

## **TRANSPOZICE NOVÉ SMĚRNICE O STATUTÁRNÍM AUDITU DO LEGISLATIVY ČESKÉ REPUBLIKY**

### **Transposition of new statutory audit directive to the law in the Czech Republic**

*Vladimír Králíček*

#### **Úvod**

Není snad diskutovanější téma poslední doby v oblasti auditu, než obnovení důvěry účastníků operací na kapitálovém trhu i ostatních uživatelů účetních informací v auditorskou profesi. Regulátoři, ale i profesní organizace účetních a auditorů (IFAC, FEE, KAČR atd.) se snaží o takové kroky, které by systémově vedly ke zvýšení kvality auditu.

#### **Jak dále v auditu v Evropě a v České republice?**

Právní úprava auditingu v České republice se datuje do období konce osmdesátých let minulého století, kdy tehdejší Federální ministerstvo financí vydalo vyhlášku 63/1989 Sb. o ověřovateli, s cílem umožnit podnikům se zahraniční majetkovou účastí vyhotovit a zveřejnit takové účetní výkazy, které budou pro jejich uživatele (zahraniční investory i stát) důvěryhodné. Tato vyhláška se s určitými problémy dala využít i v období po změně politických a ekonomických poměrů v listopadu 1989, přičemž její platnost skončila s datem 31.12.1992, tedy se stejným datem, ke kterému skončila Československá republika. Od následujícího období, tedy od ledna 1993 reguloval audit a auditorskou profesi v České republice zákon 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky, který obsahově vycházel z tehdy platné osmé směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. S blížícím se vstupem České republiky do EU se rozvinula odborná diskuse na téma, zda a v jaké míře je zajištěna kompatibilita tohoto zákona se směrnicí. Probíhající „screeningová“ jednání odhalila jen nepodstatné odchylky, které podle názoru odborné veřejnosti mohly být velmi snadno odstraněny novelou stávajícího zákona. Regulátor profese, tedy Ministerstvo financí ČR, však byl jiného názoru a předložil ke schválení v Parlamentu ČR zákon nový. Zákon 254/2000 Sb. byl od doby svého schválení několikrát novelizován, zejména v části dotýkající se vlastního výstupu auditorské činnosti, zprávy auditora. Právní norma obsahuje řadu drobných nepřesností a nejasností, které vyžadují výklad či vhodné přizpůsobení se reality legislativním požadavkům. Lze předpokládat, že pokud by nebyla vydána nová směrnice, nepodařilo by se v krátké době zvýšit kvalitu této právní normy, neb ochota poslanců zabývat se tak nepodstatnou záležitostí, jakou je audit, je velmi malá. Nutnost transponovat novou směrnicí o statutárním auditu do právního systému České republiky tak otevírá možnost vybudovat takovou normu, která při používání bude méně konfliktní, než norma stávající. Do jaké míry se to podaří, bude možné zhodnotit až s odstupem času.

#### **Výchozí postuláty nové směrnice**

Směrnice, které upravují roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky (označované často jako čtvrtá a sedmá směrnice<sup>1</sup>), ale například i některé další směrnice<sup>2</sup> požadují, aby audit prováděla oprávněná osoba, auditor. Podmínky pro schvalování osob odpovědných za provádění auditu jsou dosud stanoveny již výše zmíněnou směrnicí Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů.

<sup>1</sup> Směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých společností, Směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách

<sup>2</sup> Směrnice Rady 86/653/EHS ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí

V průběhu doby od schválení osmé směrnice počátkem osmdesátých let minulého století se ukázalo, že neexistuje dostatečně harmonizovaný přístup k povinnému auditu, na což Evropské společenství reagovalo vydáním řady dokumentů<sup>1</sup>, které se staly jakýmsi výchozím materiálem pro novou směrnici o statutárním auditu. Nová směrnice pak prošla legislativním procesem Rady a Evropského parlamentu, aby byla dne 17. května 2006 vydána s označením Směrnice 2006/43/ES.

### **Základní oblasti, kterým se Směrnice věnuje, jsou následující:**

- definice
- schvalování, průběžné vzdělávání a vzájemné uznávání
- registrace
- profesní etika, nezávislosti, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství
- auditorské standardy a zpráva auditora
- zajištění kvality
- vyšetřování a sankce
- veřejný dohled
- jmenování a odvolání
- povinný audit subjektů veřejného zájmu.

