

VÝBOR PRO AUDIT, POROVNÁNÍ JEHO ROLÍ V ČR, EU A USA.¹

Audit Committee, it's role in the Czech Republic, EU and USA.

Vladimír Králíček

Úvod

V posledním době se relativně často setkáváme s pojmem výbor pro audit. Ani odborná veřejnost, tím méně pak nezasvěcení do problematiky řízení a správy společností, externího i interního auditu si zcela jasně neuvědomují, jaká je role tohoto orgánu, za jakých podmínek má fungovat, jaké je jeho personální složení a jaké výstupy lze od něj očekávat. V tomto příspěvku bych se rád ve stručnosti zabýval touto problematikou, a to i částečně jako komparací v prostoru Česká republika/EU/USA. Důvody budou vysvětleny níže.

Historie a definice

Vznik výboru pro audit je spojován s činností největší světové burzy, New York Stock Exchange (NYSE), která již v roce 1939 podporovala vznik výboru pro audit, jakožto poradního orgánu pro Radu ředitelů (Board of Directors) účetních jednotek, jejichž akcie byly veřejně obchodovány. V roce 1972 pak Securities and Exchange Commission (SEC) doporučovala, aby tento orgán byl složen z nezávislých odborníků (non – executive directors). Zásadní změnu pak přináší rok 2002, kdy Sarbanes – Oxley Act (SOX) reagoval na podnikové kolapsy tak, že upravil povinnost existence výboru pro audit a vymezil i rozsah jeho povinností.

V Evropě pak výbor pro audit nacházíme především v ustanoveních tzv. Code of Conduct nebo Code of Best Practices, tedy kodexů správy a řízení společností. Například mezi 19 doporučeními slavného Cadbury Code of Best Practices je i doporučení, aby byl ustaven výbor pro audit, byly písemně vymezeny jeho kompetence a aby se skládal nejméně z 3 na managementu nezávislých osob. V návazném a proto i propracovanějším kodexu správy a řízení společností ve Velké Británii (The Combined Code – Principles of Good Governance and Code of Best Practice) je již samostatný oddíl věnovaný výboru pro audit a auditorům.

V České republice se pojem výbor pro audit pravděpodobně prvně objevuje v Kodexu správy a řízení společností vydaném Komisí pro cenné papíry v roce 2001 a následně aktualizovaném v roce 2004. Tento kodex vychází z Principů OECD („OECD Principles of Corporate Governance“), bere však pochopitelně v úvahu i právní úpravu platnou v České republice, především pak ustanovení Obchodního zákoníku, Zákona o podnikání na kapitálovém trhu a dalších obecně závazných právních předpisů.

Současná právní úprava v EU a České republice

Kodex správy a řízení (dále jen Kodex) je dokumentem, ke kterému se obchodní společnosti (především pak kótované akciové společnosti) mohou hlásit dobrovolně a mohou tak veřejně deklarovat, že jejich systém správy a řízení je v souladu s tím, jak je vnímána „nejlepší praxe“ v této oblasti. Ustanovení o výboru pro audit se v tomto dokumentu nachází jednak v kapitole VI Odpovědnost představenstva a dozorčí rady, bod E 2 (cituji: „Jsou-li při představenstvu nebo dozorčí radě zřízeny výbory, jejich pravomoci, složení a pracovní postupy musí představenstvo nebo dozorčí rada dobře definovat a zveřejnit“) a dále pak i v komentáři k této

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

části. Zde Kodex doporučuje, aby společnost ustavila tři různé výbory odpovědné za nezávislý audit společnosti, za odměňování (včetně dalších finančních podnětů) členů představenstva a dozorčí rady a klíčových členů exekutivy a za jejich jmenování. Další doporučení pak spočívá i v tom, že většinu členů těchto výborů by měly tvořit nezávislé osoby. Podrobnosti pak obsahuje Příloha 2 Kodexu.

Výboru pro audit se Kodex věnuje i v kapitole V - Uveřejňování a průhlednost, která je mimo jiné věnována i externímu auditu. Mnohá ustanovení zde uvedená se však posunem v čase stávají podřadná pro členské státy EU, neboť jsou de facto transformována do Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (dále jen Směrnice). Směrnice v čl. 41 Výbor pro audit upravuje povinnost zřídit výbor pro audit u tzv. subjektů veřejného zájmu (PIE – Public Interest Entities), přičemž ponechává jednotlivým členským státům určitou volnost při právní úpravě jejich konstituování. Požaduje se však, aby alespoň jeden člen výboru pro audit byl nezávislý a měl účetní nebo auditorskou kvalifikaci. Základní funkce výboru pro audit jsou vymezeny tak, že výbor pro audit mimo jiné:

- a) sleduje postup účetního výkaznictví;
- b) sleduje účinnost vnitřní kontroly společnosti, vnitřního auditu a případně systémů řízení rizik;
- c) sleduje povinný audit ročních a konsolidovaných účetních závěrek;
- d) posuzuje a sleduje nezávislost statutárního auditora nebo auditorské společnosti, a zejména poskytování doplňkových služeb auditovanému subjektu.²

Důležité je i ustanovení, které uvádí, že „Návrh správního orgánu nebo dozorčího orgánu na jmenování statutárního auditora nebo auditorské společnosti v subjektu veřejného zájmu se opírá o doporučení výboru pro audit.“³ Zde je zásadní rozdíl oproti úpravě v USA, kde v souladu se zákonem Sarbanes – Oxley je auditor jmenován přímo výborem pro audit. Považuji ustanovení Směrnice za mnohem racionálnější, neboť v sobě obsahuje jak determinaci procesu návrhu (výborem pro audit), tak i následné schválení či popřípadě i odmítnutí nevyšším orgánem společnosti.

