na které je pouze jednoslovná odpověď ano či ne,

⁴⁸ Inspirováno: Dvořáček, *Audit podniku a jeho operací*, str. 73-75 a Dvořáček, *Interní audit a kontrola*, str. 117-119.

jelikož se auditor snaží získat co nejpodrobnější informace. Je vhodné při rozhovoru vyjádřit své empatie, naproti tomu sympatie vůči tázanému by kvůli nutnému dodržení objektivity auditor vyjadřovat neměl. Samozřejmostí je zvolení správného času a vhodného místa pro rozhovor. Obecně se nedoporučuje doba oběda, konec pracovní doby nebo páteční odpoledne, tedy naplánování rozhovoru v čase, ve kterém by tázaný mohl rozhovor záměrně zkracovat. Interview by mělo být vhodně a také včas zahájeno (krátké představení auditora a sdělení tázanému, čeho se interview bude týkat), v jeho průběhu si auditor píše pouze bodové poznámky, jelikož používání diktafonu často vzbuzuje nedůvěru. Dále by měl při rozhovoru auditor dodržovat taktní chování, věnovat svou pozornost i neverbální komunikaci, udržovat oční kontakt s dotazovaným a nepoužívat příliš technické rozpravy.

Celý proces interního auditu musí být důkladně zdokumentován. Ke každému auditu tedy auditor vede tzv. **auditorský spis**. Součástí auditorského spisu jsou všechny pracovní materiály, které auditor v průběhu auditu nashromáždí, často jsou to i záznamy a údaje z minulých auditů vztahující se k určitému tématu. Dokumentace interního auditu by měla být jasná, relativně stručná a každý dokument by měl být řádně označen evidenčním číslem (vhodná je i společností standardizovaná hlavička dokumentů). Existují různé softwarové podpory interního auditu, které auditorům usnadňují jejich práci, může to být například již zmiňovaný software IDEA. Materiály obsažené v auditorském spisu jsou podkladem k **vypracování auditorské zprávy**, ve které interní auditor informuje vrcholový management o zjištěných skutečnostech, ujišťuje o věrohodnosti dosažených výsledků a doporučuje možná zlepšení. Všeobecně jsou požadavky na obsahové vymezení zpráv interních auditorů upraveny v odstavcích 2400 až 2450 Mezinárodních standardů pro profesní praxi interního auditu, které se týkají předávání výsledků z auditorských zakázek. Důraz je kladen zejména na spolehlivost, účelnost a relevantnost informací, a také na samotnou kvalitu vypracování zprávy. Zpráva interního auditora by měla být objektivní, relativně stručná (v praxi v délce přibližně 10 stran), vzorně upravená, přehledná, přesná, napsaná v souladu s gramatickými pravidly a stylisticky správná. Všechny uvedené výsledky musejí být podloženy patřičnými auditorskými důkazy. Auditorská zpráva v podstatě vždy obsahuje popis výchozí situace, v průběhu auditu zjištěné skutečnosti a nashromážděné informace, dále jejich analýzu a hodnocení, přičemž následují doporučení vhodných opatření a závěry, které z auditu vyplývají. Zpráva interních auditorů naopak **neobsahuje auditorský výrok**, jako je tomu u zprávy externích auditorů. Interní auditoři musejí být schopni po vypracování zprávy prezentovat její obsah vrcholovému managementu společnosti, který se podle dalších skutečností (rozpočtové omezení, kapacita zdrojů apod.) rozhoduje, zdali bude doporučení auditorů respektovat a ve firmě realizovat. Je

důležité si uvědomit rozdíl v přístupu k psaní auditorské zprávy a na opačné straně k jejímu **prezentování**, které se neobejde bez použití vhodných komunikačních a prezentačních dovedností (tzv. soft skills) interního auditora. Presentace zprávy je naprosto opačná od její vlastní faktické posloupnosti (zjištěná data, výpočty a analýzy, doporučení, závěry). Vedoucí pracovníky zajímají především závěry a doporučení auditu a až po jejich vysvětlení následuje prezentace provedených analýz, výpočtů a zjištěných dat.

3.3.3 Statistické údaje

Jak bylo uvedeno, na rozdíl od statutárních auditorů, **není** pro certifikované interní auditory **povinné členství v ČIIA**. Z důvodu neexistence zákonné úpravy není pro ČIIA povinné ani vést veřejný seznam certifikovaných interních auditorů. Nově však od roku 2014 ČIIA na svých webových stránkách zveřejňuje jmenný seznam certifikovaných interních auditorů, kteří však s tímto zveřejněním vyjádřili svůj písemný souhlas. Počty nově certifikovaných osob v předešlých pěti letech znázorňuje následující tabulka 5, která je efektivně rozdělena na certifikaci CIA a ostatní druhy certifikace. V roce 2008 se přecházelo na počítačový systém testování a podle informací z ČIIA byl tedy počet nově certifikovaných osob v tomto roce nulový. Z tabulky je zřejmé, že poslední dobou v České republice stoupá zájem o certifikaci interních auditorů. Ve všech sledovaných letech silně převažuje typ CIA a i do budoucna se počítá s jeho upřednostňováním oproti ostatním certifikacím.

Tabulka 5: Počty nově certifikovaných osob v daném roce

Rok	CIA	Ostatní certifikace
2009	12	0
2010	15	1
2011	9	2
2012	17	3
2013	22	6

Zdroj: Petra Škvorová – ČIIA, emailová zpráva adresovaná autorce, 3. 3. 2014.

Celkový počet certifikovaných k 31. 12. 2013 byl v rámci ČIIA 290 osob, přičemž 270 osob vlastnilo certifikaci typu CIA a zbylých 20 osob některou z ostatních možných certifikací (někteří interní auditori vlastní více typů certifikací).

3.4 Interní audit a podvod

Interní auditoři **nejdou primárně experty** na odhalování a vyšetřování podvodů, avšak měli by mít alespoň základní dovednosti, se kterými budou schopni možné podvody identifikovat a v budoucnosti zabránit jejich vzniku a případnému opakování. Tuto preventivní činnost provádějí především kontrolou efektivnosti vnitřního kontrolního systému společnosti a zaváděním různých bezpečnostních a ochranných opatření. V případě, že interní auditor identifikuje ve společnosti přítomnost podvodného jednání, je jeho povinností tuto skutečnost neprodleně sdělit příslušným osobám, které za její řešení nesou ve společnosti odpovědnost.

3.4.1 Základní charakteristika

V první řadě je potřeba nezaměňovat podvody s chybami. Podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 240 – *Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky* se podvodem rozumí: „úmyslný trestný čin, jehož se dopustí jedna nebo více osob z řad vedení, zaměstnanců, osob pověřených řízením nebo třetích stran a který má formu klamu za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.“ Pro **podvod** je tedy charakteristické **úmyslné klamavé jednání**. Naproti tomu při **pochybení** se jedná o **neúmyslný omyl**, popř. přehlédnutí nebo opomenutí nějaké skutečnosti. Problematika podvodů spadá primárně pod vrcholový management, který má hlavní odpovědnost za s touto problematikou přímo související vnitřní kontrolní systém společnosti.

Interní auditor podle Dvořáčka a Kafky ohrožuje svoje profesionální jednání, a také se vystavuje riziku soudního obvinění, pokud se zúčastní vyšetřování podvodu. Tato hypotéza vychází z těchto možných příčin:

- **vyjádření pomluvy** – nepravdivé či nedostatečně odůvodněné auditorovo sdělení způsobí dané osobě (řadovému zaměstnanci, vrcholovému manažerovi, třetí straně apod.) nespravedlivou újmu,
- **způsobení křivdy** – osobě obviněné auditorem může být udělen trest (např. výpověď, snížení mzdy, povinnost náhrady materiální škody atd.), i když k tomuto obvinění nebyl právní důvod,
- **upuštění od stíhání** – osoba, která podvod skutečně spáchala, se může dohodnout se zaměstnavatelem na určité náhradě vzniklé škody a daný trestný čin nebude nahlášen příslušným orgánům trestního řízení, avšak i neoznámení trestného činu (tyto trestné činy jsou přesně vyjmenované v § 368 trestního zákoníku) je trestným činem a auditor se tímto sám vystavuje trestní odpovědnosti.⁴⁹

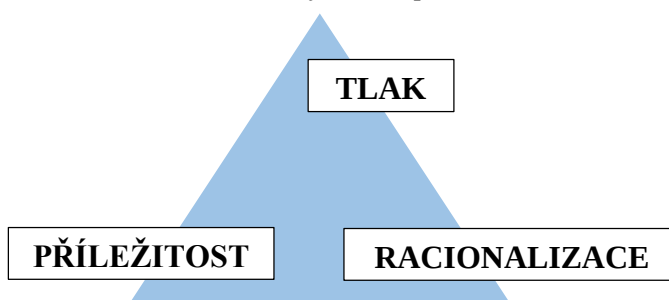
⁴⁹ Dvořáček a Kafka, *Interní audit v praxi*, str. 118.

Donald Cressey v rámci svého výzkumu naformuloval tzv. **trojúhelník podvodu** (the fraud triangle), kterým se snaží vysvětlit, jaké faktory vedou podvodníky k jejich chování. Mezi tyto faktory řadí:

- **tlak** – neboli také motiv, důvod podvodného jednání,
- **příležitost** – možnost spáchání podvodu (tyto možnosti se interní auditoři snaží minimalizovat pomocí kontrol vnitřního kontrolního systému),
- **racionalizace** – odůvodnění podvodného jednání, resp. „ospravedlňování se“ ze strany samotného podvodníka (např. vysoké zisky společnosti oproti jeho nízkému platu).

Podle Cresseyho musí na danou osobu působit všechny tři uvedené faktory najednou, aby podvod spáchala. Někdy se k těmto faktorům ještě celkem přirozeně řadí „maskování - skrývání stop“⁵⁰. Trojúhelník podvodu znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 5: Trojúhelník podvodu



Zdroj: The Fraud Triangle. Association of Certified Fraud Examiners [online]. 2014 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>, vlastní úprava.

Dana Hermanson a David Wolfe definovali ještě jeden faktor, který působí na vznik podvodného jednání, a to **způsobilost** (vlastnosti a schopnosti dané osoby), a tím trojúhelník podvodu přeměnili přidáním dalšího „hrotu“ na tzv. **diamant podvodu**.

Interní auditoři se v rámci své profese mohou specializovat na výkon **forenzního auditu**, který se zaměřuje na odhalování a vyšetřování hospodářské kriminality. Forenzní činnost však mohou vykonávat i externí auditoři, popř. i osoby, které mají pro danou činnost dostatek odborných znalostí a praktických zkušeností a klient si je na provedení forenzního auditu speciálně najal, což není v praxi výjimečná situace. Hlavním cílem⁵¹ této činnosti je odhalení podvodníka, resp. pachatele, vyhodnocení vzniklých škod, a také případné změny vnitřního kontrolního systému a zavedení různých preventivních opatření. Z průběhu, hodnocení a závěrů forenzního auditu vychází expertní zpráva, kterou odpovědná osoba (interní auditor, externí auditor či jiná) předává svému klientovi. Interní auditoři mohou v rámci návrhu preventivních

⁵⁰ Podklady ke kurzu vedeným doc. Králíčkem na VŠE v Praze: 1FU457 – Vnější a vnitřní kontrola (ZS 2012/2013).

⁵¹ Tamtéž.

opatření ve firmě například doporučit zpřísnění výběru nových zaměstnanců, provádění nahodilých kontrol, změny vnitřního kontrolního systému, zavedení povinného etického kodexu firmy, pravidelné školení a workshopy zaměstnanců apod.

3.4.2 Praktické údaje z průzkumů

Společnost KPMG v roce 2013 provedla průzkum, který se zabýval typickými charakteristikami podvodníků⁵². Bylo analyzováno celkem 596 případů podvodného jednání zaměstnanců ze 78 zemí světa mezi obdobím let 2011 až 2013. **Typickým pachatelem zaměstnaneckých podvodů v České republice** je podle průzkumu KPMG 2013:

- **muž mezi 46 až 55 lety,**
- který „nepracuje“ sám a **má komplice** z řady příbuzných nebo přátel,
- je zaměstnán ve společnosti **méně než 6 let,**
- a **vykonává řídicí funkci.**

Češi se výsledky průzkumu z roku 2013 poměrně odchylují od zjištěného celosvětového trendu, podle něhož jsou podvodníci mladší muži ve věku mezi 36 až 45 lety a oproti českým podvodníkům jsou dlouhodobými zaměstnanci dané firmy, tj. většinou před spácháním podvodu pracují v dané společnosti déle než 6 let. Tato skutečnost značně podněcuje české interní auditory k tomu, aby prosazovali opravdu důkladná výběrová řízení v rámci nabírání nových zaměstnanců firmy.

Jak uvádí Jimmy Helm, partner KPMG zodpovědný za forenzní služby ve střední a východní Evropě, v drtivé většině případů jsou motivací k páchání podvodů různé finanční důvody, jednoduše peníze, a to jak v České republice, tak v celosvětovém měřítku. Nejčastěji dochází ke zneužívání svěřených (ne)finančních prostředků a k úmyslnému upravování účetních výkazů společnosti. Maroš Holodňák, ředitel forenzních služeb KPMG Česká republika, uvádí další výsledky studie, podle kterých k odhalení podvodů dochází pouhou náhodou v 26 % (v zahraničí pouze v 16 %), a dále ve 43 % anonymním oznámením, popř. tzv. whistleblowingem⁵³ (v zahraničí je to ve 34 %). Holodňák také upozorňuje na nedostatečná nápravná opatření proti podvodníkům, která se v českých společnostech uplatňují. Odhaleného pachatele zpravidla čeká pracovní výpověď, ale již není vždy aplikovaným zvykem vymáhat

⁵² *Global profiles of the fraudster* [online]. 2013[cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Press-releases/Documents/KPMG-Global-Profiles-of-the-Fraudster.pdf> (dále jen „**průzkum KPMG 2013**“).