Z výše uvedeného přehledu je zřejmé, že směrnice komplexně pokrývá problematiku auditu účetních závěrek, v mnohém se nechává inspirovat výsledky práce IFAC resp. IAASB (Etický kodex, Mezinárodní auditorské standardy), jinde pak nachází inspiraci ve Spojených státech (Public Oversight – veřejný dohled). Směrnice je (jako prakticky každý evropský dokument) zatížena řadou kompromisů, což se projevuje tím, že v některých částech ponechává „právo volby“ na jednotlivých členských státech. V důsledku toho se pak o úplné harmonizaci v žádném případě hovořit nedá. Je otázkou, zda specifika jednotlivých států jsou opravdu tak významná, že se nepodařilo najít cestu k sjednocení názorů ani na takové otázky, jakými jsou například existence výboru pro audit, odpovědnost auditora, atd.

### **Transpozice, její význam a průběh**

Evropské Společenství (ES) získalo od členských států pravomoc vytvářet vlastní právní systém, právní normy závazné nejen pro členské státy, ale i pro jejich vnitrostátní subjekty. Právo Evropské unie pak používá tzv. Směrnice tehdy, když chce touto právní normou určit výsledek, kterého má být dosaženo. Směrnice tedy zavazuje členské státy ve vztahu k předpokládanému výsledku, ale forma a metoda dosažení výsledku je ponechána na vůli státu. Směrnice vždy obsahuje lhůtu, do jejíhož uplynutí musí být provedena transpozice do vnitrostátního právního řádu. V případě směrnice o statutárním auditu byla stanovena dvouletá lhůta, která uplyne v polovině roku 2008. Neučiní – li členský stát příslušné legislativní kroky, porušuje tím právo Společenství a může být sankcionován. Navíc směrnice může nabýt přímého účinku a její ustanovení se může bezprostředně dovolat i vnitrostátní subjekt.

Vědoma si výše uvedených důsledků nedodržení transformace směrnice o statutárním auditu do práva ČR, rozhodla vláda o vypracování nové právní normy, zákona o auditorech a pověřila Ministerstvo financí ČR jejím zpracováním. MF ČR pak následně ustavilo komisi, jejímž cílem je připravit tzv. paragrafové znění zákona. Do práce komise jsou zapojeni jednak odborníci

<sup>1</sup> Sdělení o povinném auditu v EU: cesta vpřed (1998), Doporučení o zajištění kvality povinného auditu v EU: minimální požadavky (2000), Doporučení o nezávislosti statutárních auditorů v EU: sada základních zásad (2002)

z ministerstva, dále pak zástupci uživatelů účetních informací a dva auditoři (Petr Kříž z PwC a autor tohoto příspěvku). Práce komise byla zahájena prakticky ihned po vydání směrnice, první verze návrhu zákona byla dokončena v květnu 2007. V době zpracování příspěvku je v procesu schvalování útvarem odpovědným za jeho zpracování, odborem Účetnictví a audit. Do veřejného připomínkového řízení se zákon patrně dostane až v závěru letošního roku.

### **Obsahové problémy nového zákona**

Nový zákon a auditorech (dále jen zákon) zcela pochopitelně kopíruje strukturu směrnice, snaží se najít formulace běžně používané v české legislativě a zároveň pak ponechat ve svých ustanoveních i vše pozitivní, co obsahuje zákon 254/2000 Sb. Za nejzásadnější změnu lze patrně považovat skutečnost, že zákon reguluje pouze povinný audit, nikoli auditorské služby.<sup>1</sup>

Řada věcných otázek byla v průběhu jednání poradní komise diskutována a bylo dosaženo konsensu mezi požadavky uživatelů, regulátora i oprávněnými požadavky profese. Lze však očekávat, že ve vnějším připomínkovém řízení i v samém závěru legislativního procesu se do ustanovení zákona budou snažit své partikulární zájmy prosadit rozmanité zájmové skupiny. Z věcných problémů považují za vhodné zmínit následující:

