

K NĚKTERÝM USTANOVENÍM ZÁKONA Č. 93/2009 SB. O AUDITORECH¹

Some remarks to new statutory audit law

Vladimír Králíček

Audit individuálních a konsolidovaných účetních závěrek společností, které svým významem ovlivňují ekonomiku regionu, státu či dokonce působí v globálním kontextu, je tradiční nástroj zvyšování důvěry v účetní informace. Cílem tohoto článku není diskutovat otázky spojené s narušenou a obtížně obnovovanou důvěrou v auditorskou činnost jako celek, ale pouze poukázat na zásadní parametry, které obsahuje zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech (dále jen zákon) a případně je porovnat s primárním zdrojem zákona, kterým je Směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (dále jen směrnice).

Zákon, jak již bylo na mnoha místech konstatováno, nevznikal lehce. Již to svědčí o skutečnosti, že pracovníci MF ČR, které má gesci za právní předpisy z oblasti daní, účetnictví a auditingu, věnují posledně jmenovanému bodu právě až tu poslední pozornost. Dílem je tomu tak proto, že se právní úprava auditingu dotýká mnohem méně početnější skupiny subjektů, než je tomu v případě daní a účetnictví, dílem je tomu tak i proto, že personální vybavení MF ČR je početně i kvalifikačně zcela nedostatečné. Směrnice 2006/43/ES vstoupila v platnost v polovině roku 2006, všechny členské státy měly dva roky na to, aby směrnici o povinném auditu transponovaly do národní legislativy. Prakticky v téže době začala příprava nového zákona o auditorech, ale z rozmanitých důvodů se práce protahovaly neúměrně dlouho, což mělo dopad i na kvalitu zpracovaného návrhu (po několika týdnech již málokdo z účastníků předchozího jednání byl zcela v „obrazu“ a mnohdy argumentoval zcela opačně, než na předchozí schůzce). Není smyslem tohoto příspěvku diskutovat peripetie legislativního procesu, stačí snad konstatovat, že zákon nabyl účinnosti dne 14. dubna 2009, tedy téměř s ročním zpožděním.

Zákon do značné míry kopíruje strukturu směrnice, což vede k jeho přehlednosti a porovnatelnosti. V následujících bodech se pokusím nastínit ty jeho části, které podle mého názoru nedostatečně popřípadě odchylně upravují skutečnosti zákonem – směrnici upravené.

1. Preambule

Nebývá zvykem, aby součástí národní legislativy byla preambule, či jakýsi důkladný popis toho, proč daný předpis vznikl, co je jeho cílem a jakými zásadními kroky je tento cíl naplňován. Ve směrnici tato preambule zabírá cca 5 stran z celkového počtu 21. Pozornému čtenáři, který by se rád seznámil s obsahem právní regulace, pak zcela stačí, aby si přečetl oněch 5 stran. Podrobnosti pak zajímají jen ty, jimž jsou určeny, tedy auditory, členy statutárních orgánů obchodních společností a možná i některé další uživatele účetních informací. To, co je třeba zdůraznit jakožto základní motiv vzniku směrnice, je nedostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu v EU, nikoli snad „ad hoc“ reakce na Enron či další skandály, jak se mnohdy v (ne)odborném tisku uvádí.

¹ Tento text byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“, reg. číslo MSM, RP 6138439903.

2. Definice

Na rozdíl do preambule, kterou zákonodárce úspěšně ignoroval, na úvod zákona (§2 – Vymezení pojmů) umístil většinu definic převzatých z článku 2 směrnice. Toto řešení je přijatelné, byť s některými pojmy se podle mého názoru nepodařilo po jazykové stránce vyrovnat (key audit partner – klíčový auditorský partner).

3. Zkouška odborné způsobilosti – auditorská zkouška

V době, kdy jsem se podílel na přípravě zákona jakožto člen poradní komise zřízené k tomuto účelu na MF ČR by mne ani ve snu nenapadlo, že právě tato část zákona se stane „neuralgickým bodem“ právní normy. Věcně se jedná o část, která ve směrnici stanovuje, že fyzická osoba může být schválena k provádění povinného auditu pouze tehdy, pokud dosáhla předepsaného vzdělání (mohou upravit členské státy, přičemž minimem je „vzdělání nutné pro přijetí na vysokou školu“) a složila zkoušku odborné způsobilosti na úrovni závěrečné zkoušky na vysoké škole (nebo na úrovni rovnocenné zkoušky pořádané nebo uznávané členským státem). Tato zkouška odborné způsobilosti (v § 8 zákona označovaná tradičním pojmem „auditorská zkouška“) má zaručit nezbytnou úroveň teoretických znalostí v oborech souvisejících s prováděním povinného auditu a schopnost uplatnit tyto znalosti v praxi. Směrnice dále uvádí, že alespoň část této zkoušky musí být v písemné podobě. Toto ustanovení se v textu směrnice objevuje patrně proto, že tvůrci předpisu si byli vědomi, že v některých státech je zkouška vykonávána pouze verbální formou, tedy formou nepřilíš průkaznou a kontrolovatelnou. Domnívali jsme se, že úroveň zkouškového procesu na KAČR je na tak velmi vysoké úrovni, že by bylo možné jej ponechat v podobě, která odpovídala úpravě vycházející z § 8 až § 10 zákona č. 254/2000 Sb., tedy písemné zkoušky jakožto základní část zkouškového procesu a závěrečná ústní zkouška, jakožto jeho určité završení. Na druhé straně jsme si byli vědomi i obtíží, které jsou s ústní formou zkoušky spojeny:

- nedostatečná odbornost některých zkouškových komisařů respektive jejich přílišná specializace (např. odborník na silniční daň z MF ČR)
- nedostatečná časová flexibilita zkušebních komisařů
- náklady spojené s ústní zkouškou
- subjektivní hodnocení výkonu uchazeče, byť objektivizované 4 člennou porotou.

Výsledkem našich úvah, podpořených i celosvětovými trendy v této oblasti, pak bylo ustanovení § 8 odst. 4 zákona, že „auditorskou zkoušku tvoří dílčí zkoušky a je vykonána složením všech dílčích zkoušek. Auditorská zkouška se koná v českém jazyce a má písemnou formu“. K našemu překvapení se následně rozpoutala diskuze, možná spíše i kampaň, na změnu tohoto ustanovení zákona ve prospěch zakonzervování současného stavu, tedy ponechání ústní zkoušky. Zastánci tohoto přístupu si patrně nejsou vědomi obtíží, které se mohou vynořit při aplikaci § 8 odst. 6, který dává možnost se proti rozhodnutí zkušební komise odvolat. Obecně je odvolacím orgánem Rada pro veřejný dohled nad auditem a ta velmi pravděpodobně bude svá rozhodnutí raději opírat o existující písemné dokumenty (vypracovanou písemnou dílčí zkoušku) než o vágní tvrzení o neschopnosti uchazeče odpovědět na otázky zkušební komisaře. (Autor příspěvku je zároveň zkušebním komisařem a nikoli výjimečně se ve své praxi setkal s případem, že vůbec nepochopil otázku svého kolegy, natož aby dokázal naformulovat správnou odpověď). Přestože otázku auditorské zkoušky nepovažuji za zásadní, domnívám se, že je typickou ukázkou nepochopení smyslu směrnice a zákona.

4. Etický kodex a mezinárodní auditorské standardy

Je velmi pozitivní, že směrnice se rozhodla uznat existenci mezinárodní profesní organizace (IFAC), která svými orgány (IESBA v případě Etického kodexu a IAASB v případě ISAs) reguluje činnost účetních a auditorů. Jedná se pochopitelně o proces autoregulace, byť v současné době omezeném „dohlížecími orgány“, takže EU se pokusí jak etický kodex, tak i mezinárodní auditorské standardy přeměnit do podoby evropského předpisu (patrně nařízení). Zákon zcela přebírá dikci směrnice, zákonodárce si byl vědom toho, že úroveň v České republice je v této oblasti velmi vysoká. Etický kodex KAČR je prakticky totožný s Etickým kodexem IFAC a Mezinárodní auditorské směrnice (ISAs) se povinně používají již od roku 2005.

5. Práva a povinnosti auditora

Směrnice neobsahuje explicitní ustanovení o právech a povinnostech auditora jiných, než těch, jež jsou uvedeny v dalších ustanoveních směrnice. Zákon, věren tradici snahy o regulování i toho, co regulováno být nemusí, ve svém § 21 – Práva a povinnosti auditora upravuje rozmanité povinnosti auditora především z oblasti indikace trestné činnosti. Je diskutní, nakolik je třeba (pochopitelně s výjimkou praní špinavých peněz) věnovat se „kontrolé“ legálnosti podnikání. Tato ustanovení jsou v podstatě doslova převzata z předchozí právní úpravy (§ 15 zákona 254/2000 Sb.) a v praxi jsou jen obtížně splnitelná. Patrně ještě kontroverznější jsou ustanovení § 23 – omezení podnikání auditora. Účel tohoto paragrafu je zcela nejasný, otázka nezávislosti auditora (což je snad jediný možný a zároveň racionální motiv pro omezení podnikání auditora) je řešena jinými ustanoveními. Opět je dikce prakticky totožná s dřívějším § 18 zákona 254/2000 Sb. a bohužel stejně jako v minulosti může vyvolávat nepříjemné třenice mezi auditory a orgány dohledu (dozorčí komise KAČR popřípadě i Rada pro veřejný dohled nad auditem). To, že ustanovení § 23 nic kloudného nepřinese, bylo patrně zákonodárcům zcela jedno. Navíc je zajímavé, že se § 23 objevil v textu zákona dodatečně. V svém příspěvku ve sborníku z roku 2007² ještě velmi kladně hodnotím skutečnost, že v návrhu zákona se omezení pro podnikání auditora neobjevuje, že se od regulace toho, co je a co není dovoleno, přechází k regulaci na bázi principů. Bohužel, zůstalo jenom u nenaplněného očekávání.

