

Audit subjektů veřejného zájmu v centru pozornosti Evropské unie[#]

(Diskuse k auditu subjektů veřejného zájmu)

Václav Černý – Jaroslava Roubíčková***

Úvodem

V posledním období jsme svědky rostoucí pozornosti odborné veřejnosti jak v rámci Evropské unie, tak i v České republice, zaměřené směrem k posílení důvěryhodnosti, nezávislosti a kvality práce auditorů s akcentem zejména na subjekty veřejného zájmu. Cílem článku je zmapovat legislativní zdroje a procesy jak v rámci Evropské unie, tak v České republice a posoudit nakolik byla provedena transpozice do národní legislativy.

Povinný audit a Evropská unie

Harmonizací požadavků na povinný audit v jednotlivých členských zemích Evropské unie se zabývá směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady č. 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady č. 84/253/EHS. Tato směrnice nahrazuje od roku 2006 výše uvedené, předtím platné směrnice. Směrnice si neklade za cíl plnou harmonizaci požadavků na povinný audit, vytváří základní linii s možností přijetí přísnějších požadavků v členském státě.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES je tvořena preambulí, představující jakýsi „koncepční rámec“ obšírně ve 34 bodech odůvodňující potřebnost tohoto nového předpisu včetně podpůrných kritérií kladených na auditorskou profesi. Směrnice dále zahrnuje celkem 55 článků, upravujících hlavní zásady, pravidla a aspekty auditorské činnosti především ve vztahu k povinnému auditu. Jsou zde řešeny okruhy problémů jako předmět povinného auditu a definice hlavních pojmů, schvalování, průběžné vzdělávání a vzájemné uznávání (aspekty jako praxe, vzdělání, zkouška odborné způsobilosti), registrace statutárních auditorů a auditorských společností.

Nemalý význam je ve směrnici věnován problematice etiky při provádění povinného auditu a s tím spojených základních atributů (profesní etika a skepticismus, nezávislost, nestrannost, důvěrnost a profesní tajemství, zaměstnávání bývalých statutárních auditorů ve společnostech). Stranou pozornosti nezůstávají ani pravidla při stanovení odměn za povinný audit. Stěžejní pozornost je věnována také otázce auditorských standardů, povinných auditů konsolidovaných účetních závěrek podniků, zprávě auditora, systému zajištění kvality, systému vyšetřování a sankcí.

V neposlední řadě směrnice upravuje veřejný dohled a regulační ujednání mezi členskými státy. V závěru jsou řešeny otázky spojené se jmenováním a odvoláváním auditorů a auditorských

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Václav Černý, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <cernyv@vse.cz>.

^{**} Doc. Ing. Jaroslava Roubíčková, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jaroslava.roubickova@vse.cz>.

společností, výborem pro audit, mezinárodními hledisky (uznávání auditorů ze „třetích zemí“ – mimo Evropskou unii). S širším záběrem se této problematice věnují Müllerová a Králíček (2014).

Tak, jak postupně narůstala úloha subjektů veřejného zájmu, ukázala se zde však mezera, kdy těmto subjektům veřejného zájmu je v této směrnici věnována minimální pozornost. Proto se ukázalo jako nanejvýš potřebné otázku auditu těchto významných subjektů v jednotlivých členských zemích dále řešit. Řešením se zdá přijetí nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014. Nově přijatá směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/56 EU ze dne 16. dubna 2014 zapracovává do svých usnesení další změny jak v oblasti auditu účetních závěrek, konsolidovaných účetních závěrek, zaměřuje se zejména na posílení důvěryhodnosti auditu, auditorských společností a statutárních auditorů, zvyšuje úlohu profesní etiky. Zdůrazňuje i úlohu mezinárodních auditorských standardů, kvality a zpracování auditorských zpráv. V oblasti auditů subjektů veřejného zájmu odkazuje na nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014. Nová směrnice vstupuje v platnost dvacátým pátým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku EU; členské státy mají přijmout a zveřejnit správní a právní předpisy nezbytné pro dosažení souladu se směrnicí do 17. 6. 2016.

**Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014
o zvláštních požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení
rozhodnutí Komise č. 2005/909/ES**

Toto nařízení se věnuje auditu subjektů veřejného zájmu v širších souvislostech. O vážnosti, se kterou k této problematice Evropský parlament a Rada přistupují, svědčí již rozsáhlá preambule k tomuto nařízení, tvořící opět jakýsi „koncepční rámec“. Tato preambule zahrnuje celkem 37 bodů, odůvodňujících samu existenci tohoto nařízení, jeho hlavní důvody, metody, principy a východiska. Vlastní nařízení zahrnuje 44 článků. Předmětem úpravy nařízení jsou následující oblasti – předmět, oblast působnosti a definice, podmínky provádění auditu subjektů veřejného zájmu (odměny za audit, zákaz poskytování neauditorských služeb, příprava na audit a vyhodnocení rizik nezávislosti, přezkum řízení kvality zakázky, mezinárodní auditorské standardy, zpráva auditora, dodatečná zpráva auditora určená výboru pro audit, zpráva určená orgánům dohledu nad subjekty veřejného zájmu, zpráva o transparentnosti, uchovávání záznamů).

V centru pozornosti je dále i jmenování statutárních auditorů a auditorských společností subjekty veřejného zájmu (vlastní jmenování statutárních orgánů a auditorských společností, trvání auditorské zakázky, předávací spis, odvolání a odstoupení statutárních auditorů nebo auditorských společností), dohled nad činností statutárních auditorů nebo auditorských společností provádějících povinný audit subjektů veřejného zájmu (určení příslušných orgánů, podmínky nezávislosti, zachování mlčenlivosti ve vztahu k příslušným orgánům, pravomoci příslušných orgánů, přenesení úkolů, spolupráce s dalšími vnitrostátními orgány), zajištění kvality, sledování trhu a transparentnost příslušných orgánů (zajištění kvality, sledování kvality trhu a hospodářské soutěže, transparentnost příslušných orgánů).

Nařízení zahrnuje i oblast spolupráce mezi příslušnými orgány a vztahy s orgány evropského dohledu (povinnost spolupráce, zřízení výboru CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies), spolupráce v oblasti přezkumů zajištění kvality a vyšetřování nebo kontrol kvality na místě, kolegia příslušných orgánů, přenesení úkolů, ochrana důvěrnosti a povinnost zachovávat mlčenlivost v rámci spolupráce mezi příslušnými orgány, ochrana osobních údajů), spolupráce s orgány třetích zemí a mezinárodními organizacemi a institucemi (dohoda o výměně informací, zpřístupnění informací získaných nebo předaných ze třetích zemí, výkon přenesené pravomoci, přezkum a zprávy). Toto nařízení ruší rozhodnutí Komise

č. 2005/909/ES.¹ Konkrétní změny směrnice 2006/43/ES jsou součástí směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/56/EU.

Už jen pouhý výčet naznačuje širší záběr, kterou tato norma upravuje. Nakolik splní očekávání nejen odborné veřejnosti, se však ukáže v delším časovém horizontu. Nařízení se použije od 16. června 2016, vybrané články od roku 2017. Transpozice tohoto nařízení do vnitrostátních předpisů a profesních auditorských směrnic bude úkolem příslušných orgánů jednotlivých zemí. Pokud členské země problematiku dohledu nad auditem subjektů veřejného zájmu zapracovaly do svých legislativních norem, bude potřeba provést transpozici podle nového nařízení č. 537, které problematiku auditu subjektů veřejného zájmu řeší komplexněji, uceleněji a koncepčněji. Už jen pouhé přijetí tohoto nařízení však naznačuje, že Evropská unie věnuje této oblasti náležitou pozornost.

Úprava auditu subjektů veřejného zájmu v současném zákonu o auditorech

V současném znění zákona o auditorech a změně některých zákonů č. 93/2009 Sb. (dále též jen „zákon o auditorech“) je adekvátně transponovaná směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43 ES, na jejíž znění se také v úvodních paragrafech zákon o auditorech odvolává.

Do legislativy v ČR byly zapracovány požadavky uvedené směrnicí v dubnu 2009, s téměř ročním zpožděním vzhledem ke stanovenému termínu pro jednotlivé členské státy (do 29. června 2008). Problematika auditorské činnosti jako takové je z hlediska auditorské profese řešena dostatečně. Tak tomu ale zatím není při transpozici nařízení č. 537/2014 o povinném auditu veřejného zájmu. V platném zákoně o auditorech 93/2009 Sb. je problematika povinného auditu subjektů veřejného zájmu řešena zatím pouze okrajově v osmé hlavě zákona v pouhých třech paragrafech 43 až 45, odpovídá spíše transpozici rušeného rozhodnutí Komise 2005/909/ES, než novému nařízení č. 537.

V § 43 zákona o auditorech je řešena problematika zprávy o průhlednosti. Tento paragraf ukládá auditorovi provádějícímu povinný audit subjektů veřejného zájmu povinnost zveřejnit do 3 měsíců od skončení svého účetního období způsobem umožňujícím dálkový přístup následující údaje: informaci o právní formě a vlastnících auditorské společnosti; popis sítě, pokud do ní auditorská společnost patří a právní a strukturální postavení společnosti v této síti; popis struktury řízení auditorské společnosti; popis vnitřního systému řízení kvality auditora, případně prohlášení statutárního orgánu auditorské společnosti účinnosti jejího fungování; údaj o tom, kdy naposledy byla u auditora provedena prověrka kvality podle § 24 zákona o auditorech; seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých auditor zahájil, provádí nebo již ukončil provádění povinného auditu v účetním období zahrnutém ve zprávě o průhlednosti; vyjádření o přístupu, který auditorská společnost sleduje v oblasti průběžného vzdělávání auditorů podle § 9 zákona o auditorech; vyjádření o nezávislosti činnosti auditorské společnosti, kterou rovněž potvrdí, že byl proveden vnitřní přezkum dodržování nezávislosti; finanční informace vypovídající o postavení auditorské společnosti na trhu jako je celkový obrát rozdělený na odměny za povinný audit účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek a odměny účtované za jiné ověřovací služby, služby daňového poradenství a další neauditorské služby; informace týkající se způsobu výpočtu odměny osob, které vykonávají funkci klíčového auditorského partnera. Jedná-li se místo auditorské společnosti o statutárního auditora, zpracuje zprávu přiměřeného rozsahu.

§ 44 zákona o auditorech je zaměřen na výbor pro audit. Výbor pro audit povinně zřizuje subjekt veřejného zájmu. Tento zpravidla tříčlenný výbor je orgánem subjektu veřejného zájmu.

¹ 2005/909/ES – Rozhodnutí Komise ze dne 14. prosince 2005 o zřízení poradní skupiny odborníků pro Komisi a o zjednodušení spolupráce mezi systémy veřejného dohledu nad statutárními auditory a auditorскими společnostmi

Nejméně jeden člen výboru musí být nezávislý na subjektu veřejného zájmu a mít minimálně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo auditu. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z řad členů dozorčích orgánů nebo z třetích osob. Výbor pro audit vykonává zejména následující úkoly: sleduje postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky; hodnotí účinnost systému vnitřní kontroly společnosti, vnitřního auditu a případně systému řízení rizik; sleduje proces povinného auditu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky; posuzuje nezávislost statutárního auditora a auditorské společnosti a zejména poskytování doplňkových služeb auditované osobě; doporučuje auditora. Auditor výbor průběžně informuje o průběhu auditu, zejména o zásadních nedostacích ve vnitřní kontrole ve vztahu k sestavování účetní a konsolidované účetní závěrky. Pojišťovny, zajišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, banky, obchodníci s cennými papíry, provozovatelé vypořádavšího systému, investiční společnosti a fondy a instituce elektronických peněz nemusejí zřizovat výbor pro audit, pokud splňují následující podmínky: nejsou osobou, jejíž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu; funkci výboru pro audit přebírá dozorčí orgán; podle své účetní závěrky nebo konsolidované závěrky splňují nejméně 2 z 3 kritérií – průměrný počet zaměstnanců v posledním roce je nižší než 250, celková bilanční suma nepřesahuje 43 milionů EUR, nebo čistý obrat nepřesahuje 50 milionů EUR. Nemá-li subjekt veřejného zájmu zřízen výbor pro audit, zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup, který orgán plní funkci výboru pro audit a které osoby jsou jeho členy.

§ 45 zákona o auditorech klade požadavky na nezávislost. Auditři, provádějící audit subjektů veřejného zájmu jsou povinni jednou ročně formou písemného prohlášení potvrdit výboru pro audit svou nezávislost na tomto subjektu. Dále je auditor povinen jednou ročně výboru pro audit sdělit doplňkové služby poskytnuté tomuto subjektu a projednat s výborem pro audit případné ohrožení své nezávislosti a opatření přijatá k jejich zmírnění, a to v souladu s § 14, odst. 5 zákona o auditorech. Klíčový auditorský partner odpovědný za provádění povinného auditu subjektu veřejného zájmu musí být při provádění auditorské zakázky vystřídán nejpozději do 7 let od zahájení provádění povinného auditu a může opět provádět auditorskou činnost v tomto subjektu veřejného zájmu nejdříve po uplynutí 2 let. Statutární auditor nebo klíčový auditorský partner, který provádí povinný audit subjektu veřejného zájmu jménem auditorské společnosti, nesmí přijmout v auditovaném subjektu veřejného zájmu řídicí funkci před uplynutím 2 let poté, co provedl povinný audit nebo přestal pracovat, byl odvolán nebo odstoupil jako statutární auditor či klíčový partner auditorské společnosti z provádění auditní zakázky. Poruší-li statutární auditor nebo klíčový auditorský partner tento zákaz, rozhodne Rada pro veřejný dohled nad auditem o uložení pokuty tomuto statutárnímu auditorovi do výše částky uvedené v § 25, odst. 1, písm. c) zákona o auditorech. Tato pokuta je příjmem Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Dílčí pokusy o zapracování nařízení č. 537 i směrnice č. 2014/56 a posílení úlohy auditu subjektů veřejného zájmu lze sledovat zařazením některých konkrétních paragrafů do návrhu novely zákona o auditorech, avšak podle našeho názoru nikoliv v dostatečné míře, lépe je zapracována směrnice č. 2014/56, než nařízení č. 537 (srv. Poslanecká sněmovna, 2013).

Závěr

Evropská unie věnuje zvýšenou pozornost subjektům veřejného zájmu a zejména pak oblasti auditu, jakožto nástroje nezávislé kontroly účetnictví těchto významných článků národních ekonomik. Stanovením základních pravidel pro audit těchto významných subjektů stanovuje mantinely pro provádění auditů a postupů. Důraz je kladen zejména na nezávislost. Přijetím nařízení č. 537 deklarují Evropský parlament a Rada svůj zájem na zkvalitnění auditu těchto subjektů v rámci jednotlivých členských zemí. Zároveň dávají jednotlivým členským zemím dostatečnou lhůtu na to, aby zapracovaly toto nařízení do svých legislativních zdrojů.

V listopadu 2013 se Petr Kříž, zastupující prezident Federace evropských účetních (Fédération des Experts-comptables Européens, FEE), zabýval kvalitou návrhů nových směrnic a nařízení a zdoluhavostí při jejich přijetí příslušnými orgány EU. K datu zpracování příspěvku jsou však směrnice a nařízení přijaty.

V České republice se ukazuje, že zatímco ustanovení směrnice č. 2006/43 jsou v zákoně o auditorech dostatečně transponována, v oblasti auditu subjektů veřejného zájmu na zpracování (zřejmě do novely zákona č. 93/2009 Sb.) nařízení č. 537 ještě čeká. Avšak termín 26. červen 2016 je splnitelný.

Doladit bude třeba i transpozice nové směrnice EU č. 2014/56, avšak také červnový termín roku 2016 je reálný. První zveřejněné návrhy naznačují, že zákonodárci postupují správným směrem ke kvalitní transpozici, pravděpodobně náročnější bude zapracování nařízení č. 537. Jak vyplývá ze Zprávy o činnosti výkonného výboru Komory auditorů ČR, která bude přednesena na XXIII. sněmu auditorů dne 24. 11. 2014 (KAČR, 2014), novela zákona skončila svoji pouť legislativním procesem v létě roku 2013 při rozpuštění poslanecké sněmovny a zahájila znovu na jaře roku 2014. Zpoždění tak povede s největší pravděpodobností k tomu, že tato novela bude účinná někdy od počátku roku 2015 a velmi brzy poté, v roce 2016 dojde k významnější změně předpisů v souvislosti s evropskou regulací.

Literatura:

- [1] KAČR (2014): *XXIII. Sněm Komory auditorů České republiky. Zpráva o činnosti Výkonného výboru Komory auditorů ČR*. Praha, Komora auditorů České republiky, 2014.
- [2] Kříž, P. (2013): *Kam kráčí regulace auditu*. Hospodářské noviny, 14. 11. 2013, Příloha: Auditorské listy, s. 1.
- [3] Müllerová, L. – Králíček, V. aj. (2014): *Auditing*. Praha, Oeconomica, 2014.
- [4] Poslanecká sněmovna ČR (2013): *Sněmovní tisk 1044/0, část č. 1/6. Novela z. o auditorech – Evropská unie*. [online], Praha, Poslanecká sněmovna České republiky, c2013, [cit. 27. 5. 2013], <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=174850>>.

Audit subjektů veřejného zájmu v centru pozornosti Evropské unie

Václav Černý – Jaroslava Roubíčková

ABSTRAKT

Článek seznamuje se stávající Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43 ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a Nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Nařízení č. 537/2014 by mělo vstoupit v platnost 16. června 2016. Obě normy jsou vyjádřením zvýšeného zájmu Evropské unie o problematiku auditu a zejména pak auditu subjektů veřejného zájmu.

Klíčová slova: audit, subjekty veřejného zájmu, Evropská unie

The Audit of Public Interest Entities in the Spotlight European Union

ABSTRACT

The article introduces the current Directive of the European Parliament and of the Council 2006/43 of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and the Regulation of the European Parliament and the Council N. 537/2014 of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of the public interest. N. 537/2014 Regulation should enter into force on 16 June 2016 Both standards are expressing increased interest of the European Union on the issue of the audit and in particular the audit of public interest entities.

Key words: audit, public interest entities, the European Union

JEL classification: M41.