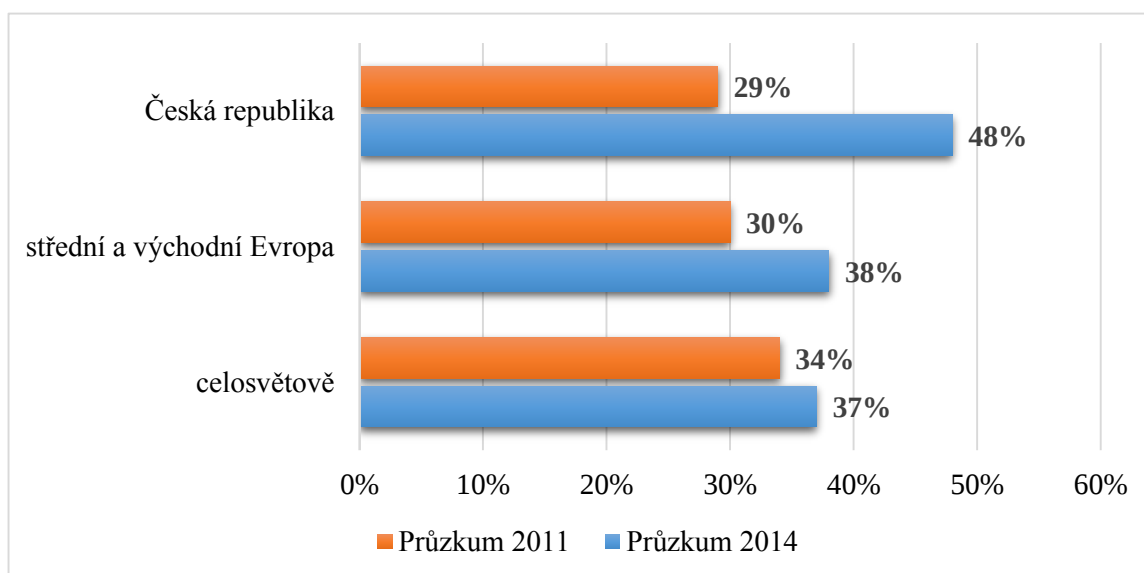
⁵³ Oznámení podvodného jednání příslušným orgánům. Toto oznámení učiní současný nebo i již bývalý zaměstnanec dané společnosti.

náhrady vzniklé škody. Holodňák vysvětluje tento stav hlavně nedůvěrou široké veřejnosti v rychlost a výkonnost českých soudů.⁵⁴

Společnost PricewaterhouseCoopers vydala v roce 2014 celosvětový průzkum⁵⁵, který se věnuje analýze hospodářské kriminality předchozích 2 let. Tohoto průzkumu se zúčastnilo celkem 5 128 dotazovaných z 99 zemí světa. Následující grafy prezentují některé z jeho zajímavých praktických zjištění.

Graf 1 znázorňuje v procentech počet společností, ve kterých se v daném období objevily známky hospodářské kriminality. Graf poskytuje přehledné porovnání s výsledky obdobného průzkumu společnosti PricewaterhouseCoopers z roku 2011 (analýza let 2010 a 2009). Lze vypožorovat, že Česká republika zaznamenala značný nárůst „obětí hospodářské kriminality“ oproti minulému zkoumanému období.

Graf 1: Společnosti – hospodářská kriminalita



Zdroj: průzkum PwC 2014, str. 9.

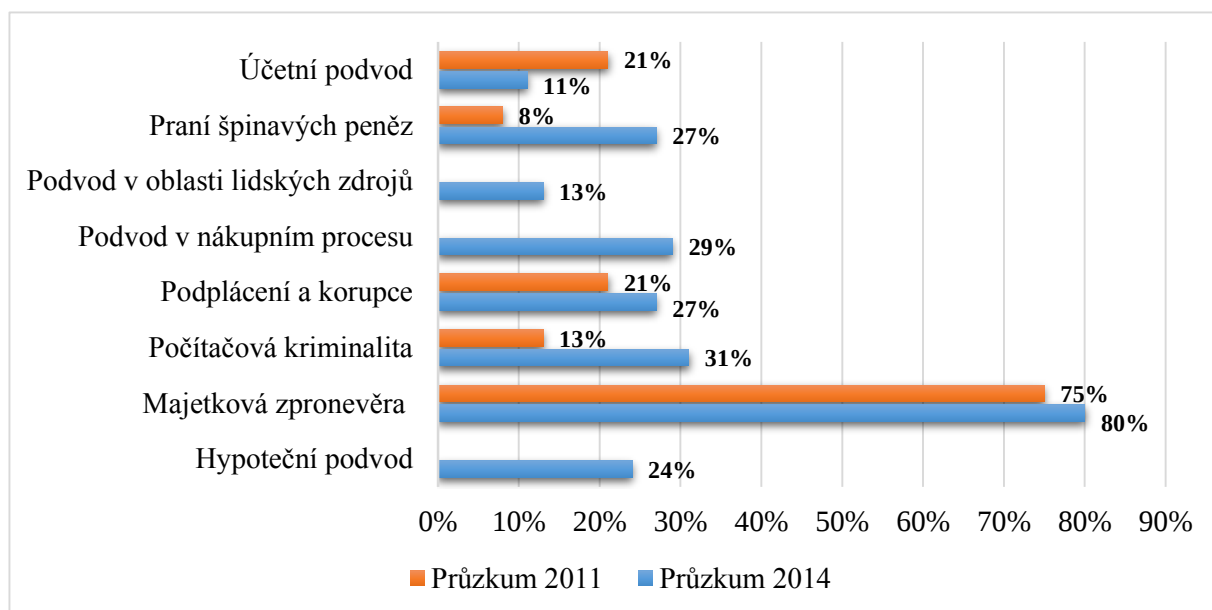
Následující graf se věnuje vymezení typů hospodářské kriminality v České republice. Oproti ostatním podvodným jednáním značně převažuje majetková zpronevěra. V průzkumu 2014 se nově objevují podvodná jednání v oblasti lidských zdrojů, podvody v nákupním procesu a hypoteční podvody. Obecně se dá konstatovat silící rozmanitost v přístupu podvodníků k hospodářské kriminalitě. Z grafu 2 dále vyplývá poměrně silný nárůst počítačové kriminality

⁵⁴ Podvodníkům se mezi „bílými límečky“ v Česku stále daří. KPMG Česká republika [online]. 11. 12. 2013 [cit. 2014-04-24]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/cz/cs/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/stranky/podvodnikum-se-mez-bilymi-limecky-v-cesku-stale-dari.aspx>.

⁵⁵ Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2014: Hospodářská kriminalita a její „evoluce“ [online]. 2014 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/global-economic-crime-survey-2014-cz.pdf> (dále jen „průzkum PwC 2014“).

a praní špinavých peněz. Na druhé straně bylo zjištěno méně účetních podvodů než v předcházejícím období.

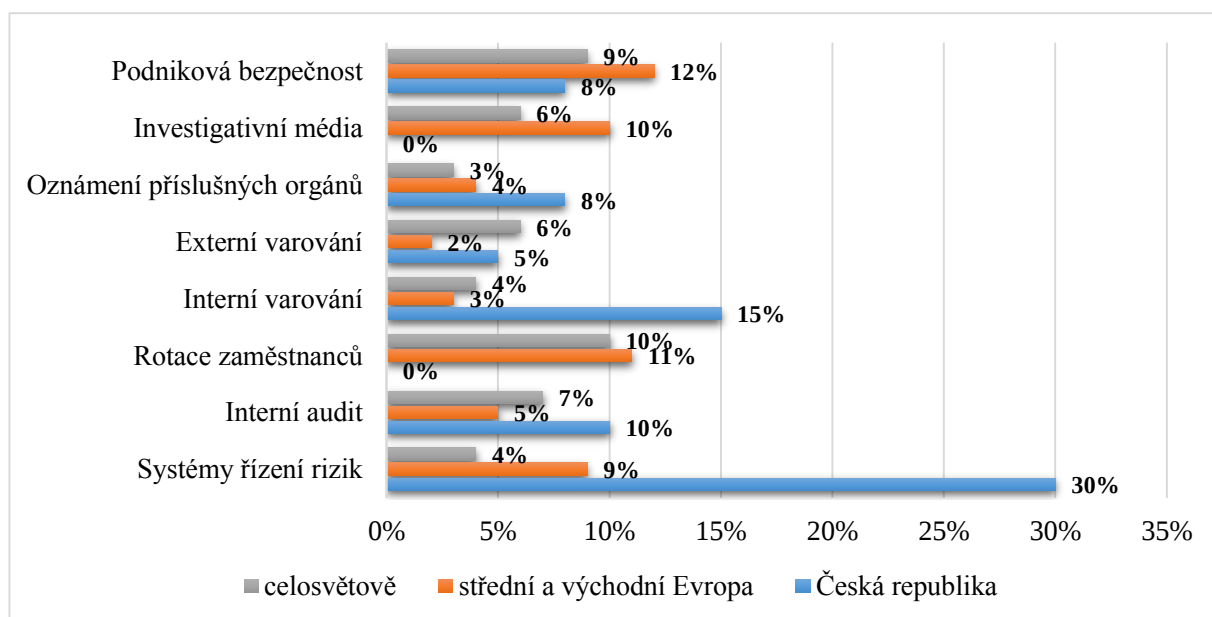
Graf 2: Typy hospodářské kriminality v ČR



Zdroj: průzkum PwC 2014, str. 9.

Graf 3 popisuje vybrané způsoby odhalení podvodu. Výsadní postavení v České republice zaujímá systém řízení rizik, interní varování a interní audit. To naznačuje, že české společnosti většinou nepodceňují možný vznik podvodného jednání v rámci zavedených preventivních opatření ve svém vnitřním kontrolním systému. Graf poskytuje porovnání i s přístupy uplatňovanými ve střední a východní Evropě a s celosvětovým průměrem. K dalším způsobům odhalení podvodu se řadí například datová analýza, anonymní informační linka, ale i náhodné odhalení.

Graf 3: Vybrané způsoby odhalení podvodu

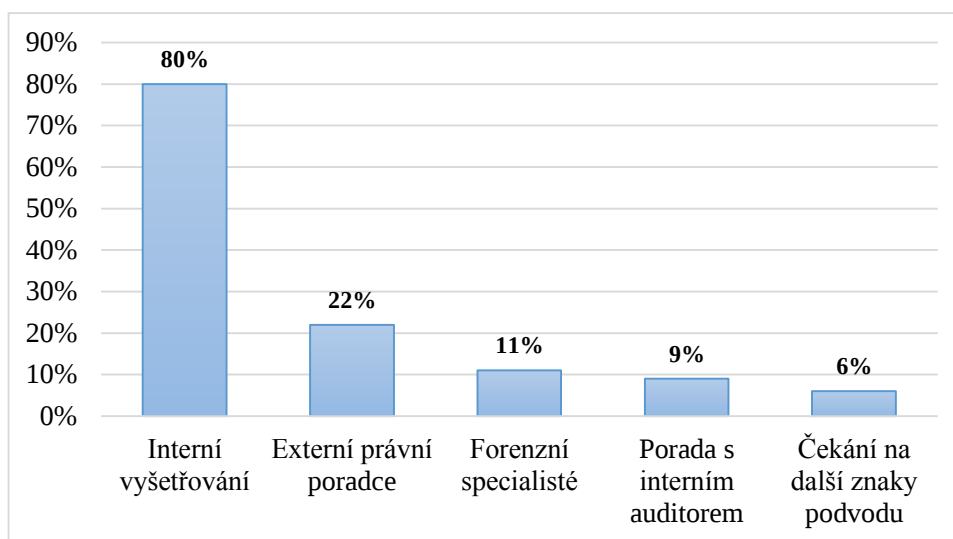


Zdroj: průzkum PwC 2014, str. 16.

Následující dva grafy znázorňují reakci společností na odhalení podvodu a používaná nápravná opatření vůči pachatelům podvodů (interních – vlastních zaměstnanců, ale i externích osob). Grafy se věnují dané situaci pouze v rámci České republiky.

První odezvou na zjištěný podvod bývá spuštění interního vyšetřování ve společnosti, často se současně využívá i služeb externích právních poradců. Podle průzkumu PwC 2014 se však na našem území využívá méně služeb forenzních specialistů oproti světovému přístupu (Česká republika vykazuje přibližně o 10 % méně takových případů, než je celosvětový průměr).

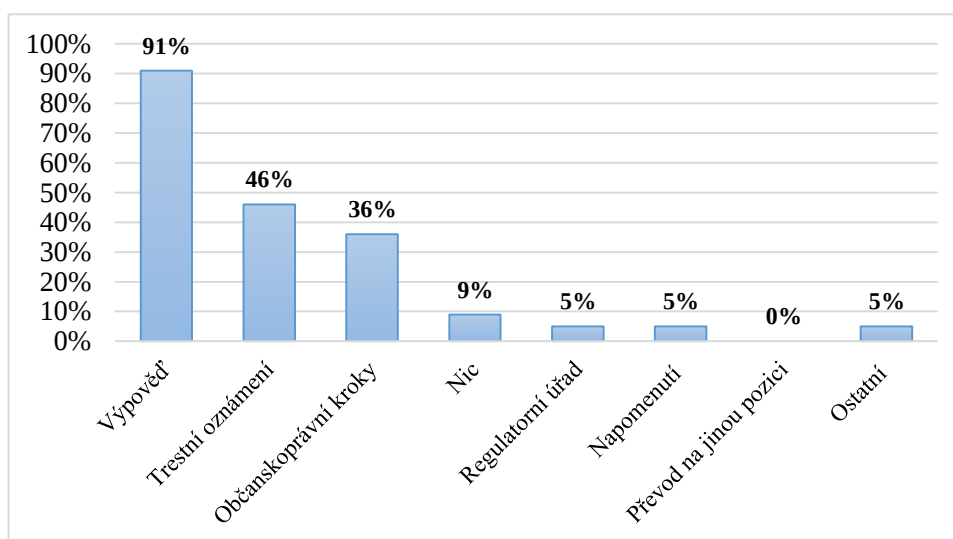
Graf 4: Reakce na odhalení podvodu



Zdroj: průzkum PwC 2014, str. 17.

Podle zobrazených informací v grafu 5 jsou interní pachatelé podvodů ve skoro všech případech ze společnosti propuštěni. Na externí pachatele se často podává trestní oznámení, popř. se jejich podvodné jednání řeší pomocí občanskoprávních sporů.

Graf 5: Nápravná opatření vůči pachatelům



Zdroj: průzkum PwC 2014, str. 18.

4 Profesní odpovědnost externích a interních auditorů

V teorii i praxi se rozlišuje několik různých typů odpovědnosti. K základním typům se řadí **právní, morální** nebo **etická** odpovědnost. Právní odpovědnost je spjata s porušením právní povinnosti dané osoby, resp. s povinností nést plnou odpovědnost za své chování, a také se schopností přijmout za toto chování příslušné potrestání (sankce). Prameny právní teorie stanovují dvě elementární formy právní odpovědnosti, a to následující:

- **subjektivní odpovědnost**, resp. odpovědnost za **zavinění** dané situace, příkladem může být subjektivní odpovědnost skladníka za jím způsobenou materiální škodu (je však nezbytně nutné skladníkovo zavinění jasně prokázat),
- **objektivní odpovědnost**, resp. odpovědnost za **výsledek**, příkladem může být objektivní odpovědnost externí účetní za chybné účetnictví organizace, i v případě, kdy chyby nebyly danou účetní přímo zaviněny.⁵⁶

Speciální kategorii tvoří tzv. **profesní odpovědnost**. Molín profesní odpovědnost trefně definuje jako odpovědnost, která se **týká určité profese**, k jejímuž výkonu je nutné vlastnit určitou **kvalifikaci**, načerpát **odborné znalosti** a získat **praktické zkušenosti**.⁵⁷ Zjednodušeně představuje odpovědnost za výkon činnosti reprezentanta daného kvalifikovaného povolání, tj. např. externího auditora, účetního, interního auditora, daňového poradce, ale i lékaře, notáře, advokáta a jiných. Tyto osoby si musí být přesně vědomy svých práv a povinností.

Je důležité si uvědomit, že u analyzovaných profesí externího a interního auditora nabírá profesní odpovědnost hned několika rovin. **Soukromoprávní odpovědnost** má auditor v rámci obchodního vztahu ke svému klientovi, kterému je povinen poskytovat profesionální péči a kvalitní služby. Statutární auditor si navíc musí být vědom i své odpovědnosti vůči veřejnosti, resp. vůči širokému spektru uživatelů účetních závěrek, kterému informace z jeho auditorské zprávy poskytují důležité podklady k rozhodování. Je potřeba brát v úvahu, že důvěra veřejnosti v danou profesi se snižuje úměrně se zvyšujícími se pochybeními jejích reprezentantů. **Veřejnoprávní odpovědnost** nese auditor za trestné činy (trestní odpovědnost) a teoreticky případné správní delikty, které svou činností způsobí. Speciální odpovědností je tzv. **disciplinární odpovědnost**, kterou mají auditoři vůči daným profesním komorám. V rámci svých kontrolních orgánů profesní komory zkoumají, zdali se svým chováním auditoři

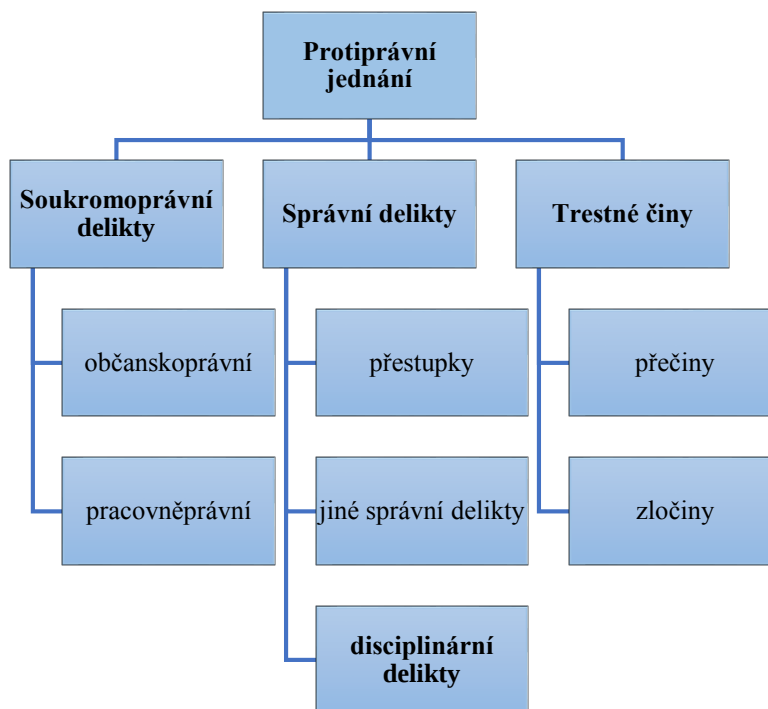
⁵⁶ Jan Molín, *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních* (Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011), str. 23-24, ISBN 978-80-7357-600-4.

⁵⁷ Tamtéž, str. 24-25.

nedopouštějí různých disciplinárních deliktů. Pokud takové jednání u auditora zaznamenají, udělí mu za toto chování spravedlivou sankci.

Následující schéma definuje jednotlivé **složky profesní odpovědnosti**, resp. se věnuje současnému rozčlenění protiprávního jednání (též právní odpovědnosti).

Obrázek 6: Složky profesní odpovědnosti



Zdroj: inspirováno: Molín, *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*, str. 25.

Do 1. ledna 2014 byla součástí soukromoprávních deliktů i tzv. obchodněprávní rovina profesní odpovědnosti, která přirozeně zanikla zrušením zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“). Podstatná ustanovení obchodního zákoníku byla zapracována do tzv. nového občanského zákoníku, tj. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), který nabyl účinnosti 1. ledna 2014⁵⁸. Obchodněprávní část profesní odpovědnosti je tedy nyní imaginárně obsažena v její občanskoprávní rovině. Jelikož statutární auditor z důvodu své povinné nezávislosti vůči auditovanému subjektu nemůže být zaměstnancem tohoto subjektu, nevzniká mezi ním a jeho klientem pracovněprávní vztah. Pracovněprávní vztah obvykle vzniká naopak mezi interním auditorem a jeho zaměstnavatelem, resp. klientem. Přestupky jsou založeny na ryze subjektivní odpovědnosti auditorů. Naproti tomu jiné správní delikty mohou zakládat i objektivní odpovědnost auditorů. Z pohledu externích a interních auditorů jsou disciplinární delikty plně v kompetenci daných profesních komor (v případě certifikovaných interních auditorů tedy v kompetenci ČIIA).

⁵⁸ Problematiku obchodních společností a družstev převzal a upravil z obchodního zákoníku od 1. 1. 2014 nový zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Disciplinární odpovědnost však vzniká i v rámci jiných právních vztahů jako je například disciplinární odpovědnost lékařů, profesionálních sportovců nebo advokátů. Poslední dobou došlo v českém trestním právu k poměrně podstatným změnám. Současně platný právní předpis trestního práva hmotného, tj. zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“), nabyl účinnosti dne 1. ledna 2010 (do té doby platil zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon). Trestní zákoník mimo jiné nově rozdělil trestné činy na přečiny a zločiny. Zásadnější je však změna českého trestního práva, která zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“), zavedla od 1. ledna 2012 trestní odpovědnost právnických osob, která do té doby v České republice neexistovala. Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob zcela nově upravuje (nejenom pro auditorské společnosti) *„podmínky trestní odpovědnosti právnických osob, tresty a ochranná opatření, které lze za spáchání stanovených trestných činů právnickým osobám uložit, a postup v řízení proti právnickým osobám“*⁵⁹. Trestní odpovědnost samozřejmě nesou i fyzické osoby, a to podle trestního zákoníku ty fyzické osoby, které již dovršily 15 let věku a netrpí žádnou duševní poruchou (tzn., že nejsou tzv. nepřičetné). Na rekodifikaci procesního trestního práva, kterou v České republice upravuje zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), se teprve čeká.

4.1 Trestní odpovědnost auditorů

Trestným činem se podle ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku rozumí *„protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně“*. V ustanovení § 13 odst. 2 trestního zákoníku je dále ustanoveno, že *„k trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti“*. V rámci definování jednotlivých trestných činů⁶⁰ poskytuje trestní zákoník i ustanovení o trestnosti pouhé přípravy daného činu. Přípravou trestného činu se podle ustanovení § 20 odst. 1 trestního zákoníku rozumí *„jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvláště závažného zločinu“*⁶¹, zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu (je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvláště závažného zločinu)“. Příprava je trestná podle trestní sazby, která je stanovena na zvláště závažný zločin,

⁵⁹ Ustanovení § 1 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob.

⁶⁰ Časová linka trestného činu začíná myšlenkou spáchat tento čin (tato myšlenka přitom není trestná), přes přípravu trestného činu, pokus o jeho spáchání a nakonec jeho samotné dokonání.

⁶¹ Podle § 14 odst. 3 trestního zákoníku ty úmyslné trestné činy, kterým trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní sazbou minimálně 10 let.

ke kterému směřovala (pokud trestní zákon nestanoví jinak).⁶² Trestný je podle ustanovení § 21 odst. 2 trestního zákoníku i pokus o vykonání trestného činu, a to podle trestní sazby, která je stanovena na dokonáný trestný čin. Podle ustanovení § 21 trestního zákoníku se pokusem trestného činu rozumí *„jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat (je pokusem trestného činu, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo)“*.

Trestní odpovědnost auditorů představuje poměrně složitou problematiku, a to především z důvodu relativní „mladosti“ auditorské profese na českém území. Kvůli určité podobnosti v rámci některých aspektů činnosti auditorů a znalců, lze primárně vycházet právě z trestní odpovědnosti znalců.⁶³

Z pohledu trestní odpovědnosti jsou obecně s profesemi externích a interních auditorů spojeny především tzv. hospodářské trestné činy, a to konkrétně:

- **zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění** podle § 254 trestního zákoníku,
- **vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy** podle § 259 trestního zákoníku.

Trestného činu „zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění“ se podle ustanovení § 254 odst. 1 trestního zákoníku dopustí ten, kdo:

- *„nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,*
- *v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje,*
- *takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,*
- *a tímto jednáním ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.“*

Tento trestný čin se trestá odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti. Jestliže trestný čin na cizím majetku dosáhl značné škody (tj. v minimální výši 500 000 Kč), je pachatel potrestán odnětím svobody v době trvání jednoho až pěti let nebo peněžitým trestem. Pokud pachatel způsobí zmiňovaným trestným činem na cizím majetku škodu velkého rozsahu (tj. v minimální výši 5 000 000 Kč), je potrestán odnětím svobody v době trvání dvou až osmi let⁶⁴.

⁶² Ustanovení § 20 odst. 2 trestního zákoníku.

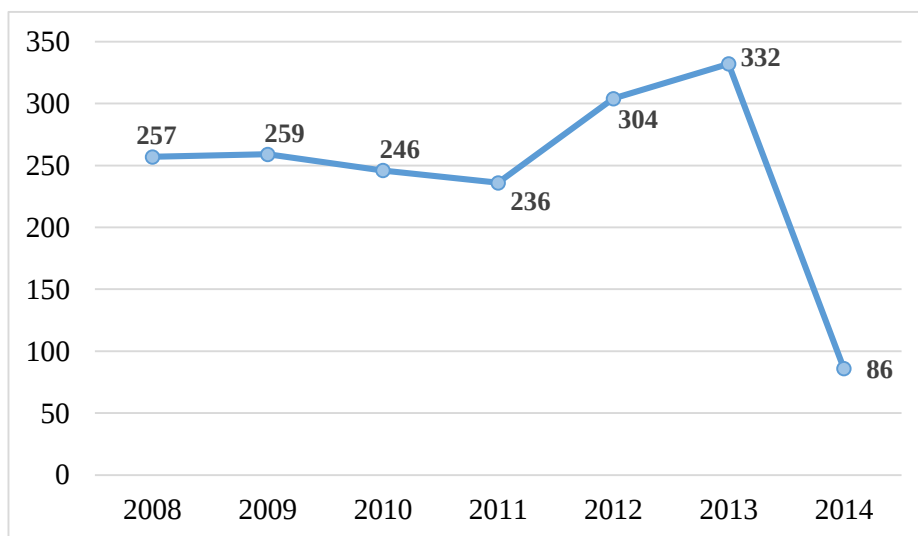
⁶³ Pavel Šámal, František Púry, Alexander Sotolář a Ivana Štenglová. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice* (Praha: C. H. Beck, 2001), str. 529, ISBN 80-7179-493-7.

⁶⁴ Ustanovení § 254 odst. 3 a 4 trestního zákoníku.

Stejně se podle ustanovení § 254 odst. 2 trestního zákoníku postupuje i u obdobného jednání (uvádění nepravdivých, hrubě zkreslených informací nebo zamlčení podstatných údajů) v rámci vztahu k obchodnímu rejstříku, nadačnímu rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek.

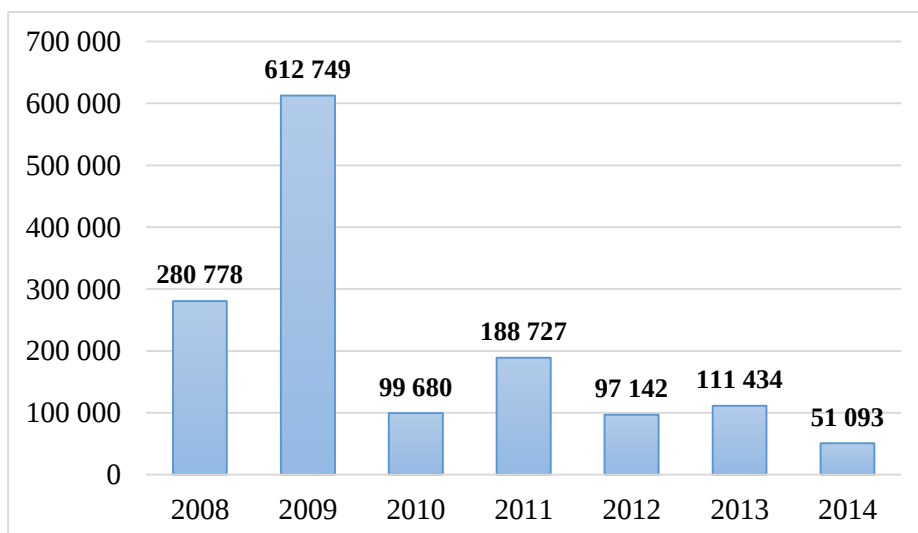
Následující graf znázorňuje počet zjištěných případů trestného činu „zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění“ v České republice v období let 2008 až 2014, přičemž ve statistice roku 2014 je zahrnuto pouze 1. čtvrtletí tohoto roku⁶⁵. Z grafu lze vypožorovat v posledních letech vzestupnou tendenci v počtu zjištěných případů daného trestného činu.

Graf 6: Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (počet případů)



Zdroj: *Statistické přehledy kriminality za roky 2008 až 2014* [online]. 2008 až 2014 [cit. 2014-04-28]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>.

Graf 7: Škoda způsobená zkreslováním údajů o stavu hospodaření a jmění



Zdroj: *Statistické přehledy kriminality za roky 2008 až 2014* [online]. 2008 až 2014 [cit. 2014-04-28]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>.

⁶⁵ Statistika roku **2014** všech grafů uvedených v podkapitole 4.1 zahrnuje **pouze 1. čtvrtletí tohoto roku**.

Graf 7 (na str. 55) znázorňuje vývoj výše škody (v tis. Kč), která byla způsobená zkreslováním údajů o stavu hospodaření a jmění v České republice v letech 2008 až 2014.

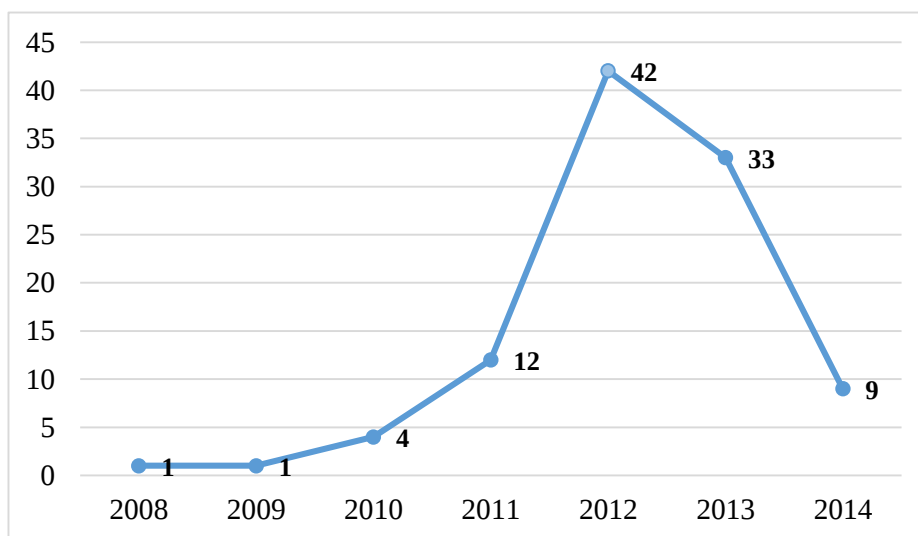
Trestný čin „vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy“ je v § 259 trestního zákoníku přesně definován pro případ vystavení **nepravdivé auditorské zprávy** (dále také pro situaci vystavení nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech – především jménem banky, popř. jiné osoby oprávněné k výkonu finanční činnosti). Pachatel tohoto trestného činu může být potrestán odnětím svobody v době trvání až dvou let nebo zákazem činnosti.

Použití výrazu „nepravdivé potvrzení a zpráva“ se považuje za poměrně nevhodné, jelikož pod nepravdivým potvrzením si lze představit jak dokument, ve kterém jsou uvedeny nepravdivé informace, které neodpovídají skutečnosti, kterou mají potvrzovat, tak na druhé straně i dokument, ve kterém jsou uvedeny hrubě zkreslené informace, které v podstatných a důležitých aspektech neodpovídají potvrzované skutečnosti.⁶⁶

Je také diskutabilní, kdy se může prokazatelně prohlásit, že auditor vystavil úmyslně nepravdivou auditorskou zprávu (složitě prokázání trestnosti z pohledu auditorských zpráv). Za vhodné důkazní materiály se v případném trestném řízení považují různé znalecké posudky od odborníků z oblasti financí, ekonomiky nebo účetnictví.⁶⁷

Graf 8 znázorňuje počet zjištěných případů trestného činu „vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy“ v České republice v období let 2008 až 2014. V posledních dvou letech (roky 2012 a 2013) byl zaznamenán značný nárůst tohoto trestného činu.

Graf 8: Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy



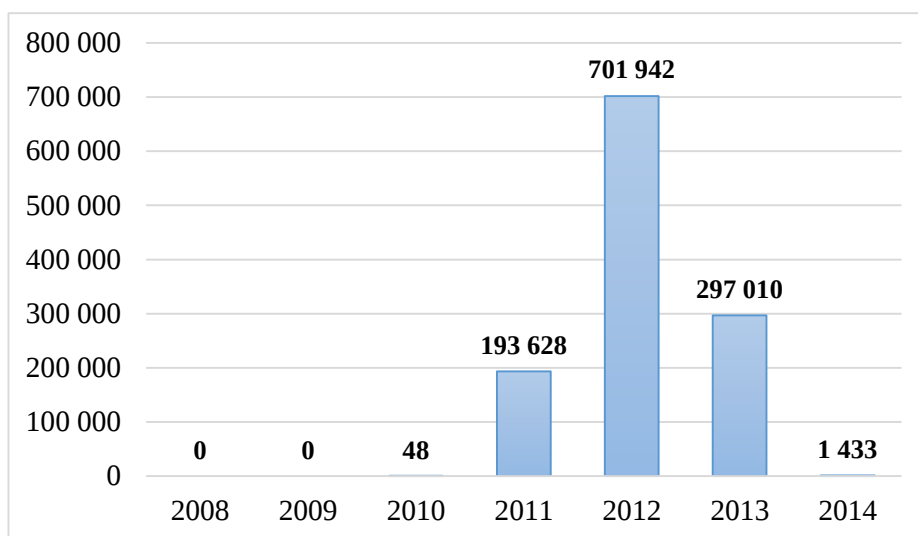
Zdroj: *Statistické přehledy kriminality za roky 2008 až 2014* [online]. 2008 až 2014 [cit. 2014-04-28]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>.

⁶⁶ Šámal, Púry, Sotolář a Štenglová, *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*, str. 537.

⁶⁷ Molín, *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*, str. 68-69.

Následující graf znázorňuje vývoj výše škody (v tis. Kč), která byla způsobena vystavením nepravdivého potvrzení a zprávy v České republice v letech 2008 až 2014.

Graf 9: Škoda způsobená vystavením nepravdivého potvrzení a zprávy



Zdroj: *Statistické přehledy kriminality za roky 2008 až 2014* [online]. 2008 až 2014 [cit. 2014-04-28].

Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>.

V rámci trestní odpovědnosti se mimo popsané trestné činy může auditor potýkat ještě například s trestnými činy „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ podle § 240 trestního zákoníku a „neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby“ podle § 241 trestního zákoníku.

Hlava III trestního zákoníku (§ 28 až 32) definuje okolnosti, které vylučují protiprávnost činu. K těmto okolnostem se řadí situace krajní nouze, nutné obrany, svolení poškozeného, přípustného rizika a oprávněného použití zbraně.

Trestní odpovědnost za způsobený trestný čin zcela zaniká uplynutím promlčecí doby, kterou podrobně popisuje § 34 trestního zákoníku. Trestní odpovědnost za určitý trestný čin zanikne uplynutím promlčecí doby⁶⁸:

- 20 let (jedná se o trestné činy, kterým trestní zákon umožňuje uložit výjimečné tresty nebo trestné činy, které byly spáchané při vypracování nebo schvalování privatizačního projektu),
- 15 let (jedná se o trestné činy, u kterých je hranice trestní sazby odnětí svobody stanovena na min. 10 let),
- 10 let (jedná se o trestné činy, u kterých je hranice trestní sazby odnětí svobody stanovena na min. 5 let), do této kategorie spadá trestný čin „zkreslování údajů o stavu

⁶⁸ Viz ustanovení § 34 odst. 1 trestního zákoníku.

hospodaření a jmění“, pokud škoda způsobená tímto jednáním dosáhla značného nebo velkého rozsahu,

- 5 let (jedná se o trestné činy, u kterých je hranice trestní sazby odnětí svobody stanovena na min. 3 roky),
- 3 roky u jiných trestných činů, do této kategorie spadají tedy trestné činy „vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy“ a „zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění“.

Trestní odpovědnost může zaniknout také vyjádřením tzv. účinné lítosti, kterou popisuje ustanovení § 33 trestního zákoníku. Použití účinné lítosti je trestním zákoníkem umožněno pouze v případě přesně stanovených trestných činů. Do těchto trestním zákoníkem určených trestných činů patří z výše zmiňovaných pouze trestný čin „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ podle § 240 trestního zákoníku. Pachatel musí při vyjádření účinné lítosti dokázat, že škodlivému následku daného trestného činu zamezil, popř. jej napravit, anebo pokud učinil o trestném činu oznámení v době, kdy jeho škodlivým následkům mohlo být zabráněno. Oznámením se rozumí oznámení státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu (vojáci mají možnost toto oznámení učinit příslušnému nadřízenému). V rámci trestného činu „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“ se účinnou lítostí například rozumí podání dodatečného daňového přiznání, které vyjadřuje skutečnou výši daňové povinnosti dané osoby a následné doplacení daně (tj. napravení škodlivého následku trestného činu). Aby však tato situace mohla být považována a právně uznána za vyjádření účinné lítosti, musí být dodatečné daňové přiznání podáno příslušnou osobou dobrovolně a ne až v průběhu daňové kontroly. Po provedení daňové kontroly správce daně sám daň doměří.

4.2 Profesní odpovědnost externích auditorů

V rámci své profesní odpovědnosti jsou statutární auditoři povinni dodržovat ustanovení právně závazných předpisů a chovat se podle pravidel příslušných standardů. Tyto informace primárně obsahují následující dokumenty:

- **zákon o auditorech,**
- **Etický kodex KA ČR** (je pro všechny externí auditory právně závazný podle ustanovení § 13 zákona o auditorech),
- Mezinárodní **auditorské standardy** a auditorské standardy, které vydává KA ČR,
- **vnitřní předpisy KA ČR.**

Externí auditoři jsou povinni při výkonu své činnosti respektovat a dodržovat ustanovení nejenom zákona o auditorech, ale i celé řady dalších právních předpisů. Názorným příkladem

takového právního předpisu je zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, který úzce souvisí s odpovědností auditora za odhalování trestných činů, která je však považována auditorskou obcí za poměrně kontroverzní⁶⁹ v porovnání se stejnou odpovědností vrcholového managementu společnosti (více v pasáži této podkapitoly, která se zabývá dodržováním profesní mlčenlivosti).

V ustanovení § 21 zákona o auditorech jsou stanovena ještě další práva a povinnosti statutárních auditorů. K těmto **povinnostem** externích auditorů se řadí⁷⁰:

- nepřikazování změn a oprav údajů v účetních výkazech a jiných dokumentech auditované účetní jednotky,
- placení povinného příspěvku na činnost KA ČR a spolupracování s Radou,
- informování příslušného státního orgánu nebo České národní banky ohledně zjištěných skutečností podle § 21 odst. 3 písm. a) až d) zákona o auditorech při výkonu auditorské činnosti v účetní jednotce, která podléhá státnímu dozoru nebo dohledu České národní banky,
- informování statutárního i dozorčího orgánu účetní jednotky, popř. zastupitelstva územního samosprávného celku či městské části hlavního města Prahy, ohledně zjištěných skutečností podle § 21 odst. 3 písm. a) až d) zákona o auditorech při výkonu auditorské činnosti, a také o skutečnostech, které mohou naznačovat, že v účetní jednotce dochází k páchaní hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestných činů proti majetku,
- poskytnutí informací České národní bance o průběhu povinného auditu v účetní jednotce, která podléhá dohledu České národní banky.

Podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 200 – *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy* je povinností každého externího auditora při plánování a provádění auditu jednat odborně a zachovávat tzv. **profesní skepticismus** (kritický postoj ke skutečnostem v auditovaném subjektu). Auditor tedy mimo jiné musí na základě informací o auditovaném subjektu identifikovat a zhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti⁷¹. Existence těchto nesprávností může významným způsobem zkreslit účetní závěrku daného subjektu, na kterou auditor formuluje svůj výrok.

⁶⁹ Vladimír Králíček, *Zákon o auditorech: komentář* (Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009), str. 39, ISBN 978-80-7357-464-2.

⁷⁰ Podle ustanovení § 21 odst. 1, 3, 5 a 6 zákona o auditorech.

⁷¹ Tyto nesprávnosti mohou být způsobené chybným nebo podvodným jednáním.

Statutární auditor **má právo**⁷²:

- požadovat od auditovaného subjektu poskytnutí veškerých potřebných dokladů, údajů a jiných dokumentů, které jsou nezbytné pro řádný výkon auditu, přičemž auditovaný subjekt je povinen auditorovi při výkonu povinného auditu poskytnout přiměřenou součinnost,
- účastnit se inventarizace majetku a závazků auditovaného subjektu, popř. si vyžádat provedení mimořádné inventarizace,
- ověřit si informace vedené o auditovaném subjektu u bank, dlužníků a věřitelů,
- žádat za provedení auditu spravedlivou odměnu, která nesmí být ovlivněna poskytováním jiných služeb auditovanému subjektu, a také nesmí ohrožovat nezávislost, nestrannost a kvalitu výkonu povinného auditu, např. je zcela nepřipustné, aby auditor přijal od klienta vyšší odměnu za příslib vydání výroku bez výhrad.

K hlavním principům profesní odpovědnosti externích auditorů patří **dodržování profesní mlčenlivosti**. Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o auditorech je auditor povinen „zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje“. Profesní mlčenlivost musí podle zákona dodržovat i zaměstnanci auditora, společníci a členové orgánů auditorské společnosti, auditori, kteří na daném auditu přestali pracovat, a také osoby, které mají k daným informacím přístup v rámci pověření KA ČR nebo Rady. Zprostit mlčenlivosti může auditora daná účetní jednotka nebo v odůvodněných případech i KA ČR⁷³. Při změně auditora je povinností původního auditora poskytnout novému auditorovi významné informace, které nashromáždil v daném auditovaném subjektu.⁷⁴

Je vhodné zde zdůraznit, že porušení profesní mlčenlivosti je KA ČR vnímáno jako závažný disciplinární delikt, který je touto profesní komorou přísně trestán, a to nejčastěji dočasným, případně i trvalým zákazem výkonu auditorské činnosti. Zneužívání důvěrných klientských dat (pro vlastní potřebu auditorů) výrazně ohrožuje důvěryhodnost celé auditorské profese. Statutární auditor se také při porušení profesní mlčenlivosti vystavuje povinnosti nahradit škody, které porušením mlčenlivosti způsobil.

⁷² Ustanovení § 21 odst. 2 zákona o auditorech.

⁷³ Tímto se statutární auditori v České republice značně odlišují od daňových poradců. Daňové poradce může zprostit jejich profesní mlčenlivosti pouze daný klient, jelikož Komora daňových poradců České republiky nemá ke zproštění mlčenlivosti daňového poradce příslušnou pravomoc.

⁷⁴ Viz ustanovení § 15 odst. 1, 2 a 3 zákona o auditorech.

Profesní mlčenlivost však nelze v současné době chápat absolutně. Zákon o auditorech vymezuje určité situace, kdy je auditor naopak povinen dané skutečnosti sdělit příslušným subjektům.⁷⁵ Podle § 15 odst. 4 zákona o auditorech není porušením mlčenlivosti:

- sdělení informací České národní bance v rámci její dohledové činnosti, popř. příslušnému orgánu podle jiného právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu nebo jiného právního předpisu,
- předání informací novému auditorovi,
- jednání podle povinností, které stanovuje § 21 odst. 3 až 5 zákona o auditorech,
- poskytnutí informací Radě, auditorovi orgánu veřejného dohledu členského státu EU, případně třetí země podle § 42 a § 49 zákona o auditorech,
- sdělení informací orgánům činným v trestním řízení ohledně skutečností, které se týkají možného spáchání trestných činů úplatkářství,
- sdělení informací soudu nebo orgánům činným v trestním řízení, pokud se dané řízení týká statutárního auditora.

Auditor by si měl být vědom toho, že porušení profesní mlčenlivosti deformuje jeho důvěrný vztah s daným klientem. Od nabytí účinnosti nového trestního zákoníku (počátek roku 2010) je auditor například povinen oznámit příslušným orgánům, že se klient chystá zkrátit svou daňovou povinnost ve velkém rozsahu (v hodnotě vyšší než 5 mil. Kč). Je však nutné mít k tomuto oznámení průkazné důkazní materiály. V praxi je proto vhodné při určitých nejasnostech využít porady s advokátem.

Výše zmiňovaná kontroverznost z pohledu odpovědnosti externího auditora za odhalování trestných činů spočívá například v tom, že auditor je přítomen v auditovaném subjektu pouze určitou krátkou dobu (v průběhu výkonu auditorské činnosti), ale vrcholový management je ve společnosti přítomen stále. Auditor se také dozvídá o skutečnostech, které se týkají možného páchání trestných činů, až s určitým časovým zpožděním. Jak vyplývá i z průzkumu KPMG 2013 pachatelé těchto trestných činů jsou často právě osoby z managementu společnosti. Dalšími argumenty pro zmiňovanou kontroverznost jsou nepřítomnost povinnosti externích auditorů zabývat se danými trestnými činy ve Směrnici 2006/43/ES a ani Mezinárodní auditorské standardy přímo nevyžadují součinnost auditorů při detekování trestných činů.⁷⁶

⁷⁵ Králíček, *Zákon o auditorech: komentář*, str. 27.

⁷⁶ Králíček, *Zákon o auditorech: komentář*, str. 39.

Dalším důležitým aspektem profesní odpovědnosti externích auditorů je jejich **nezávislost**, která je stanovena jak zákonem o auditorech, tak Etickým kodexem KA ČR. Ustanovení § 14 odst. 1 zákona o auditorech požaduje od statutárních auditorů naprostou nezávislost na auditovaném subjektu a zároveň se auditor nesmí podílet na rozhodování tohoto subjektu. Je vhodné zde zdůraznit, že profese externího auditora je spjata s odpovědností jednat ve veřejném zájmu, jak uvádí Etický kodex KA ČR ve své sekci č. 100.1. Auditor tedy nejenom, že je povinen poskytovat klientovi řádnou profesionální péči, ale musí brát ohledy i na svou odpovědnost vůči uživatelům účetních informací a široké veřejnosti. Tím se externí auditoři značně odlišují nejenom od interních auditorů, ale i od advokátů, účetních nebo daňových poradců, kteří svou činnost zaměřují pouze na poskytování služeb svým klientům.

Podle sekce č. 100.5 Etického kodexu KA ČR k základním etickým zásadám, které jsou statutární auditoři povinni dodržovat, patří:

- **integrita**, tj. čestné a upřímné jednání auditorů,
- **objektivita**, tzn., nezaujaté a nestranné jednání auditorů při výkonu auditorské činnosti,
- **odborná způsobilost a řádná péče**, tato zásada spočívá v udržování vysoké odbornosti auditorů, kteří jsou povinni se průběžně vzdělávat (tzv. kontinuální profesní vzdělávání), aby znali nejnovější poznatky z finanční, účetní a právní praxe a byli schopni poskytovat svým klientům co nejkvalitnější služby,
- **důvěrný charakter informací**, který se týká dodržování profesní mlčenlivosti auditorů, přičemž je zdůrazněný zákaz využívat informace zjištěné v průběhu auditorské činnosti pro vlastní užitek,
- **profesionální chování**, což znamená jednat podle platné legislativy, a také by se měl auditor vyhnout veškerému chování, které může ohrozit důvěryhodnost auditorské profese.

Pravděpodobnost vzniku případných sporů mezi auditorem a jeho klientem lze objektivně snížit odpovědným přístupem a obezřetností auditora vzhledem ke zjištěnému auditorskému riziku a klientovým pečlivým výběrem daného auditora. Samotná KA ČR doporučuje při **výběru auditora**, který by měl být důsledný a klient by si při něm měl určit priority, podle kterých se při rozhodování bude řídit, zohlednit následující kritéria⁷⁷:

- **znalosti** auditora, tj. ověřit, jestli má auditor potřebné znalosti k výkonu daného auditu,

⁷⁷ *Sedmero pro výběr auditora* [online]. 2014 [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Sedmero_pro_vyběr_auditora.pdf.

- **důvěra**, ta je podstatná ve všech obchodních vztazích a u vztahu auditor – klient je neméně důležitá,
- **očekávání**, které má auditovaný subjekt o průběhu auditu, klient by ho měl s auditorem prodiskutovat ještě před začátkem auditu,
- **nezávislost** auditora, mimo auditora si jí musí být plně vědom i auditovaný subjekt,
- **komunikace**, nejenom písemná, ale především osobní, auditorovi by měla být poskytnuta solidní spolupráce,
- **cena**, je sice důležitým kritériem výběru, neměla by však být tím nejzásadnějším a hlavně ne jediným kritériem.

Poměrně zásadní je z pohledu soukromoprávní odpovědnosti statutárních auditorů zcela nové ustanovení § 2950 občanského zákoníku, které se zabývá **škodou způsobenou informací nebo radou**⁷⁸. Někdy se tato problematika také nazývá jako tzv. **expertní odpovědnost**⁷⁹. Podle ustanovení § 2950 občanského zákoníku je tedy odborníkovi (příslušníkovi povolání odborného výkonu, tj. i profese externího auditora) stanovena povinnost nahradit celou škodu, kterou způsobil poskytnutím neúplné informace nebo nesprávné informace, popř. škodlivou radou danou za určitou odměnu v záležitostech jeho znalostí a dovedností. V ostatních případech je podle občanského zákoníku povinen nahradit pouze škodu způsobenou daným způsobem vědomě. V podstatě dochází novou právní úpravou ke značnému zpřísnění možnosti vyhnout se placení škod, které vznikly při výkonu daného odborného povolání. Povinnost zaplatit škodu totiž auditorům vznikne jak při vědomém poskytnutí neúplné nebo nesprávné informace, tak při nevědomém poskytnutí těchto informací, popř. i za situace, kdy auditor nevěděl, že informace jsou neúplné nebo nesprávné, ale vědět to mohl.⁸⁰ Je otázkou času, zdali se toto nové pravidlo osvědčí v praxi a nebude spíše poškozovat důvěryhodnost určitých odborných povolání. Určitě však nabývá významu profesní pojištění odpovědnosti za škody, které je pro statutární auditory povinné podle § 22 zákona o auditorech.

Případy, kdy auditor poruší pravidla profesní odpovědnosti, tj. nerespektuje zákonná ustanovení, nedodrжуje auditorské standardy a nechová se podle pravidel etického kodexu nebo vnitřních předpisů KA ČR, řeší Kárná komise KA ČR (tj. poruší svou disciplinární

⁷⁸ Tato skutečnost nebyla obsažena ani v obchodním zákoníku.

⁷⁹ Nový občanský zákoník a profesní odpovědnost daňového poradce - Budete žalovat svého daňového poradce za nepřesnou radu?. *Epravo.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-05-02]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/novy-obcansky-zakonik-a-profesni-odpovednost-danoveho-poradce-budete-zalovat-sveho-danoveho-poradce-za-nepresnou-radu-93148.html>.

⁸⁰ Tamtéž.

odpovědnost). Externí auditor může být za porušení jeho povinností potrestán některým z následujících **kárných opatření**⁸¹:

- napomenutí,
- veřejné napomenutí,
- peněžitá pokuta do výše 1 mil. Kč (u auditorských společností až do výše 5 mil. Kč, viz § 25 odst. 3 zákona o auditorech, v případě jednání způsobeného při povinném auditu veřejného subjektu až 2 mil. Kč, viz § 25 odst. 4 zákona o auditorech)⁸²,
- dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti,
- trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.

Dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti a s tím spojené dočasné odebrání auditorské „licence“ Kárná komise KA ČR nařídí podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o auditorech v těchto situacích (mimo rozhodnutí Kárné komise o udělení tohoto opatření v jiných případech):

- pravomocné nepodmíněné odsouzení auditora,
- auditorovi byl uložen trest zákazu činnosti,
- proti auditorovi bylo zahájeno trestní stíhání (dané trestné činy vymezuje ustanovení § 4 odst. 2 zákona o auditorech),
- auditor je v řízení o omezení nebo zbavení způsobilosti k právním úkonům,
- auditor neplatí členské příspěvky déle než rok, a to ani po písemném upozornění,
- písemná žádost auditora.

Podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o auditorech je auditorským společností udělen dočasný zákaz činnosti, pokud neplatí členské příspěvky déle než rok, a to ani po písemném upozornění, a také pokud o to písemně požádají.

Trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti a s tím spojené trvalé odebrání auditorské licence Kárná komise KA ČR nařídí podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o auditorech v těchto situacích (mimo rozhodnutí Kárné komise o udělení tohoto opatření v jiných případech):

- auditor byl zbaven způsobilosti k právním úkonům,
- auditor již nesplňuje podmínku bezúhonnosti,

⁸¹ Ustanovení § 25 odst. 1 písm. a) až e) zákona o auditorech.

⁸² Peněžitá pokuta může být podle ustanovení § 25 odst. 3 zákona o auditorech uložena současně i s dočasným nebo trvalým zákazem výkonu auditorské činnosti.

- auditor nemůže splnit požadavek podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o auditorech,
- písemná žádost auditora.

Podle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o auditorech je auditorským společností udělen trvalý zákaz činnosti, pokud nesplňují požadavky podle § 5 odst. 1 písm. a) až c) zákona o auditorech, nemohou plnit požadavky podle § 5 odst. 1 písm. d) až g) zákona o auditorech nebo podají písemnou žádost KA ČR.

Kárná komise KA ČR uzavřela v průběhu let 2009 až 2012 celkem 144 kárných řízení. Udělená kárná opatření popisuje následující tabulka. Nejčastěji (v přibližně 64 % případů) Kárná komise KA ČR udělila auditorům, popř. auditorským společnostem za jejich prohřešky peněžitou pokutu. Pouze ve dvou případech za sledované čtyři roky bylo uděleno kárné opatření, které znamenalo pro auditora trvalé odebrání jeho auditorské licence.

Tabulka 6: Kárná opatření Kárné komise KA ČR

Rok	2009	2010	2011	2012	Celkem
Uzavřená kárná řízení celkem	30	20	41	53	144
Napomenutí	11	1	4	3	19
Veřejné napomenutí	0	0	9	6	15
Počet uložených pokut	19	15	22	36	92
Dočasný zákaz činnosti	0	3	5	8	16
Trvalý zákaz činnosti	0	1	1	0	2

Zdroj: FICBAUER, Jiří. Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení. *Auditor*. 2013, č. 3, s. 11.

Poslední dobou začíná Kárná komise KA ČR uplatňovat tvrdší postihy proti auditorům, kteří **porušují své profesní povinnosti**. Je to především z důvodu zachování důvěryhodnosti auditorské profese v rámci široké veřejnosti. Nejčastěji auditoři porušují povinnost kontinuálního profesního vzdělávání, dále poskytují nekvalitní auditorské služby, porušují svou nezávislost, nedodržují postupy Mezinárodních auditorských standardů nebo neposkytují KA ČR požadovanou součinnost. Není již výjimkou, že pokud je s auditorem zahájeno a v jeho neprospěch uzavřeno kárné řízení již podruhé, udělí mu Kárná komise KA ČR místo v minulosti obvyklé peněžité pokuty, přísnější trest dočasného zákazu výkonu auditorské činnosti. I peněžité pokuty jsou udělovány ve výrazně vyšší hodnotě, než tomu tak bylo v minulosti.⁸³

⁸³ STRUŽINSKÝ, Radomír. Ostřejší vítr nejen v kárné komisi. *Auditor*. 2012, č. 5 a FICBAUER, Jiří. Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení. *Auditor*. 2013, č. 3, s. 12.

Pokud statutární auditor nesouhlasí s kárným potrestáním, které mu bylo uděleno, může se odvolat k Radě. Počet odvolání proti rozhodnutí Kárné komise KA ČR, a také důvody vedoucí k tomuto rozhodnutí v průběhu let 2009 až 2012, popisuje tabulka 7. Uvedeny jsou pouze souhrnné údaje, bližší informace jsou ryze důvěrné a nejsou tedy veřejnosti k dispozici.

Tabulka 7: Odvolání proti rozhodnutí Kárné komise KA ČR

Rok	2009	2010	2011	2012	Celkem
Odvolání proti rozhodnutí Kárné komise celkem	1	7	6	21	35
Nekvalita	0	6	4	15	25
Kontinuální prof. vzdělávání	1	0	1	4	6
Nesoučinnost auditora	0	1	1	1	3
Porušení nezávislosti auditora	0	0	0	1	1

Zdroj: FICBAUER, Jiří. Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení. *Auditor*. 2013, č. 3, s. 12.

4.3 Profesní odpovědnost interních auditorů

Vysvětlení problematiky profesní odpovědnosti interních auditorů je poměrně obtížnější než v případě externích auditorů. Jelikož profese interních auditorů přímo nepodléhá žádnému závaznému právnímu předpisu, neexistují zákonem jasně stanovená práva a povinnosti interních auditorů. Tato situace je o něco méně složitá z pohledu certifikovaných interních auditorů.

Interní auditoři by bez ohledu na certifikaci měli běžně v rámci své profesní odpovědnosti poskytovat svým klientům profesionální a kvalitní služby. Zároveň se od nich očekává, že budou jednat podle základních etických principů a budou ctít morální hodnoty (veřejností požadovaná etická a morální odpovědnost). Pravidla Etického kodexu IIA (popsána dále v této podkapitole) jsou závazná pro certifikované interní auditory a pro členy ČIIA. Ostatní interní auditoři mohou tato pravidla dodržovat dobrovolně, avšak závazná pro ně nejsou. Případně může být profesní odpovědnost interních auditorů specificky upravena podle požadavků daného klienta (např. prostřednictvím specifických ustanovení pracovní smlouvy).

Jak již bylo zmíněno, česká legislativa nedefinuje práva a povinnosti, které mají auditoři při výkonu interní auditorské činnosti. Z pracovní náplně interních auditorů⁸⁴ lze však tyto práva a povinnosti obecně odvodit. K **právům** interních auditorů se řadí:

- shromažďování a analyzování informací, které jsou potřebné k danému internímu auditu (např. pomocí řízeného rozhovoru nebo dotazníkového šetření), zaměstnanci

⁸⁴ Viz podkapitola 3.2.2 této diplomové práce.

společnosti by přitom měli být poučeni o tom, že je v jejich nejlepším zájmu s interním auditorem odpovídajícím způsobem spolupracovat,

- požadování podpory od vrcholového managementu,
- podstoupení profesní certifikace,
- provádění postauditů,
- požadování spravedlivého honoráře za výkon interní auditorské činnosti, jeho výše se odvíjí podle domluvy s daným klientem (např. podle kvalifikace auditora, jeho speciálních dovedností, a také podle jeho praktických zkušeností).

Naopak základní **povinnosti** interních auditorů jsou následující:

- nezávislost na činnostech, které daný interní auditor audituje,
- dodržování profesní mlčenlivosti o důvěrných informacích společnosti – tato povinnost je často pevně stanovena mezi interním auditorem a jeho klientem na smluvní bázi (na zákonné bázi u interních auditorů neexistuje), při jejím porušení hrozí internímu auditorovi povinnost zaplatit stanovenou smluvní pokutu nebo nahradit způsobenou škodu, popř. obojí,
- navrhování doporučení, která vedou ke zdokonalení podnikových procesů, ale na realizaci těchto doporučení se interní auditor již nepodílí,
- plnění ad hoc pracovních úkolů, které interním auditorům zadává vrcholový management společnosti,
- průběžné vzdělávání v rámci profesního zaměření daného interního auditora,
- spolupráce s výborem pro audit, dozorčí radou společnosti, a také s případným externím auditorem, který ve společnosti provádí povinný audit.

Autorka práce zastává názor, že nové ustanovení občanského zákoníku podle § 2950⁸⁵, které se týká náhrady škody způsobené informací nebo radou (tzv. expertní odpovědnost), by mohlo být vztahováno i na interní auditory, a to hlavně na certifikované interní auditory. Oproti statutárním auditorům interní auditoři nemusí povinně uzavírat pojištění profesní odpovědnosti, avšak z objektivních důvodů je jasné, že by toto pojištění měli v praxi uzavírat dobrovolně. Pozornost by interní auditoři měli věnovat i znění své pracovní smlouvy (výkon interního auditu ve štábním útvaru společnosti), popř. jiné smlouvy, na základě které poskytují služby interního

⁸⁵ Toto ustanovení bylo blíže vysvětleno v předešlé podkapitole.

auditu v rámci outsourcingu. Důležité je, aby byly jasně stanoveny práva a povinnosti, které má interní auditor vůči svému klientovi. Soukromoprávní odpovědnost interních auditorů je stanovena především na jejich pracovněprávních vztazích.

Jak již bylo v práci zmíněno, interní auditoři jsou obvykle zaměstnanci svého klienta. Z této skutečnosti vyplývá odpovědnost interního auditora z pracovněprávního vztahu, kterou externí auditor nemá (není zaměstnancem klienta). Pokud interní auditoři poruší pracovní povinnosti, které z pracovněprávní odpovědnosti vyplývají, vystavují se potrestání v podobě případných sankcí. Primární úpravu pracovněprávních vztahů v České republice poskytuje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Pokud nelze použít ustanovení zákoníku práce, orientují se pracovněprávní vztahy podle ustanovení občanského zákoníku. Pracovněprávní odpovědnost je tedy právně vymahatelná a postižitelná. Smyslem a účelem zákoníku práce je definovat základní principy pracovněprávních vztahů. Těmito principy jsou⁸⁶:

- zvláštní zákonná ochrana zaměstnanců,
- uspokojivé a bezpečné podmínky pro výkon pracovní činnosti,
- spravedlivé odměňování,
- řádný výkon práce zaměstnance, který je zároveň v souladu s oprávněnými zájmy zaměstnavatele,
- rovný přístup ke všem zaměstnancům a zákaz jejich diskriminace⁸⁷.

V ustanovení § 4a odst. 2 zákoníku práce je jasně stanoveno, že úprava povinností daného zaměstnance může být provedena pouze prostřednictvím smlouvy mezi ním a konkrétním zaměstnavatelem. Porušení pracovněprávních povinností však nemusí znamenat pouze vznik pracovněprávní odpovědnosti. Tato skutečnost může stát i za vznikem dalších odpovědností (např. trestní nebo občanskoprávní).

Mezi interním auditorem (zaměstnancem) a jeho klientem (zaměstnavatelem) může dojít k tzv. pracovněprávnímu sporu. Bělina tento spor v právním slova smyslu definuje jako „*střet názorů nositelů práv a povinností z konkrétních právních vztahů, kdy alespoň jeden vystupuje v právním zájmu ochrany svého subjektivního práva*“.⁸⁸ Do těchto sporů nepatří jednostranné

⁸⁶ Ustanovení § 1a zákoníku práce.

⁸⁷ Podle ustanovení § 16 odst. 3 zákoníku práce diskriminací není rozdílné zacházení se zaměstnanci, pokud toto zacházení vyplývá z povahy daných pracovních činností a je nezbytným a oprávněným požadavkem pro výkon dané práce.

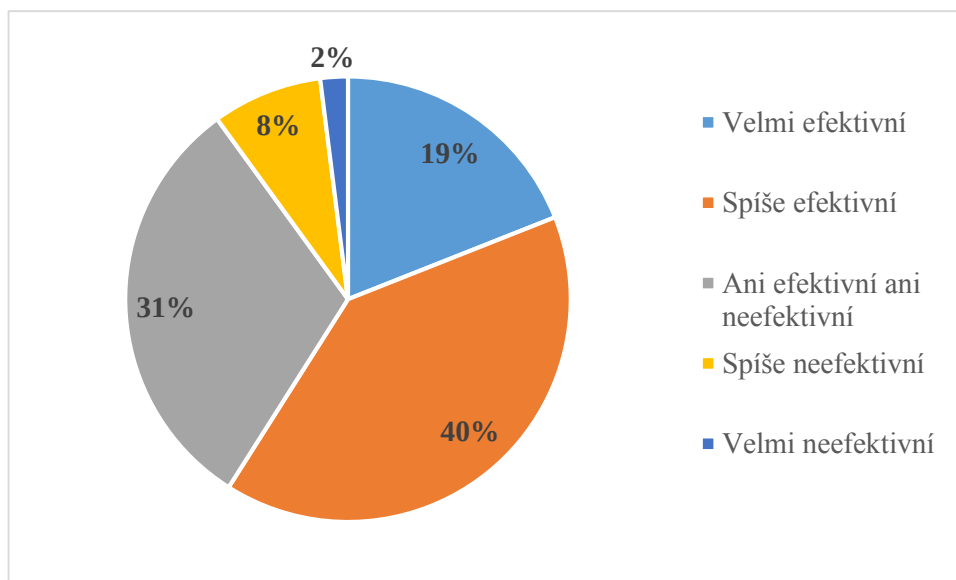
⁸⁸ Miroslav Bělina a kol., *Pracovní právo* (Praha: C. H. Beck, 2010), str. 537, ISBN 978-80-7400-186-4.

právní úkony, jako je např. výpověď nebo převod zaměstnance na jinou pracovní pozici. Dopady pracovněprávních sporů mohou negativně ovlivnit nejenom pracovní vztah mezi interním auditorem a jeho klientem, ale mohou i nepříznivě působit na finanční a ekonomické výsledky daného klienta. Z těchto důvodů by mělo být vzniku pracovněprávních sporů mezi interními auditory a jejich klienty předcházeno, a to nejlépe prevencí příčin těchto sporů (tyto příčiny spočívají v porušování práv a povinností obou zúčastněných stran).⁸⁹

S interními auditory a jejich klienty se spojuje především odpovědnost auditorů za způsobenou škodu klientovi, kterou řeší § 250 až § 264 zákoníku práce. Na druhé straně však i klienti (zaměstnavatelé) odpovídají za způsobené škody interním auditorům (zaměstnancům). Tuto problematiku podrobně řeší § 265 až § 271 zákoníku práce.

Následující graf znázorňuje výsledky globálního průzkumu společnosti Ernst&Young z roku 2012, kterého se zúčastnilo celkem 695 dotazovaných, a to jak z řady interních auditorů, tak členů vrcholového managementu nebo statutárních a dozorčích orgánů společnosti. Graf se zabývá tím, jak jsou hodnoceny funkce, resp. činnosti, které zabezpečuje útvar interního auditu. Pozitivně, popř. spíše pozitivně vnímá činnosti interních auditorů přibližně 60 % dotázaných. Překvapením je poměrně vysoká hodnota u neutrálního hodnocení funkcí interního auditu. Za neefektivní, resp. spíše neefektivní považuje činnosti interních auditorů celkově 10 % dotázaných.

Graf 10: Hodnocení činnosti interního auditu



Zdroj: *The future of internal audit is now: Increasing relevance by turning risk into results* [online]. 2012 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Future_IA/\\$FILE/1204-1354105_Future%20IA%20whitepaper_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Future_IA/$FILE/1204-1354105_Future%20IA%20whitepaper_FINAL.pdf).

⁸⁹ Bělina, *Pracovní právo*, str. 537-539.

Certifikovaní interní auditoři jsou povinni respektovat ustanovení následujících dokumentů:

- **Mezinárodní standardy profesní praxe interního auditu,**
- **vnitřní pravidla** stanovená orgány ČIIA,
- **Etický kodex IIA.**

Mezinárodní standardy profesní praxe interního auditu pomáhají interním auditorům při praktickém výkonu jejich profese. Tyto standardy jsou rozděleny na 3 hlavní části, tj. **základní** standardy, standardy **pro výkon interního auditu** a tzv. **prováděcí** standardy. Základní standardy vymezují požadavky na útvar interního auditu a vlastnosti osob, které se interním auditem zabývají. Podle odstavce č. 1000 Mezinárodních standardů profesní praxe interního auditu je zdůrazňován především přesně stanovený účel, jasná pravomoc a odpovědnost interního auditu. Tyto skutečnosti by měly být uvedeny ve statutu interního auditu společnosti. Dále se základní standardy věnují vymezení nezávislosti a objektivit interních auditorů, a také jejich odbornosti a náležitě profesionální péči. Ukládají rovněž povinnost průběžného profesionálního rozvoje interních auditorů a zabývají se i programem pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu (viz odstavec č. 1300 Mezinárodních standardů profesní praxe interního auditu). Standardy pro výkon interního auditu se zaměřují na vymezení podstaty interní auditorské činnosti a definují kritéria pro hodnocení této činnosti. Zabývají se tedy řízením a charakterem práce interního auditu, jeho plánováním, samotnou realizací a následným předáváním výsledků. Tyto standardy obsahují i informace o monitorování interního auditu⁹⁰ a upřesňují rozhodnutí o přijetí rizika vedením společnosti. Prováděcí standardy detailněji rozebírají požadavky základních standardů a standardů pro výkon interního auditu, a to především z pohledu ujišťovací a konzultační funkce interního auditu.

Etický kodex IIA definuje základní etické principy a požadované jednání při výkonu profese interního auditora. Mezi základní etické zásady interních auditorů podle Etického kodexu IIA patří:

- **důvěrnost**, a to především ve vztahu k informacím, které auditor zjistí při své práci, pokud právní nebo profesní povinnost nestanoví jinak,
- **integrita**, tj. auditor se snaží svou integritou zachovávat důvěru mezi ním a klientem, chová se čestně a odpovědně, stanovené úkoly vykonává s náležitou péčí,

⁹⁰ Tj. podle odstavce č. 2500 Mezinárodních standardů profesní praxe interního auditu by měl být v útvaru interního auditu zaveden účinný systém kontroly, který umožní sledovat, jak vrcholový management nakládá s výsledky činnosti interního auditu.

- **kompetentnost**, ta znamená, že je auditor povinen při výkonu své profese využívat všech svých vědomostí, dovedností a nabytých zkušeností,
- **objektivita**, tato zásada je dodržena, pokud se interní auditorská činnost provádí objektivně, se zaměřením na faktické údaje a podstatné skutečnosti, v rámci kterých auditor nezohledňuje své zájmy, popř. i zájmy jiných.

U disciplinární odpovědnosti interních auditorů je problematické členství v ČIIA, které je i pro certifikované interní auditory pouze dobrovolné. Pokud tedy interní auditor není členem ČIIA, není logicky ČIIA umožněno danému internímu auditorovi udělit odpovídající sankci za disciplinární delikty auditora. Necertifikované interní auditory, popř. certifikované interní auditory, kteří nejsou členy ČIIA, by za porušení základních principů jejich profesní odpovědnosti měly potrestat odpovědné osoby z řad vrcholového managementu společnosti. Pokud se proti pravidlům své disciplinární odpovědnosti proviní interní auditor, který je zároveň členem ČIIA, může Rada ČIIA, popř. Sněm ČIIA (v případě čestného členství) rozhodnout, že bude interní auditor z ČIIA vyloučen. Toto rozhodnutí daných orgánů ČIIA však musí být pečlivě zdůvodněno.⁹¹ Informace o sankcích za provinění proti disciplinární odpovědnosti interních auditorů ČIIA detailněji nepopisuje a udržuje jejich důvěrný charakter.

Proti rozhodnutí Rady ČIIA se daný interní auditor může odvolat ke Kontrolní komisi ČIIA, která může v odůvodněných případech rozhodnutí Rady nebo Sněmu zrušit. Ke stěžejním úkolům Kontrolní komise patří kontrola hospodaření ČIIA, dohled nad činností Rady, kontrola plnění usnesení Sněmu Radou, dohled nad činností kanceláře ČIIA, a také přezkoumávání rozhodnutí o vyloučení člena ČIIA. V minulosti byly problémy především s hospodařením ČIIA (některé z nich měly i trestněprávní charakter).⁹²

4.4 Komparace profesních odpovědností⁹³

Tato podkapitola slouží ke znázornění hlavních podobností a rozdílů z pohledu profese externího a interního auditora. Některé tyto skutečnosti byly zmíněny a popsány již v předcházejících částech této práce. Přehledné shrnutí těchto podobností a rozdílů poskytuje následující pasáž této práce.

Následující tabulka představuje shrnutí elementárních informací o zkoumaných profesích, resp. poskytuje čtenáři ucelený přehled o předpokladech pro výkon činnosti **externího auditora**,

⁹¹ Český institut interních auditorů [online]. 2014 [cit. 2014-05-02].

Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz>.

⁹² KOVALČÍK, Jan. Rozhovor se členy Kontrolní komise ČIIA. *Interní auditor*. 2011, č. 2, s. 2-5.

⁹³ Inspirováno: KRÁLOVÁ, Jana. *Profesní odpovědnost auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

certifikovaného interního auditora a interního auditora. Pro zjednodušení se předpokládá, že je certifikovaný interní auditor držitel titulu CIA.

Tabulka 8: Předpoklady pro výkon daných profesí

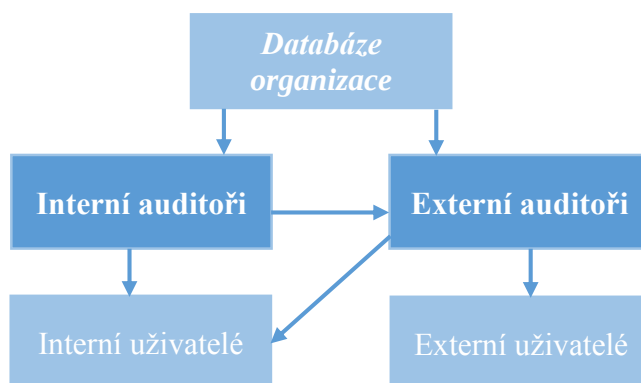
Kritérium	EXTERNÍ AUDITOR	CERTIFIKOVANÝ INTERNÍ AUDITOR	INTERNÍ AUDITOR
Vykonávaná činnost	Ověřování účetních závěrek	Provádění interního auditu	Provádění interního auditu
Minimální vzdělání	Vysokoškolské v rámci akreditovaného bakalářského programu	Vysokoškolské v rámci akreditovaného bakalářského programu	Středoškolské s maturitní zkouškou
Požadovaná praxe	Min. 3 roky v pozici asistenta auditora	Min. 2 roky	Není požadována*)
Profesní zkouška	Písemná	Písemná	NE
Etický kodex	ANO	ANO	NE*)
Kontinuální profesní vzdělávání	ANO, min. 40 hodin ročně	ANO, min. 40 hodin ročně	NE*)
Pojištění odpovědnosti za způsobenou škodu	Povinné	Dobrovolné	Dobrovolné
Členství v profesní komoře (institutu)	Povinné	Dobrovolné	Dobrovolné

*) v praxi se často splnění daných kritérií požaduje, v případě průběžného vzdělávání je nutné alespoň pravidelné aktualizování získaných znalostí a zkušeností, např. z pohledu nové legislativy apod.

Zdroj: vlastní zpracování

Je vhodné na tomto místě také zdůraznit nezbytnou spolupráci interních a externích auditorů tak, jak ji názorně ilustruje obrázek 7. Pokud auditovaná společnost využívá služeb interního auditu, značně tím ulehčuje externím auditorům získávání informací, dokumentů a materiálů, které jsou potřebné k výkonu povinného auditu.

Obrázek 7: Spolupráce externích a interních auditorů



Zdroj: Ricchiute, *Audit*, str. 762.

Pokud se pomine přirozený rozdíl ve vykonávané činnosti daných profesí, nejvíce se reprezentanti zkoumaných povolání liší v délce požadované praxe, a také povinným, resp. u interních auditorů dobrovolným, členstvím v profesní organizaci. Pojištění odpovědnosti za způsobenou škodu musí povinně uzavřít pouze externí auditoři. Rozdíly přináší také certifikační proces, interním auditorům (bez certifikačního diplomu) obecně pro výkon interního auditu může stačit pouze středoškolské vzdělání. V praxi je však zaměstnavateli požadováno spíše vzdělání vysokoškolské a často zaměstnavatelé požadují i určitou praxi. Nejenom z uvedené tabulky, ale i z popisu práce externího a interního auditora⁹⁴, je zřejmé, že pro výkon zkoumaných profesí je nutná poměrně dlouhodobá a pečlivá příprava daných kandidátů. Externí i interní auditoři by měli mít odborné znalosti, vhodné dovednosti a bohaté praktické zkušenosti, aby mohli vykonávat auditorskou činnost s odpovídající kvalitou. Podstatné je z tohoto pohledu i průběžné vzdělávání auditorů.

Velmi podobní jsou si externí a interní auditoři z hlediska jejich **etické a morální odpovědnosti**, prakticky musí dodržovat stejné etické zásady a pravidla jednání. Hlavní rozdílnost spočívá v nezávislosti auditorů. Externí auditoři musí mít absolutní nezávislost na společnosti, kterou auditují. Naproti tomu nezávislost interních auditorů je užší, a to pouze z pohledu činností, které auditují. Společnými znaky pro reprezentanty zkoumaných povolání jsou:

- profesionalita,
- objektivita,
- integrita,
- profesní mlčenlivost,
- ctění morálních hodnot.

Soukromoprávní odpovědnost je podobná pro externí i interní auditory. Odlišují se však v pracovněprávních vztazích, kdy interní auditor poskytuje služby pouze svému klientovi a externí auditor musí mimo klienta respektovat i svou odpovědnost vůči veřejnosti. Značně se reprezentanti daných povolání liší z pohledu **disciplinární odpovědnosti**. Ta je u externích auditorů přesněji vymezená a disciplinární delikty externích auditorů jsou odpovídajícím způsobem trestány. U interních auditorů je řešení problematiky disciplinární odpovědnosti složitější kvůli dobrovolnému členství v ČIIA. **Trestní odpovědnost** je v podstatě stejná pro obě zkoumané profese.

⁹⁴ Viz podkapitoly 2.4.2 a 3.3.2 této diplomové práce.

4.5 Praktické příklady porušení profesních povinností

Praktické příklady porušení profesních povinností externího, resp. interního auditora jsou jen málokdy zveřejňovány. Je to především kvůli důvěrnosti těchto informací. Pokud se však dané případy medializují, vzniká riziko, že se výrazně sníží důvěryhodnost daných profesí z pohledu široké veřejnosti.

Následující pasáž této práce nabízí popis dvou reálných případů udělení peněžité pokuty auditorské společnosti⁹⁵, a také se zabývá vybranými případy porušení nezávislosti statutárního auditora a vybranými případy porušení profesních povinností interního auditora.

Případ auditorské společnosti Ernst&Young Audit a Investiční a poštovní banky⁹⁶

V únoru roku 2003, po přibližně tříletém vyšetřování, udělila Kárná komise KA ČR společnosti *Ernst&Young Audit* zatím nejvyšší peněžitou pokutu ve výši **750 tisíc Kč** za pochybení při výkonu auditorských služeb v *Investiční a poštovní bance* (dále jen „IPB“). Daná auditorská společnost vydala k účetní závěrce IPB za rok 1998 výrok bez výhrad, i když v té době muselo být auditorské společnosti jasné, že se IPB potýká s určitými závažnými problémy, které ohrožují její budoucí působení na trhu. Tato situace se potvrdila v červnu roku 2000, kdy IPB zkrachovala, přičemž na jejích účtech chyběla neuvěřitelná částka 70 miliard Kč. Bližší informace o důvodech udělení do té doby nejvyšší peněžité sankce se KA ČR rozhodla veřejnosti nesděliti. Společnost *Ernst&Young Audit* pokutu akceptovala a zaplatila, konkrétní informace však k této situaci odmítla zveřejnit. Jelikož auditorská společnost neupozornila uživatele účetních informací IPB, tj. především její akcionáře a státní orgány na velmi pravděpodobně se blížící krach IPB, vznikla zde možnost vymáhat po auditorské společnosti náhradu za způsobené škody. Ministerstvo financí chtělo ještě v roce 2000 zahájit soudní spor, avšak později tato aktivita ministerstva financí utichla. Zřejmě to bylo i z důvodu, že společnost *Ernst&Young Audit* se sloučila s českými pobočkami společnosti Arthur Andersen⁹⁷. Auditorská společnost *Ernst&Young Audit* tedy prakticky zanikla (byla vyškrtnuta i ze seznamu auditorských společností) a začala vystupovat pod názvem *Ernst&Young Česká republika*. Původní společnost tedy přestala existovat, což by značně zkomplikovalo průběh soudního řízení.

⁹⁵ První případ je z českého prostředí, druhý se zabývá dohledem nad auditory ve Velké Británii.

⁹⁶ Účetní firma zaplatila pokutu za práci v IPB. *IDNES.cz/Ekonomika* [online]. 2003 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/ucetni-firma-zaplatila-pokutu-za-praci-v-ipb-fmc-/ekonomika.aspx?c=A030602_201312_ekonomika_mad.

⁹⁷ Ve Spojených státech amerických auditorská síť Arthur Andersen zkrachovala kvůli zjištěným účetním skandálům v energetické společnosti Enron, ve které tito auditoři vykonávali povinný audit.

Případ auditorské společnosti PricewaterhouseCoopers a společnosti JPMorgan Securities⁹⁸

V roce 2012 udělila nezávislá organizace britského dohledu nad auditory auditorské společnosti *PricewaterhouseCoopers* historickou pokutu ve výši 1,4 mil. liber (v té době přibližně 44 mil. Kč). Pokuta byla udělena za chybný výkon auditorské činnosti ve společnosti *JPMorgan Securities*, která se zabývá poskytováním finančních služeb ve Velké Británii. Celých sedm let poskytovala auditorská společnost ujištění, že peníze klientů auditované společnosti jsou v bezpečí. Společnost *JPMorgan Securities* měla peníze klientů, které byly určeny k termínovaným obchodům, shromažďovat na oddělených účtech. Tyto peníze však společnost držela na společném účtu mateřské společnosti. Toto počínání bylo proti pravidlům finančního trhu a společnosti *JPMorgan Securities* byla v roce 2010 za toto jednání udělena pokuta ve výši 33,32 mil. liber od britského úřadu pro dohled nad finančním trhem. O této skutečnosti auditorská společnost uživatele účetních informací vůbec neinformovala. Společnost *PricewaterhouseCoopers* přiznala své pochybení, vyjádřila lítost a spolupracovala při soudním vyšetřování. Z těchto důvodů byla původně zamýšlená pokuta ve výši 2 mil. liber snížena. Nezávislá organizace britského dohledu nad auditory však navrhovala pokutu až do výše 6 mil. liber. Do té doby byla nejvyšší pokuta pro porušení profesních povinností ve Velké Británii udělena v roce 1999 ve výši 1,2 mil. liber (v té době přibližně 63 mil. Kč) rovněž společnosti *PricewaterhouseCoopers*.

Lze konstatovat, že postihy pro auditory, kteří poruší svoji profesní odpovědnost a provedou závažná pochybení při provádění povinného auditu, jsou ve Velké Británii znatelně vyšší oproti sankcím v České republice. Jak již však bylo zmíněno, v poslední době KA ČR přistoupila ke zpřísnění kárných opatření, která uděluje externím auditorům Kárná komise.

Vybrané případy porušování nezávislosti externích auditorů⁹⁹

Následující tři vybrané případy porušení pravidel profesní odpovědnosti byly objeveny při pravidelných kontrolách externích auditorů. Z důvodu ochrany osobních údajů nejsou údaje ve zmiňovaných případech konkrétní. V praxi statutárních auditorů došlo k těmto porušením závazného auditorského pravidla nezávislosti:

- auditor odpovědný za ověření účetní závěrky daného klienta byl zároveň **otcem člena auditorského týmu** (asistenta auditora), který danému klientovi poskytoval v období,

⁹⁸ PwC dostala v Británii rekordní pokutu za špatnou práci. *IDNES.cz/Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/pwc-dostala-v-britanii-rekordni-pokutu-za-spatnou-praci-p21-/ekoakcie.aspx?c=A120106_125841_ekoakcie_spi.

⁹⁹ Vybrané případy porušování nezávislosti auditora. *Auditor*. 2012, č. 9, s. 31.

kdy tato účetní závěrka byla ověřována, **daňové poradenství** s uplatněním plné moci k vystupování za klienta před finančními orgány,

- na poskytování auditorských služeb se podílel (jako asistent auditora) **člen dozorčí rady auditovaného subjektu**,
- auditor provedl ověření účetní závěrky u společnosti, která **je součástí sítě** auditorských firem, v rámci které **je** auditor **zaměstnán**, a dokonce u auditované společnosti měl **vlastnický podíl** (v přibližné hodnotě 5 %).

Vybrané případy porušování profesních povinností interních auditorů¹⁰⁰

K porušení profesních povinností interních auditorů patří například tyto vybrané případy:

- interní auditor se podílel na výkonu interního auditu v personálním oddělení společnosti, přičemž vedoucí tohoto oddělení je zároveň **manželkou interního auditora** (porušení nezávislosti, a také zřejmě i objektivity interního auditora),
- interní auditor prezentoval ve své zprávě **úmyslně nepravdivé údaje** o dané společnosti (porušení integrity),
- interní auditor **zveřejnil důvěrné informace** o auditované společnosti (porušení profesní mlčenlivosti),
- interní auditor **auditoval** informační systém společnosti, na jehož vývoji **se sám podílel** (porušení nezávislosti),
- certifikovaný interní auditor se v průběhu roku **neúčastnil** žádného kurzu **vzdělávání**, (porušení povinnosti průběžného vzdělávání certifikovaných interních auditorů).

Potrestání pochybení daného interního auditora je častěji v kompetenci zaměstnavatele tohoto auditora, než v kompetenci ČIIA. Důvodem je nepovinná certifikace interních auditorů a dobrovolné členství v ČIIA.

¹⁰⁰ Obecně stanoveny autorkou práce.