6. Komora auditorů a orgány komory

Tato část zákona se obsahově příliš neliší od předchozí právní úpravy. Pojmově se mění výkonný orgán původně označovaný jakožto rada na výkonný výbor. Důvodem je vznik Rady pro veřejný dohled nad auditem a oprávněná obava z matení pojmů. Poněkud překvapivě z původního návrhu vypadla postupná rotace funkcionářů orgánů, což je osvědčený nástroj zachování objektivity a především soudnosti všech, kteří jsou do orgánů voleni na jedné straně a kontinuity na straně druhé. Je však velmi pravděpodobné, že tento princip bude zakotven ve statutu komory, nicméně imperativ povinnosti výměny funkcionářů po částech (nejlépe po třetinách) zde přece jen chybí.

7. Veřejný dohled

Snad největší očekávání má auditorská profese od praktické aplikace veřejného dohledu. Princip veřejného dohledu, mnohokrát popsán v různých úvahách a člancích, nemá

² Králíček V., Transpozice nové směrnice o statutárním auditu do legislativy České republiky, Sborník konference 2007

v legislativě České republiky paralelu. Dohled realizovaný například Českou národní bankou nad finančním trhem (tzv. integrovaný dohled nad bankovním sektorem, kapitálovým trhem, pojišťovnictvím, penzijním připojištěním či družstevními záložnami) je v podstatě státní dohled, byť je vykonáván institucí, která je zřízena zvláštním zákonem (zákon č. 6/1993 Sb. o České národní bance). Veřejný dohled je založen na komplexním zapojení odborné veřejnosti do dohledu nad auditem, objektem dohledu jsou všichni auditoři a auditorské společnosti. Zvýšený dohled, jak z podstaty věci vyplývá, bude zcela jistě prováděn u tzv. subjektů veřejného zájmu, které jsou v zákoně definovány v zásadě shodně se směrnicí. Ministr financí ČR v souladu se zákonem jmenoval dne 15. 5. 2009 členy Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Prvními členy Prezidia se tak stali:

- Ing. Jiří Rusnok
- Ing. Radek Neužil, LL. M.
- Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.
- Ing. Zdeněk Liška
- Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA
- Prof. Ing. Libuše Mullerová, CSc.

Dva posledně jmenovaní představují „minoritní“ zastoupení praktikujících auditorů v souladu s ustanovením § 55 odst. 7 zákona, zbývající členové jsou tzv. osoby mimo profesi. Majoritní zastoupení osob mimo profesi (po skončení přechodného období se majorita zvýší na 5 osob) zaručuje objektivitu orgánu a prosazování zájmu odborné veřejnosti.

8. Předmět legislativní úpravy

Směrnice, jak již vyplývá z jejího názvu, reguluje pouze a jedině povinný audit ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek. Zákon, zcela ve shodě s předchozí právní úpravou, rozšiřuje předmět regulace i na přezkoumání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ověřování podle zákona č. 256/2004 Sb. o podnikání na kapitálovém trhu či ověřování jiných ekonomických informací, pokud je ověřování prováděno podle auditorských standardů. Je otázkou, čemu rozšíření předmětu právní úpravy v zákoně slouží, v důvodové zprávě k zákonu se pouze konstatuje, co zahrnuje pojem „auditorská činnost“ (viz výše).

Závěr

Lze očekávat, že zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech přispěje ke zvýšení důvěryhodnosti zveřejňovaných účetních závěrek. Při porovnání vybraných ustanovení zákona s relevantními ustanoveními Směrnice 2006/43/ES je možné konstatovat, že došlo prakticky k bezchybné transpozici směrnice do českého práva. Naopak, zákon si přisvojuje regulovat i některé další oblasti, aniž je k tomu směrnicí vyzván. Podle autora příspěvku právě tato ustanovení mohou být poněkud kontroverzní a nemusí přispívat k cílům, které si nová evropská legislativa v oblasti auditu vytyčila.

Abstrakt

Príspevek se zaměřuje na některá problematická ustanovení nového zákona o auditorech. Porovnává jej se směrnicí o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Vyzdvihuje roli veřejného dohledu nad auditem při vědomí toho, že nestačí jen odpovídající legislativa, ale je nezbytně nutné ji i vhodným způsobem aplikovat.

Klíčová slova: Povinný audit účetních závěrek, Regulace auditu, Veřejný dohled

Summary

This paper briefly address some provisions in new statutory audit law. There is an attempt of comparison of this law and statutory audit directive. The role of Public Oversight is absolutely essential for increasing confidence of audit profession. The “best practise” is another part this process.

Key words: Statutory audit of financial statements, Regulation of audit, Public Oversight

JEL klasifikace: M42 Auditing

Použitá literatura

- [1] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
- [2] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
- [3] <http://www.kacr.cz>
- [4] <http://www.ifac.org>
- [5] <http://www.fee.be>

Kontakt

Vladimír Králíček, doc.Ing., CSc., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, nám. W. Churchilla 4, Praha 3, e mail : kralicek@vse.cz