Směrnice dále ukládá statutárnímu auditorovi nebo auditorské společnosti povinnost podávat výboru pro audit informace o klíčových záležitostech vyplývajících z povinného auditu, zejména o zásadních nedostatcích ve vnitřní kontrole ve vztahu k postupu účetního výkaznictví.

Směrnice byla v souladu s principy tvorby evropské legislativy transponována do českého práva přípravou, schválením a nabytím účinnosti zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech (dále jen Zákon). Zákon upravuje postavení výboru pro audit rovněž jen pro subjekty veřejného zájmu (ty jsou vymezeny relativně úzce, tedy nerozšiřují přespříliš požadavky Směrnice, viz § 2 písm. m) a to v § 44. Výbor pro audit je definován jakožto orgán subjektu veřejného zájmu, který má 3 členy, pokud stanovy nebo obdobný dokument nestanoví počet vyšší. Nejméně jeden člen výboru pro audit musí být nezávislý na auditované společnosti a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu. Zde dochází podle mého názoru k nepatřičnému posunu ve směru k zmírnění požadavku Směrnice, která jednoznačně vyžaduje účetní nebo auditorskou kvalifikaci, o praktických zkušenostech vůbec nehovoří. Předpoklad, že zkušenosti a kvalifikace jsou zaměnitelné lze patrně snadno vyvrátit.

² Podrobněji například in The Provision of Non – audit Services by Audit Firms to their Listed Audit Clients, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, 2010

³ Směrnice 2006/43/ES, čl. 41, odst. 3

Problém spočíva pravdepodobne v tom, že i po letech někdy více a někdy méně intenzivních snah o vybudování „účetní profese“ v České republice podle anglosaského vzoru tohoto nebylo dosaženo. Obavy, že by výbory pro audit byly na pozici „odborníka“ obsazeny pouze auditory pak patrně vedly zákonodárce k vytvoření právní úpravy, která je v rozporu se Směrnicí a v konečném důsledku je tedy neplatná. (Autor si dokáže představit, že při poměrně malé četnosti výborů pro audit – viz dále – by dominance nebyla na překážku, navíc by mohlo být využito odborníků například s kvalifikací ACCA či analogické kvalifikace Komory certifikovaných účetních.)

Zákon dále poněkud nešťastně propojuje výbor pro audit s dozorčí radou, a to jednak tak, že uvádí, že jmenování členů výboru pro audit provádí nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu z členů dozorčí rady nebo z třetích osob, dále pak i tím, že uvádí, že „nesplní-li subjekt veřejného zájmu svoji povinnost zřídit výbor pro audit, vykonává činnost výboru pro audit jeho dozorčí orgán.“⁴ Pokud si zákonodárce představuje tuto formulaci jako sankci za porušení povinností uložených zákonem, jedná se již skoro o výsměch základním principům práva.

Výše uvedené nelogické ustanovení Zákona se jeví ještě v ostřejším světle, pokud se podíváme na „ulehčení“, které § 44 dále uvádí a mezi nimiž nacházíme například velikost účetní jednotky nebo existenci výboru pro audit na úrovni mateřské společnosti.

V zásadě shodně se Směrnicí se Zákon vypořádal se základními funkcemi výboru pro audit. Pokud by se však účetní jednotka (subjekt veřejného zájmu) chtěla co nejlépe zhostit vybudování takové struktury správy a řízení společnosti, která mimo jiné zahrnuje i výbor pro audit, doporučil bych jí vrátit se zpět ke Kodexu, který velmi ilustrativně a správně popisuje vybudování i fungování výboru pro audit (ale i výboru pro odměňování a výboru pro jmenování) v Příloze 2⁵(viz dále uvedená citace):

2.2 Výbor pro audit

Tento výbor má obvykle 3 až 5 členů, z nichž většina nebo všichni jsou nezávislí a scházejí se nejméně čtyřikrát do roka.

Jeho úkolem je poskytovat nezávislou radu správním orgánům při hodnocení kvality finančního řízení společnosti pomocí dohledu nad finančním výkaznictvím, správou a řízením společnosti a vnitřními kontrolními systémy.

Výbor pro audit by měl být povinen zejména:

- Zkoumat postupy vedení zajišťující vhodnost a efektivitu systémů a kontrol.
- Zkoumat postupy uplatňované vedením k zajištění dodržování požadavků a standardů regulačního systému.
- Provádět dohled nad fungováním úlohy vnitřního auditu (pokud je to relevantní).
- Fungovat jako rozhraní mezi vedením a externími auditory.