- Auditorská zkouška svým obsahem zahrnuje poněkud širší oblast, než tomu bylo doposud. Znalosti z takových témat, jako například všeobecná účetní teorie a zásady, profesní etika a nezávislost, řízení rizik a vnitřní kontrola byly dosud prověřovány jen okrajově. Nově se bude využívat i možnost uznání vysokoškolské zkoušky, pokud její rozsah a obsah se v rozhodující části bude shodovat s požadavkem na auditorskou zkoušku a pokud od jejího složení neuplyne více než 7 let. Shodu rozsahu a obsahu zkoušky bude posuzovat Komora auditorů, případná odvolání pak Rada pro veřejný dohled nad auditorskou profesí (viz dále).
- Povinný audit podle zákona bude oprávněna na území České republiky provádět také fyzická osoba, která je schválena jako auditor v jiném členském státě. Bude tedy považována za statutárního auditora dle zákona, na rozdíl od auditorů ze zemí mimo EU. Podmínkou jejího působení jakožto *statutární auditor* pak bude vykonání rozdílové zkoušky, a to pouze z těch oblastí, kde není prokázáno její vykonání v jiném členském státě (jako příklad může sloužit vykonání rozdílové zkoušky z daňového práva ČR).
- Zákon explicitně požaduje zveřejňování seznamu auditorů a auditorských společností na internetu. Komora auditorů umožňuje vyhledat potřebné údaje na svých webových stránkách již v současné době.
- Zákon již neobsahuje kontroverzní ustanovení současného § 18 o tom, které činnosti jsou auditorovi povoleny a které ne z hlediska principu nezávislosti. Odvážně se přiklonil k přístupu „principle based regulation“, což je chvályhodné.
- Zákon explicitně poukazuje na Mezinárodní auditorské standardy, prakticky se však nic nezmění, neb KACR zavedla povinnost používat ISA od 1.1.2005.
- Zcela nové je ustanovení o veřejném dohledu. Veřejný dohled nad auditem vykonává Rada pro dohled nad auditorskou činností, přičemž veřejnému dohledu podléhají veškeré auditorské společnosti i statutární auditoři. V souladu se směrnicí má Rada konečnou odpovědnost za dodržování standardů, etického kodexu i profesních předpisů, za fungující systém řízení kvality, za kontinuální vzdělávání, za disciplinární i sankční systém a za zkouškový systém. Předpokládá se, že Rada „přenechá“ Komoře auditorů vlastní výkon těchto činností, pokud ve výjimečných případech (například v šetření o nekvalitě práce

<sup>1</sup> Auditorské služby, jakožto pojem širší než audit, definuje zákon 254/2000 Sb. v § 2.

auditora či auditorské spoločnosti) nebude konat sama. Zákon rovněž upravuje fungování Rady; je otázkou, zda v navržené podobě budou tato ustanovení „politicky průchodná“.

- Zákon obsahuje i zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu, přičemž vlastní definice subjektu veřejného zájmu je pojata co nejužší (viz volba jednotlivých členských států v části 2.1. tohoto příspěvku). Předpokládá se zde mimo jiné zřízení výboru pro audit, což může být v rozporu se zájmy auditovaných subjektů.

## **Závěr**

V globálně fungujícím podnikatelském prostředí, kde se relativně volně pohybuje zboží, služby i kapitál, se nacházejí i auditoři, jejichž posláním je zvyšovat důvěryhodnost účetních závěrek určených k všeobecným účelům.<sup>1</sup> Auditoři ze zemí EU se chystají absorbovat změny vyplývající z nové směrnice o statutárním auditu. Je proto v jejich zájmu pozorně sledovat legislativní proces, jehož výsledkem bude transpozice směrnice do právního systému každého z 27 členských států. Příspěvek se pokouší ve stručnosti naznačit, jakým směrem se tento proces ubírá v České republice.

## **Abstrakt**

Příspěvek se zaměřuje na krátkou historii auditorské profese v České republice, snahu EU o harmonizaci auditu a výsledek této snahy, kterým je nová směrnice o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Zabývá se i procesem transpozice směrnice do práva České republiky.

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

## **Summary**

This paper briefly focused short history of audit profession in the Czech Republic, attempt of EU to harmonise audit within EU and the result of this process – new statutory audit directive of annual accounts and consolidated accounts. It covers also a process of transposition of this directive to the law of the Czech Republic.

**Key words:** Statutory audit of annual accounts, Regulatory framework of audit, Harmonisation of audit, Public Oversight

**JEL klasifikace:** M42 Auditing

## **Literatura**

- [1] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
- [2] Pracovní verze zákona o auditorech
- [3] [www.i-eps.cz](http://www.i-eps.cz)
- [4] [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- [5] [www.fee.be](http://www.fee.be)
- [6] Vépyová, M. : Kontrola a audit (z hlediska právné úpravy). Bratislava, Sprint 2005

## **Kontakt**

Vladimír Králíček, doc., ing., CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu, VŠE Praha, nám. W.Churchilla 4, Praha 3, [kralicek@vse.cz](mailto:kralicek@vse.cz)

---

<sup>1</sup> Pojem je převzat z názvu ISA 700R Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům.