

Základní informace o auditingu

Cílem této kapitoly je:

- objasnit pojmy auditing, audit a jeho druhy,
- vysvětlit význam auditu účetní závěrky a výroční zprávy,
- upozornit na podvodná jednání v účetních jednotkách,
- vysvětlit vznik auditorské profese a její mezinárodní regulaci,
- vysvětlit vztah mezi účetnictvím a auditem účetní závěrky,
- zdůraznit význam správy a řízení společnosti (corporate governance).

1.1 Auditing, audit a druhy auditu

Auditing v nejobecnějším slova smyslu je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům. Vlastní proces tohoto zkoumání (provádění auditu, auditování, ověřování) může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti. V závislosti na tom rozeznáváme různé druhy auditu, z nichž uvedme ty nejznámější:

Audit účetní závěrky
Interní (vnitřní) audit
Forenzní audit (forenzní šetření)
Audit jakosti
Ekologický audit
Audit informačních systémů

Audit účetní závěrky (někdy také nazývaný externí, statutární či povinný audit) je zaměřen na individuální nebo konsolidované účetní závěrky.

Provádí ho na objednávku, zpravidla vlastníků účetní jednotky (u individuální účetní závěrky) nebo vlastníků skupiny podniků (u konsolidované účetní závěrky), nezávislý externí auditor. Tím může být buď jednotlivec (fyzická osoba), nebo auditorská společnost, která poskytuje auditorské služby prostřednictvím svých zaměstnanců – auditorů – a jejich asistentů. Statutární audit tvoří jeden z důležitých prvků ochrany vlastnických práv zejména těch obchodních společností, kde je jejich řízení odděleno od jejich vlastnictví. Jeho posláním je zvýšit věrohodnost účetních závěrek zveřejňovaných podnikovým managementem. Tento druh auditu bude předmětem našeho dalšího podrobného výkladu.

Interní (vnitřní) audit se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř účetních jednotek, jak ostatně vyplývá z jeho názvu. Nejvíce je spojen s akciovými společnostmi, kde dobré fungování vnitřního kontrolního systému je jednou ze záruk ochrany vlastníků. Provádí ho interní auditor, který je zpravidla pracovníkem podniku (u velkých podniků to může být dokonce specializované pracoviště s několika zaměstnanci), avšak je zcela nezávislý na podnikovém managementu. Konkrétní zařazení útvaru interního auditu do organizační struktury může mít v praxi nejrůznější podobu. Závisí to na modelu podnikového řízení, na velikosti podniku, na předmětu jeho činnosti, na představách vedení podniku o interním auditu a také na osobnosti a schopnostech interního auditora.

Ve srovnání s externím auditem je interní audit poměrně mladou disciplínou. Ve světě se začal uplatňovat na přelomu 30. a 40. let dvacátého století, nejprve v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, později se rozšířil i do průmyslových a obchodních podniků. Význam a úloha interního auditu se postupně vyvíjely. Zpočátku se činnost interních auditorů zaměřovala hlavně na kontrolu a revizi ekonomických procesů v podniku a na správné uplatňování účetních pravidel. Tento typ práce se však postupně přesunul na externí auditory a role interních auditorů se zaměřovala na sledování vnitropodnikových procesů, s cílem *zajistit a podporovat efektivnost jejich řízení*.

Interní auditoři používají obdobné auditorské postupy a metody jako externí auditoři, mají však zcela odlišné cíle a jejich práce je určena jiným cílovým skupinám uživatelů. Hlavním úkolem působení interních auditorů je zabezpečit efektivní fungování podniku založené na dobré organizaci práce podmíněné účelnou vnitřní organizační strukturou, kontrola hospodárnosti, ochrana majetku a efektivní vynakládání zdrojů financování. Pozornost vnitřního auditu je proto zaměřena na dílčí podnikové procesy, na systém vnitřní kontroly v podniku i na vyhodnocování potenciálních rizik možných podvodných jednání.

Na kvalifikaci interních auditorů jsou kladeny vysoké požadavky. Jedná se zpravidla o vysokoškolsky vzdělané odborníky se znalostmi

a dovednostmi v oblasti auditorských technik, organizace a řízení výroby, obchodu či služeb, ovládající finanční a manažerské účetnictví, statistiku, kvantitativní metody a informační technologie, zanedbatelné nejsou ani znalosti z oblasti sociologie, psychologie a komunikační dovednost. Dohled nad činností interních auditorů a kontrolu kvality jejich práce provádí zpravidla nezávislá profesní organizace (v České republice Institut interních auditorů).¹

Služeb interních auditorů využívá především podnikový management, a to jak vrcholové vedení podniku, tak vedoucí pracovníci na různých stupních řízení, kterým poskytuje analýzy, hodnocení, doporučení a rady týkající se oblasti jejich působení. *Na služby interního auditu se může spoléhat i externí auditor*, kterému spolupráce s interním auditorem přináší značnou úsporu nákladů a času při výkonu auditorských postupů včetně snížení auditorského rizika.²

V zájmu všech uživatelů služeb interních i externích auditorů je maximální koordinace jejich činnosti. Jedním z nástrojů této koordinace je vytváření *výborů pro audit*, vznikajících v poslední době především ve velkých podnicích (a zejména v akciových společnostech), kde se stávají významným článkem správy a řízení (*corporate governance*). Cílem výborů pro audit je pak pomáhat orgánům podniku (představenstvu, dozorčí radě) při plnění jejich povinností a sdílet s nimi odpovědnost spojenou s účetnictvím, vnitřní kontrolou, výkaznictvím, zpracováním výroční zprávy společnosti a zveřejňováním informací určených externím uživatelům. Zásady pro řízení a správu zpracovala v roce 1999 Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) formou doporučení pro veřejně obchodované akciové společnosti. Řízení a správa společností zahrnují soubor vztahů mezi výkonným managementem, správním orgánem, akcionáři a dalšími zainteresovanými stranami. Vymezuji strukturu, jejímž prostřednictvím se stanoví záměry společnosti a prostředky k jejich dosažení.

Forenzní audit (přesněji forenzní setření) představuje zakázky zaměřené na šetření v předem sjednaných oblastech, většinou s cílem odhalit trestné nebo jinak protizákonné jednání jednotlivců nebo skupin včetně analýz kontrolních postupů nebo získání důkazů potřebných pro úspěšný průběh existujících nebo hrozících soudních sporů. Mimo auditorské firmy působí v této oblasti i detektivní kanceláře, poradenské firmy a advokátní kanceláře a k úspěšnému zvládnutí složitějších zakázek je třeba efektivní součinnosti multidisciplinárního a často značně početného týmu odborníků z různých oblastí. Tyto týmy mohou zahrnovat vyšetřovatele, auditory, finanční a účetní experty, detektivy, kriminální specialisty a jiné odborníky. Kromě šetření zpronevěry, hledání konkrétních viníků či nalezení majetku,

¹ www.ciaa.cz

² Viz mezinárodní auditorský standard ISA 610 Využití práce interních auditorů.

který byl zpronevěřen v důsledku podvodného jednání, se forenzní audit zaměřuje též na prevenci a nacházení takových opatření a doporučení, které by případným podvodům zabránily.

Audit jakosti prověřuje především kvalitu výkonů poskytovaných podnikem. Rozsah auditu jakosti může být různý. Buď se zaměřuje pouze na finální výrobky, kterým je po splnění podmínek a kvalitativních norem udělen certifikát, obvykle pak uváděný na obalu výrobků nebo ho výrobce či poskytovatel služby uvádí ve své nabídce či reklamě. U takového výrobku se předpokládá vysoká kvalita a v důsledku toho lepší konkurenceschopnost na trhu. V širším rozsahu je prováděn audit jakosti celého systému řízení podniku, racionální organizace práce, a to až do kontroly pracovních náplní jednotlivých pracovních míst. Výsledkem je pak udělení certifikátu v rámci norem ISO (mezinárodní normy určující požadavky na systémy řízení a zabezpečování jakosti). Tuto kontrolu provádějí a certifikát udělují specializované instituce s pracovníky, kteří jsou pro tento účel speciálně vyškoleni. Podnik s takovým certifikátem předpokládá opět lepší možnost uplatnění na trhu výrobků a služeb.

Ekologický audit souvisí s ochranou životního prostředí. Představuje soustavné, dokumentované a objektivní vyhodnocování řídicího systému podniku a kontrolu procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí. Může se jednat o pravidelný proces sledování a kontroly způsobu těžby či podmínek skladování určitých surovin (např. ropných produktů, chemických látek apod.), technologických postupů (např. výroba energie, chemická výroba apod.) či finálních výrobků (např. freonové náplně chladicích systémů). Největší uplatnění nachází v současné době ekologický audit v chemickém průmyslu, kde jsou velká rizika ohrožování životního prostředí, významné uplatnění nachází také v oblasti provozu jaderných elektráren. S ekologickým auditem souvisí i evidence a vykazování nákladů spojených s ochranou životního prostředí, která se stává stále více aktuální. V této souvislosti získává v poslední době na významu tzv. *environmentální účetnictví*, zaměřené na sledování a vykazování účetních informací souvisejících s životním prostředím.

Audit informačních systémů je důsledkem rozvoje informačních technologií a využívání výpočetní techniky při zpracování informací. Jeho součástí je nejen prověřování a kontrola používaných integrovaných informačních systémů v podniku, ale i způsob ochrany dat těchto systémů. Kontrola je zaměřená nejen na používané programy (software), ale i na používané prostředky výpočetní techniky (hardware), včetně zabezpečení dat v případě různých poruch a havárií (např. výpadek elektrické energie), s tím související existenci náhradních zdrojů, způsob a systém pořizování záložních kopií datových souborů, jejich ukládání, evidenci a archivaci. Spolehlivost informačních systémů a jejich kontrola nabývají stále více na významu pro

interní i externí auditory v souvislosti s účetnictvím, průkazností účetních záznamů a jejich přenosem.

1.2 Podstata a význam auditu účetní závěrky a výroční zprávy

Audit účetní závěrky představuje její zkoumání (ověření) nezávislým odborníkem – auditorem. Výsledkem tohoto zkoumání je vyjádření názoru (výrok auditora), zda zkoumaná účetní závěrka (tj. účetní výkazy a příloha) podává **věrný a poctivý obraz** majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená.

Ověřená účetní závěrka by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o vlastníky, potenciální investory, banky, obchodní partnery apod. Z toho lze určit základní obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy, jejichž je účetní závěrka součástí.

V průběhu vývoje se funkce auditu měnila. Zpočátku měl auditor ve vyjádření svého názoru na účetní závěrku potvrdit, že účetní informace v ní obsažené jsou pravdivé a bezchybné (*true and correctness*). Důraz byl kladen na odhalení chyb, nesprávností v účetnictví, případně defraudací, které mohly ve sledovaném účetním období nastat, a ovlivnit tak vykazované skutečnosti. Zkoumání potenciálních chyb, omylů a defraudací postupem času ustoupilo do pozadí a byla akcentována spolehlivost vykazovaných informací vyjadřovaná výrokem „věrný a poctivý obraz“. Účetní skandály na konci minulého a počátkem tohoto století však vedly k tomu, že požadavky na auditory se opět rozšiřují a vyžaduje se po nich, aby věnovali zvýšenou pozornost všem náznakům trestné činnosti.

Cíle a funkce auditu účetní závěrky je třeba chápat v kontextu širších souvislostí. Činnost auditorů je ovlivňována nejen konkrétním ekonomickým prostředím, ve kterém poskytují auditorské služby, ale i určitou *historickou a kulturní tradicí, která ovlivnila i účetní systémy a na ně navazující účetní výkaznictví*. Rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním přístupem k účetnictví a účetní závěrce vedou také k rozdílnému přístupu auditora při ověřování účetních závěrek. Zatímco v anglosaské oblasti ověřuje auditor, zda byla účetní závěrka sestavená na základě účetnictví, v němž jsou dodrženy obecně uznávané účetní zásady, auditor v oblasti kontinentální zpravidla navíc ověřuje, zda bylo postupováno v souladu s platnou národní legislativou. V konečném důsledku to znamená, že účetní závěrka jednoho podniku může vypadat úplně jinak, je-li sestavená podle jednoho či druhého konceptu, a přesto může v obou případech auditor

potvrdit, že věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. Z toho důvodu je důležité, aby auditor ve své zprávě uvedl, podle jakých pravidel byla účetní závěrka sestavena a podle jakých hledisek bylo ověření věrného obrazu provedeno. S postupujícím vývojem je však zřejmé, že se vlivem globalizačních tendencí, harmonizací právních, účetních i daňových systémů rozdíl mezi oběma krajními přístupy začínají stírat.

Vlivem rozvoje informačních technologií, růstu obchodu, finančního propojování společností a snah o průnik na významné mezinárodní finanční trhy vznikají tlaky na dostatek dostupných, srovnatelných a pravdivých informací. Na základě těchto skutečností *roste role auditu zejména u akciových společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na finančních trzích*. Cílem je potvrzení pravdivosti a spolehlivosti údajů nutných pro rozhodování stávajících i potenciálních investorů. Globalizace je procesem spontánním a nezvratným. Kromě zřejmých výhod s sebou přináší však i mnohá rizika. Zřetelným příkladem může být krize účetnictví a auditu spojená s bankroty významných obchodních společností a současné odhalení účetních podvodů, které způsobily pokles důvěry v účetnictví a audit a nutí investory rozhodovat se nikoliv na základě primárně publikovaných údajů z účetní závěrky, ale na základě další podrobné analýzy zveřejňovaných účetních informací.

V této souvislosti je zřejmé, že zanedbatelná není ani **výchovná funkce auditu**, která se projevuje zejména v období transformace centrálně řízených ekonomik na ekonomiky regulované trhem. Účetní jednotky, které byly zvyklé na dodržování pravidel nařízených z centra do posledních detailů, jsou v mnoha oblastech odkázány na stanovení vlastních pravidel v rámci ne vždy zcela jasně vymezených mantinelů. V některých případech to neumějí, v jiných případech jim nahraává nedokonalá legislativa k tomu, aby využívaly nedostatků v zákonech a chovaly se tak, že „co není zakázáno, je dovoleno“. V této fázi lze audit považovat i za určitou prevenci proti vzniku chyb a podvodnému jednání.

1.3 Podvod a důvody pro jeho spáchání

Za podvod je obecně považováno jednání spáchané vědomě a nepoctivě s cílem získat výhodu, která způsobí ztrátu jiné straně. Podvodu věnují pozornost i mezinárodní auditorské standardy (ISA), konkrétně standard *ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky*. Ten definuje podvod jako záměrné jednání jedné nebo více osob pověřených řízením, zaměstnanců nebo třetích stran, který má formu klamu za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody. Za součást podvodu je považována také zpronevěra.

Tento standard upozorňuje auditory na možná rizika podvodu, uvádí příklady rizikových faktorů a podává návod, jak se v určitých situacích zachovat. V případě malých a středních podniků však existuje značná množina podniků, která auditu nepodléhá, a tím se proto zvyšuje riziko neodhalení podvodu a klamání uživatelů účetních informací. Podle způsobu, jakým je podvod prováděn, lze podvodné jednání rozdělit na:

- rozkrádání (odcizení majetku, popř. jeho zneužívání),
- podvodné účetní vykazování.

Důvody pro spáchání podvodu jsou různé, bývají vysvětlovány tzv. trojúhelníkem podvodu. Velmi často to bývá i obyčejná lidská chamtivost. Ta pak může být doprovázena dalšími jevy, jako je tlak na dosažení vyššího zisku s vazbou na odměňování, vnímání nízkého rizika odhalení, u zaměstnanců pak špatný příklad ze strany vedení podniku nebo vlastníka při dodržování kultury čestného a etického chování, případně pocit nespravedlnosti či nedostatečného ohodnocení. V závislosti na tom, jaký okruh pracovníků je zapojen do podvodného jednání, se rozeznává:

- manažerský podvod (podvádí jeden člen nebo více členů vedení),
- zaměstnanecký podvod (podvodné jednání ze strany zaměstnanců).

Možností a způsobů páchaní podvodu je celá řada. Nejběžnější a nejjednodušší formou je **rozkrádání, odcizení aktiv (zpronevěra)**. Tento způsob podvodného jednání se vyskytuje především na straně zaměstnanců. Příležitost zaměstnanců spáchat podvod rozkrádáním je všude tam, kde neexistuje propracovaný vnitřní kontrolní systém, existuje zodpovědnost bez kontroly a ve firmě chybí korektní etická kultura nebo etické ovzduší. Způsob podvodného jednání může mít různou podobu:

1. *Falšování dokladů o výdajích (nákladech)*, například:

- při použití automobilu na služební cestu je uváděna vyšší částka za ujeté kilometry, než je skutečnost,
- levně nakoupené jízdenky nebo letenky, ale uplatňované v plné ceně,
- neoprávněně uplatňované náklady na ubytování v hotelu,
- osobní výdaje vydávané za služební.

2. *Krádež předmětů malé jednotkové ceny*, například:

- soukromé telefonní hovory na náklady firmy,
- odcizení nářadí či drobných předmětů.

Druhou, již podstatně složitější formou podvodu je **podvodné účetní výkaznictví**. Na rozdíl od zpronevěry je tento způsob podvodného jednání iniciován spíše podnikovým managementem, či dokonce vlastníky. Důvody tohoto jednání mohou být opět různé:

- maximalizovat odměny založené na výkonu,
- snížit zisky z důvodu minimalizace daně,
- oklamání externích uživatelů účetních výkazů.

Nesprávně uvedené nebo neuvedené údaje v účetních výkazech mohou mít různou podobu:

- Manipulace, falšování nebo pozměňování účetních zápisů nebo doprovodné dokumentace, na jejichž základě jsou účetní výkazy vypracované.
- Záměrné vynechání údajů v účetních výkazech o významných událostech a transakcích, které by nepříznivě ovlivnily vykazované účetní informace.
- Záměrně chybné použití účetních zásad týkajících se klasifikace, odpisování, oceňování či vysvětlení zveřejňovaných údajů.
- Fiktivní deníkové záznamy k manipulaci s provozním výsledkem.
- Záměrně nesprávné úsudky použité v případě, kdy je třeba použít odhady účetních zůstatků.
- Vypuštění podstatných událostí či transakcí nebo jejich přesunutí do dalšího účetního období.
- Použití složitých transakcí tak, aby zatemňovaly jejich skutečnou podstatu.

Podvodné jednání může být páčáno také **za pomoci vnějších stran**. Může jím být např.:

- Podvodná smlouva s podílníkem obchodu (zákazníkem, dodavatelem), kdy skutečná kvalita nebo cena dodávky je nižší, než je uvedeno na faktuře, a zaměstnanec nebo člen managementu dostane provizi.
- Podvod s kreditními a zákaznickými kartami, podvodné objednávky přes internet, případně nákupy pomocí ukradené kreditní karty.

Obecné indikátory rizika podvodu existují často uvnitř samotného podniku a zahrnují:

- Neetickou kulturu a nekorektní podnikové prostředí vytvářející klima nespokojenosti mezi zaměstnanci.
- Absenci vnitropodnikových směrnic upravujících účetní postupy a pravidla v jednotlivých oblastech.
- Nedostatečné delegování odpovědnosti a pravomoci.

Specifické indikátory rizika podvodu související s **podvody managementu nebo vlastníků** mohou být například:

- Finanční stabilita nebo ziskovost je ohrožena obecnými hospodářskými nebo konkrétními provozními podmínkami účetní jednotky (vysoká konkurence, nasycení trhu, změny technologií, pokles poptávky, platební neschopnost odběratelů).
- Nadměrný tlak na vedení nebo zaměstnance, aby se splnily finanční cíle nastolené osobami pověřenými řízením podniku.
- Povaha oboru nebo činnosti účetní jednotky poskytuje příležitosti k zapojení do podvodného účetního výkaznictví (významné transakce se spřízněnými stranami, ocenění některých položek je založené na

odhadech vyžadujících subjektivní posouzení, významné transakce provedené v zahraničí, kde je odlišné podnikatelské prostředí a kultura).

- Vlastník, který je současně i manažer, nerozlišuje osobní a podnikatelské transakce.

Specifické indikátory rizika podvodu související s **podvody zaměstnanců nebo vnějších stran** mohou být například:

- Nepřátelský vztah mezi účetní jednotkou a zaměstnanci, kteří mají přístup k hotovosti nebo k jiným aktivům, může zaměstnance motivovat ke zpronevěře.
- Příležitosti zpronevěřit majetek (velké transakce v hotovosti, majetkové položky malých rozměrů, ale velké ceny postrádající viditelnou identifikaci vlastnictví).
- Nedostatečná vnitřní kontrola (nedůsledná evidence majetku, nedostatečné zajištění hotovosti a majetku, formálně prováděná inventarizace, špatná ochrana účetních dat).
- Podceňování rizika souvisejícího se zpronevěrou majetku a tolerance krádeží předmětů malé hodnoty.

Následky podvodného jednání mohou být jak finanční, tak nefinanční. Těmi může být zejména ztráta důvěry u obchodních partnerů, ztráta hlavního zdroje výnosů, ztráta zaměstnání těch, kteří jsou z podvodného jednání obvinění, demoralizující účinek na ostatní pracovníky, vytvoření ovzduší nedůvěry, které ovlivňuje výkon a kvalitu poskytovaných služeb, snížení konkurenceschopnosti firmy. Pokud chtějí manažeři zabránit podvodu, měli by ve své společnosti implementovat opatření pro minimalizaci rizika podvodu, kterými jsou zejména:

1. Etická kultura – etické standardy v pracovním prostředí:

- Důraz managementu na prevenci podvodu a na odstrašování před podvodem, neboť je pravděpodobné jeho odhalení a potrestání.
- Vytvoření pozitivního pracovního prostředí (výcvik a motivace zaměstnanců).
- Vytvoření vhodného kanálu pro ohlášení podvodného jednání (whistle-blowing).³

³ Stanovení jasných pravidel osobám hlásícím podvod, aby tak činily v dobré víře, měly skutečný důkaz a záruku, že nebudou pronásledovány nebo se nestanou obětí pachatele podvodu (není např. vhodné oznámení podvodu finančně odměňovat a vytvořit tak podnět pro oznamování vymyšlených podvodů s cílem získat odměnu).

2. Stanovení metod a postupů pro snížení rizika podvodného jednání:

- Identifikace potenciálně zranitelných oblastí a vymezení odpovědnosti za tyto oblasti.
- Zavedení důsledného vnitřního kontrolního systému a jeho pravidelné vyhodnocování.
- Proškolení všech zaměstnanců s vnitřními pravidly, které jsou součástí vnitřního kontrolního systému.
- Uvedení jasných důsledků pro ty, kdo spáchají podvod.

Do boje s podvodným jednáním se na světové či evropské úrovni zapojují různé organizace. Mezi nejdůležitější patří:

Evropský úřad pro boj proti podvodům (*Office Européen de Lutte Anti Fraude – OLAF*) má správní kompetence, většinu jeho aktivit (70 %) tvoří vyšetřování, a podává vyšetřovací zprávy pro žalobce.

Pracovní skupina proti praní špinavých peněz (*Financial Action Task Force on money Laundering – FATF*). Jejími členy jsou zástupci 33 zemí z Evropy, Severní a Jižní Ameriky a Asie. Na poli podnikání se z praní peněz stává závažný problém, cílem je zamaskovat jejich nelegální původ. Na doporučení FATF vydala Evropská komise v roce 2004 návrh nové směrnice proti praní špinavých peněz, která dovoluje členským státům přijmout přísnější zákony na prevenci praní peněz (*Anti-Money Laundering Direktiv*), která byla schválena Evropským parlamentem v květnu 2005.

Mezinárodní federace účetních a auditorů (*International Federation of Accountants*) vydala etický kodex (*Code of Ethics*), který upravuje etické chování nejen účetních expertů a auditorů, ale i účetních pracovníků v pracovním poměru. Auditóři a účetní poradci mohou hrát rozhodující roli v doporučení pro zavedení vnitřních kontrol a opatření proti podvodům.

1.4 Vznik, organizace a mezinárodní regulace auditorské profese

Vznik auditorské profese byl iniciován především hospodářským a technickým rozvojem v polovině devatenáctého století, jehož důsledkem byla vyšší investiční náročnost vyvolávající potřebu koncentrace kapitálu. V nové právní formě podnikání – *akciové společnosti* – došlo k odtržení investorů od managementu, což vyvolalo potřebu ochrany vloženého kapitálu vlastníků.

Kolébku auditu byla tedy zákonitě Velká Británie v období průmyslové revoluce. Postupně se pak auditorská profese vyvíjela s rozvojem hospodářských systémů v jednotlivých zemích. V USA byl významným mezníkem pro rozvoj auditu krach na newyorské burze v roce 1929. Jako jedna z příčin finančních skandálů byla označována i nevěrohodnost předkládaných

účetních výkazů. Proto již v roce 1934 byl pověřen burzovní dohled (*Securities and Exchange Commission – SEC*) jako nejvyšší burzovní instituce USA, aby stanovil účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze.

V Evropské unii jsou základním nástrojem harmonizace různých oblastí evropské směrnice (dříve nazývané též direktivy). Nemají charakter předpisů působících bezprostředně vůči objektům právní úpravy, ale členské státy mají povinnost zapracování jejich pravidel do národních legislativ. Podmínky pro schvalování osob odpovědných za provádění povinného auditu byly upraveny **8. směrnicí Rady 84/253/EHS** ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Obsahem této směrnice byly požadavky na osoby, které se ucházely o auditorskou licenci (morální vlastnosti, vzdělání, praxe), a byl stanoven rozsah teoretických znalostí a praktických dovedností, které musí být prověřovány u auditorské zkoušky.

S účinností od 29. června 2006 byla tato směrnice zrušena a nahrazena **směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006** o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Jako důvod zrušení 8. směrnice a její nahrazení novou směrnicí byl uváděn nedostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu v rámci EU. Původní 8. směrnice postrádala všeobecný soubor pravidel pro zajištění vhodné infrastruktury auditu, jako je veřejný dohled, disciplinární systém, systém zajištění kvality, a postrádala také konkrétní pravidla týkající se regulační spolupráce členských států a třetích zemí. Nová směrnice harmonizuje požadavky na povinný audit v Evropské unii v podstatně širším rozsahu. Poslední úpravu v oblasti regulace auditu představuje nařízení Evropského parlamentu a Rady EU č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

Nutnost právní úpravy auditorské profese, která poskytuje službu ve veřejném zájmu, má několik důvodů. Činnost auditora je vysoce odborná a náročná jak na teoretické znalosti, tak na praktické zkušenosti nejen v oblasti auditu, ale i v dalších oborech, jako je účetnictví, daně, právo, podnikové finance, ekonomie, informační technologie a řada jiných oborů. Dalším důvodem je specifická práce auditora, jehož výsledky neslouží primárně jeho zákazníkovi, který za jeho služby platí, ale širšímu okruhu uživatelů účetních informací, kteří na ně spoléhají. V krajním případě může mít tedy auditovaná společnost zájem na tom, aby audit nebyl řádně proveden nebo aby auditor ve zprávě neuváděl zjištěné nesprávnosti, neboť chce zakrýt určité skutečnosti, a vyvíjí v tomto směru na auditora tlak. Je tedy zřejmé, že tržní mechanismus není schopen sám o sobě zajistit řádný výkon funkce auditora a z důvodu veřejného zájmu je třeba činnost auditorů právně regulovat.