S výborem pro audit může představenstvo odpovídat za systém vnitřní kontroly společnosti a za ověření jeho efektivnosti. Takový systém je však navržen s tím, aby spíš řídil, než eliminoval riziko nesplnění podnikatelských cílů, a může poskytovat pouze přiměřenou, nikoliv absolutní záruku, že nedojde k významnému zkrátení nebo ztrátě.

Jeho hlavní odpovědnosti lze rozčlenit do čtyř oblastí:

1. Dohled nad interním auditem

- Ověřování vnitřních kontrol, provádění testů vnitřních kontrol, návrhy na zlepšení.

⁴ Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech, § 44 odst. 3

⁵ Kodex správy a řízení společností založený na Principech OECD (2004)

- Analýza rizik, stanovení limitů rizik a soustředění se na nejzávažnější rizika, která mají nebo by mohla mít negativní vliv na podnikatelskou činnost.
- Ověřování dodržování právních požadavků a vnitřních norem.
- Doporučení ke zlepšení různého druhu.
- Provádění speciálních prověrek (včetně prověrek navržených na základě zjištěné zpronevěry finančních prostředků), zjišťování střetů zájmů, ověřování dodržování Etického kodexu (v případě, že existuje).
- Ověřování účetních zásad a postupů.
- Hodnocení a schvalování účetních závěrek.
- Zajišťování efektivních informačních toků.

2. Doporučování (kde je to relevantní) výběru externích auditorů a/nebo obnovení jejich existujícího pověření; koordinace s externími auditory

- Doporučení a výběr nezávislých externích auditorů (většinou s doporučením představenstva). Tento výběr je pak schválen valnou hromadou.
- Členové výboru pro audit by se měli účastnit jednání (společně s vedením a externími auditory) o rozsahu externích auditů a výsledcích těchto externích auditů.
- Koordinace s externími auditory.

3. Ochrana majetku a dohled nad vnitřním kontrolním systémem

- Zavedení systému ochrany majetku a jiných vnitřních kontrolních mechanismů.
- Ve spolupráci s oddělením interního auditu by výbor pro audit měl dohlížet na významná rizika, jako je riziko zpronevěry finančních prostředků, riziko selhání techniky a přírodních katastrof včetně rizika poškození zdraví a poškození životního prostředí. Měl by ověřovat metody monitorování a poskytovat doporučení ke zlepšení efektivnosti zavedených bezpečnostních opatření.
- Zavedení odpovídající kontroly finančních operací (ve spolupráci s finančním ředitelem a jeho oddělením).

4. Hodnocení všech finančních operací se závažnými důsledky pro společnost

- Pravidelná analýza závažných finančních operací k zajištění jejich efektivnosti.
- Posouzení řízení cash flow s cílem zajistit, že budou k dispozici finanční prostředky pro potřeby plnění všech krátkodobých závazků.
- Posouzení potenciálních závazků, zejména u těch transakcí, kde účetní postupy neoceňují závazky automaticky podle tržního ocenění.

Závěr

S rozvojem korporací a určitými problematickými otázkami, které jsou spojeny s jejich fungováním se vlastníci pokouší najít vhodné metody a nástroje výkonu vlastnického práva. Vzhledem k tomu, že však nejsou jedinými „stakeholders“, je zapotřebí nacházet taková řešení, která jsou optimální právě za situace více zainteresovaných uživatelů. Jedním z prvků systémů Corporate Governance (správy a řízení společností) je i výbor pro audit. Jeho funkce, ale i postavení ve struktuře orgánů je stručně diskutována v tomto příspěvku, a to jednak z pohledu historie vzniku výboru pro audit v anglosaské oblasti, ale především z pohledu platné legislativy v Evropské unii a České republice. Legislativa ČR není autorem považována za ideální, vykazuje určité nesrovnalosti a nedostatky, ale je zcela jistě pokrokem ve srovnání s vakuem, které zde existovalo před vydáním zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech. Další a to zcela zásadní otázkou však bude způsob implementace práva do každodenní činnosti velkých korporací – subjektů veřejného zájmu.

Abstrakt

Príspevek sa zaoberá úlohou výboru pro audit v systéme řízení a správy velkých společností. Podává stručný exkurz do historie a dále se pak zaměřuje na legislativní úpravu v EU a České republice.

Klíčová slova: Výbor pro audit, správa a řízení společností, statutární (externí) audit

Summary

This article deals with the role of Audit Committee in Corporate Governance of large corporations. It starts with historical overview and then focus on legislation within EU and especially the Czech Republic.

Key words: Audit Committee, Corporate Governance, Statutory Audit

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
- [2] Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech
- [3] Kodex správy a řízení společností založený na Principech OECD (2004)
- [4] Králíček V., Zákon o auditorech – komentář, Wolters Kluwer, Praha 2009

Kontakt

Vladimír Králíček, doc. Ing., CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 156, kralicek@vse.cz