5 Závěr

Jak vyplývá z uvedených informací, profese externích a interních auditorů jsou extrémně náročné z pohledu odborných znalostí a praktických zkušeností jejich reprezentantů. Je důležité si uvědomit, že auditorům nestačí pouze jejich výchozí kvalifikace, ale očekává se od nich, že se budou celoživotně (do konce výkonu své činnosti) průběžně vzdělávat a sledovat nové trendy, které se začínají uplatňovat v auditorské profesi. Svoji pozornost musí auditoři věnovat i změně právních předpisů a jiných standardů. Oproti ostatním profesím by externí a interní auditoři měli disponovat ještě výbornými komunikačními dovednostmi a měli by být schopni profesionálního jednání se svými klienty.

Externí auditor si musí být vědom, že při výkonu auditorské činnosti nemá odpovědnost pouze vůči svému klientovi, ale i vůči uživatelům účetních informací, resp. široké veřejnosti. Komora auditorů České republiky se snaží o to, aby byla zachována důvěryhodnost auditorské profese a auditoři poskytovali svým klientům pouze kvalitní služby v mezích zákonných předpisů. Kvalitu auditorských služeb KA ČR pravidelně kontroluje. Uchazeči o výkon auditorské profese musí počítat s tím, že k získání auditorského oprávnění vede opravdu dlouhá cesta. Je potřebné získat minimálně vysokoškolské vzdělání na bakalářské úrovni a absolvovat tříletou odbornou praxi v pozici asistenta auditora. Příprava je tedy velmi náročná, přičemž samotná profesní zkouška se skládá z 12 dílčích zkoušek. Zájem o výkon této profese je poměrně stabilní. V současnosti působí na českém trhu přibližně 1 400 statutárních auditorů a 375 auditorských společností. Trh je tedy přijatelně konkurenční a klienti mají široké pole výběru.

Interní auditor se zavazuje poskytovat profesionální služby svému klientovi, přičemž musí být schopen plnit veškeré pracovní úkoly ad hoc stanovené vrcholovým managementem společnosti. Je však důležité, aby společnost nejdříve zvážila (resp. její vrcholový management), jestli je pro ni využívání služeb interního auditora vůbec efektivní. U malých společností by pracovní náplň interních auditorů měl zastávat spíše finanční manažer. Obecně musí mít interní auditoři odborné znalosti a praktické zkušenosti. Tyto předpoklady zpřísňuje certifikační proces, který v České republice zajišťuje Český institut interních auditorů. Interní auditoři mají k dispozici několik typů certifikace, nejvyužívanějším je typ CIA. Úspěšným absolvováním certifikačního procesu interní auditor získá znatelně lepší uplatnění na trhu práce, a to i z hlediska zahraničního uplatnění. V současnosti je v České republice celkem 290 certifikovaných interních auditorů (270 auditorů s titulem CIA a zbylých 20 s jiným typem certifikace, přičemž je možné, aby osoba vlastnila více certifikačních titulů).

Z komparační analýzy vyplynulo, že předpoklady pro výkon zkoumaných profesí se sice extrémně neliší (při pominutí logické rozdílnosti daných prováděných činností), ale rozdíly jsou o hodně znatelnější, pokud nebereme v úvahu certifikaci interních auditorů.

Obecně mají auditoři při výkonu své profese právní, etickou a morální odpovědnost. Zásadní je rozčlenění profesní, resp. právní odpovědnosti na její soukromoprávní, veřejnoprávní a disciplinární složku. Externí a interní auditoři se liší především v rámci své soukromoprávní a disciplinární odpovědnosti. Z pohledu soukromoprávní odpovědnosti převládá u interních auditorů její pracovněprávní část, naproti tomu u externích auditorů spíše ta občanskoprávní. Rozdílnost v disciplinární odpovědnosti je zapříčiněna určitě i absencí závazného právního předpisu, který by v České republice upravoval činnost interních auditorů tak, jak tomu činí zákon o auditorech pro externí auditory. Etická a morální odpovědnost je u externích a interních auditorů prakticky skoro stejná, i když je tato problematika trochu obtížnější, pokud interní auditoři nepodstupují proces certifikace, jelikož v tom případě nemusí vyjádřit souhlas s Etickým kodexem IIA. Rozdíl u etické odpovědnosti spočívá v odlišné formě nezávislosti auditorů. Lze konstatovat, že **profesní odpovědnost interních auditorů** je o něco **užší** než **profesní odpovědnost externích auditorů**.

Základní hypotéza této diplomové práce nemůže být jednoduše potvrzena. Z uvedených skutečností vyplývá, že **domněnka**, že se *profesní odpovědnost externích a interních auditorů významně neliší*, **nebyla správná**. Hlavními důkazy je odlišná nezávislost daných auditorů, odpovědnost externích auditorů vůči veřejnosti a pracovněprávní odpovědnost interních auditorů.

Naproti tomu druhá hypotéza, která byla založena na **předpokladu**, že *příprava na výkon profese externího a interního auditora je objektivně podobně náročná*, **se potvrdila**.

Autorka doufá, že tato diplomová práce poskytla čtenáři ucelený pohled na profese externích a interních auditorů, a také srozumitelně vysvětlila profesní odpovědnost reprezentantů těchto odborných povolání.

Seznam použité literatury a pramenů

Knižní publikace

- BĚLINA, Miroslav a kol. *Pracovní právo*. 4. dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, 575 s. ISBN 978-80-7400-186-4.
- DUNN, John. *Auditing: theory and practice*. 1. vyd. New York: Prentice Hall, 1991, 267 s. ISBN 0-13-051277-X.
- DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005, 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přepr. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 201 s. ISBN 80-7179-805-3.
- DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA. *Interní audit v praxi*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2005, 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
- HARRISON, Walter T. et al. *Financial accounting: international financial reporting standards*. 9th ed., Global ed. Harlow: Pearson, 2014, 850 s. ISBN 978-0-273-77780-9.
- KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997, 138 s. ISBN 80-7079-812-2.
- KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.
- MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 188 s. ISBN 978-80-7357-600-4.
- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery: aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2013, 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
- RAFFEGEAU, Jean et al. *Finanční audit*. 1. vyd. Zoja Buchlovská. Praha: HZ, s. r. o., 1996, 120 s. ISBN 80-86009-02-5.
- RICCHIUTE, David N. *Audit*. 1. vyd. Lidmila Janečková, Milan Třaskalík. Praha: Victoria Publishing, a. s., 1994, 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 304 s. Téma. ISBN 978-80-7357-692-9.
- ŠÁMAL, Pavel, František PÚRY, Alexander SOTOLÁŘ a Ivana ŠTENGLOVÁ. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, 776 s. ISBN 80-7179-493-7.

Odborné časopisy, publikace a průzkumy

- *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years* [online]. Ilustrace Vladimír Jiránek. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013, 105 s. [cit. 2014-03-18]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorská profese v ČR.pdf](http://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorská%20profese%20v%20ČR.pdf).
- *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2014: Hospodářská kriminalita a její „evoluce“* [online]. 2014 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/global-economic-crime-survey-2014-cz.pdf>.
- FICBAUER, Jiří. Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení. *Auditor*. 2013, č. 3, s. 10-13.
- *Global profiles of the fraudster* [online]. 2013 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Press-releases/Documents/KPMG-Global-Profiles-of-the-Fraudster.pdf>.
- HULA, Jiří. 10 největších hříchů auditora obchodní společnosti. *Účetnictví*. 2013, č. 5, s. 53-54.
- KOVALČÍK, Jan. Rozhovor se členy Kontrolní komise ČIIA. *Interní auditor*. 2011, č. 2, s. 2-5.
- PIVOŇKA, Tomáš. Interní audit 2.0. *Interní auditor*. 2013, č. 2, s. 26.
- *Statistické přehledy kriminality za roky 2008 až 2014* [online]. 2008 až 2014 [cit. 2014-04-28]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>.
- STRUŽINSKÝ, Radomír. Ostřejší vítr nejen v kárné komisi. *Auditor*. 2012, č. 5.
- *The future of internal audit is now: Increasing relevance by turning risk into results* [online]. 2012 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Future_IA/\\$FILE/1204-1354105_Future%20IA%20whitepaper_FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Future_IA/$FILE/1204-1354105_Future%20IA%20whitepaper_FINAL.pdf).
- Vybrané případy porušování nezávislosti auditora. *Auditor*. 2012, č. 9, s. 31.

Elektronické zdroje

- Certifikace účetní profese v ČR. *Institut certifikace účetních, a. s.* [online]. 2014 [cit. 2014-04-11]. Dostupné z: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/certifikace-ucetni-profese-v-cr>.
- Český institut interních auditorů [online]. 2014 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz>.
- ČIIA. *Příručka pro kandidáty* [online]. 2014, 25 s. [cit. 2014-04-11]. Dostupné z: http://www.interniaudit.cz/download/certifikace/Prirucka_2014.pdf.
- DATEV - AUDIT. *DATEV* [online]. 2014 [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: http://www.datev.cz/category.php?id_category=260.

- *Evropská konfederace Institutů pro interní audit* [online]. 2014 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z: <http://www.eciia.eu>.
- *Federace evropských účetních* [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://www.fee.be>.
- IDEA. *JConsult* [online]. 2014 [cit. 2014-03-22]. Dostupné z: <http://www.jconsult.cz/produkty/idea/>.
- *Institut interních auditorů* [online]. 2014 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z: <https://na.theiia.org>.
- *Interní audit 2.0* [online]. 2014 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <http://www.interniaudit20.cz/>.
- *Komora auditorů České republiky* [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>.
- *Mezinárodní federace účetních* [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://www.ifac.org>.
- *Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu* [online]. Překlad Jana Báčová. Praha: Český institut interních auditorů, o. s., 2011, 72 s. [cit. 2014-03-21]. ISBN 80-86689-42-5. Dostupné z: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/Standards_2011_Czech.pdf.
- Nový občanský zákoník a profesní odpovědnost daňového poradce - Budete žalovat svého daňového poradce za nepřesnou radu?. *Epravo.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-05-02]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/novy-obcansky-zakonik-a-profesni-odpovednost-danoveho-poradce-budete-zalovat-sveho-danoveho-poradce-za-nepresnou-radu-93148.html>.
- Podvodníkům se mezi „bílými límečky“ v Česku stále daří. *KPMG Česká republika* [online]. 11. 12. 2013 [cit. 2014-04-24]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/cz/cs/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/stranky/podvodnikum-se-mezi-bilymi-limecky-v-cesku-stale-dari.aspx>.
- PwC dostala v Británii rekordní pokutu za špatnou práci. *IDNES.cz/Ekonomika* [online]. 2012 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/pwc-dostala-v-britanii-rekordni-pokutu-za-spatnou-praci-p21/ekoakcie.aspx?c=A120106_125841_ekoakcie_spi.
- *Rada pro veřejný dohled nad auditem* [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/>.
- *Sedmero pro výběr auditora* [online]. 2014 [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/Sedmero_pro_vyběr_auditora.pdf.
- ŠOBOTNÍK, Petr. Zkušenost s praktickým uplatňováním zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. In: *Stanovisko KAČR k otázkám Zelené knihy* [online]. 2011 [cit. 2014-03-29]. Dostupné z: <http://kfua.vse.cz/media/Konference/GreenPaper/Sobotnik.pdf>.

- The Fraud Triangle. *Association of Certified Fraud Examiners* [online]. 2014 [cit. 2014-04-23]. Dostupné z: <http://www.acfe.com/fraud-triangle.aspx>.
- Účetní firma zaplatila pokutu za práci v IPB. *IDNES.cz/Ekonomika* [online]. 2003 [cit. 2014-05-03]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/ucetni-firma-zaplatila-pokutu-za-praci-v-ipb-fmc-/ekonomika.aspx?c=A030602_201312_ekonomika_mad.

Právní předpisy a profesní standardy

- Etický kodex pro auditory a účetní znalce (Etický kodex KA ČR), v platném znění.
- Etický kodex IIA, v platném znění.
- Mezinárodní auditorské standardy, v platném znění.
- Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu, v platném znění.
- Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, v platném znění.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, v platném znění.
- Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 90/2001 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).
- Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Akademická práce

- KRÁLOVÁ, Jana. *Profesní odpovědnost auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze.

Ostatní zdroje

- Ing. Libuše Šnajdrová – KA ČR, emailová zpráva adresovaná autorce, 5. 3. 2014.
- Petra Škvorová – ČIIA, emailová zpráva adresovaná autorce, 3. 3. 2014.
- Podklady ke kurzu vedeným doc. Vladimírem Králíčkem na VŠE v Praze: 1FU505 – Auditing (ZS 2012/2013).
- Podklady ke kurzu vedeným doc. Vladimírem Králíčkem na VŠE v Praze: 1FU457 – Vnější a vnitřní kontrola (ZS 2012/2013).
- Podklady ke kurzu vedeným prof. Jiřím Dvořáčkem na VŠE v Praze: 3PE534 – Interní audit (LS 2012/2013).

Seznam grafů

Graf 1: Společnosti – hospodářská kriminalita	48
Graf 2: Typy hospodářské kriminality v ČR	49
Graf 3: Vybrané způsoby odhalení podvodu	49
Graf 4: Reakce na odhalení podvodu	50
Graf 5: Nápravná opatření vůči pachatelům	50
Graf 6: Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (počet případů)	55
Graf 7: Škoda způsobená zkreslováním údajů o stavu hospodaření a jmění	55
Graf 8: Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy	56
Graf 9: Škoda způsobená vystavením nepravdivého potvrzení a zprávy	57
Graf 10: Hodnocení činnosti interního auditu	69

Seznam obrázků

Obrázek 1: Logo Komory auditorů České republiky	14
Obrázek 2: Postavení interního auditu v organizační struktuře a. s.	32
Obrázek 3: Logo Českého institutu interních auditorů	33
Obrázek 4: Tradiční versus moderní role interního auditora	35
Obrázek 5: Trojúhelník podvodu	46
Obrázek 6: Složky profesní odpovědnosti	52
Obrázek 7: Spolupráce externích a interních auditorů	72

Seznam tabulek

Tabulka 1: Typy výroku auditora	24
Tabulka 2: Počty auditorů, asistentů auditorů a auditorských společností (vždy k 31. 12.)	27
Tabulka 3: Věková struktura auditorů k 31. 12. 2012	27
Tabulka 4: Složení auditorské obce za roky 2008 až 2012	28
Tabulka 5: Počty nově certifikovaných osob v daném roce	44
Tabulka 6: Kárná opatření Kárné komise KA ČR	65
Tabulka 7: Odvolání proti rozhodnutí Kárné komise KA ČR	66
Tabulka 8: Předpoklady pro výkon daných profesí	72