

Vstup do auditorské profese v kontextu legislativních změn

*Libuše Müllerová – Marek Jošt **

Abstrakt:

Článek shrnuje v úvodu legislativní vývoj v oblasti vstupu do auditorské profese v České republice v letech 1993 až 2015 se zvláštním zřetelem na uznávání zkoušek Komorou auditorů České republiky ve vztahu k jiným profesním a vzdělávacím institucím, zvláště pak ve vztahu k veřejným vysokým školám. V dalších částech je zmíněna historie Komory, je podrobně popsán zkouškový systém, jeho postupný vývoj a pravidla pro uznávání zkoušek složených u jiných profesních a vzdělávacích institucí. Stručně jsou popsány také nejvýznamnější organizace, s nimiž Komora úzce spolupracuje. Nechybí ani stručné srovnání podmínek vstupu do auditorské profese s jinými zeměmi. Článek v závěru analyzuje, zda změkčení požadavků na uchazeče o auditorskou profesi vedlo ke zvýšení atraktivity profese ve formě zvýšení počtu žádostí o osvobození zkoušek a počtu auditorů zapsaných na seznamu Komory zejména po novele zákona o auditorech z roku 2009.

Klíčová slova: Audit; Auditorská zkouška; Komora auditorů; Uznávání zkoušek.

JEL klasifikace: M42.

1 Úvod

Základním cílem článku je zachytit legislativní vývoj požadavků na vstup do auditorské profese v České republice a následně analyzovat vliv legislativních změn na počet žádostí o osvobození od dílčích auditorských zkoušek a také na počet auditorů zapsaných na seznamu Komory auditorů České republiky. Data pro výzkum jsou čerpána z interních statistik KAČR za roky 2009 - 2015. Z provedeného výzkumu vyplývají i další podstatné informace týkající se zejména uznávání zkoušek Komorou auditorů České republiky ve vztahu k jiným profesním a vzdělávacím institucím.

2 Historie auditu v České republice

První zmínku o auditorech v české legislativě přinesl zákon č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. Účetní závěrky těchto podniků měly být

* Libuše Müllerová; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <libuse.mullerova@vse.cz>. Marek Jošt; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <marek.jost@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu *Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)* evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze pod označením F1/33/2015.

ověřovány dvěma nezávislými znalci – ověřovateli, které jmenovalo na základě ústního přezkoušení z účetnictví Ministerstvo financí. O toto přezkoušení se mohli ucházet absolventi vysoké školy ekonomického zaměření, kteří dosáhli věku 35 let. V té době také vydalo Ministerstvo financí Vyhlášku č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditech), v níž byla poprvé oficiálně ustavena tato profese. Zároveň vznikla první profesní organizace – Unie účetních Československé federativní republiky (ČSFR) podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů a byla registrována u Ministerstva vnitra České socialistické federativní republiky 22. května 1990 (KAČR, 2013, str. 9). Ta sdružovala specialisty a odborníky v oboru účetnictví, finanční a auditorské činnosti a jejím cílem bylo vytvářet vhodné podmínky pro prosazování odborných profesních pravidel.

V roce 1991 vstoupil v platnost zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který v § 39 uváděl: „Akciové společnosti musí mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního předpisu. Ostatní obchodní společnosti a družstva mají tuto povinnost, jen pokud tak stanoví zvláštní zákon.“ Tímto zvláštním zákonem byl zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který zákonnou povinnost auditu účetní závěrky vázal na překročení vymezených kritérií (obchodní obrát, úhrn rozvahy brutto a počet zaměstnanců).

Unie účetních působila až do 7. ledna 1991, dnem 8. ledna 1991 byla Ministerstvem vnitra České republiky zaregistrována změna stanov včetně změny názvu na Unii auditorů ČR a zároveň byla její činnost poprvé omezena pouze na území České republiky. Důvodem této změny bylo vytvořit základy samosprávného orgánu auditorské profese. Zejména rychlý proces privatizace a rozvoj podnikatelského prostředí v ČR vedl k významnému rozšiřování poptávky po auditorských službách a vyžadoval stále vyšší nároky na auditorskou profesi (Vrba, 2013).

Ve druhé polovině roku 1992 se členové Rady Unie významně podíleli na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a Komoře auditorů, jehož cílem bylo povinné sdružování auditorů. Audit se v této době začal formovat jako samosprávná profese nezávislá na státu s vlastními dozorovými orgány. Stát fungoval jen v oblasti vstupu do profese – organizoval zkoušky a uděloval auditorskou licenci. Členové Rady Unie se také významně podíleli na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a Komoře auditorů.

Unie auditorů ukončila svoji činnost až po založení Komory auditorů, kdy na základě závěrečné valné hromady 27. března 1993 rozhodla o rozpuštění a zániku.

3 Vznik Komory auditorů ČR

Postupující transformace českého hospodářství na tržní ekonomiku, s tím související privatizace státních podniků na akciové společnosti a postupné zakládání dalších právních forem obchodních společností si vyžádalo preciznější úpravu

auditorské profese. To se stalo zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, který byl vyhlášen ve sbírce zákonů 20. 11. 1992, a který vymezil základní pojmy a stanovil pravidla pro výkon auditorské profese v naší zemi.

Ustavující sněm Komory auditorů České republiky (dále jen „Komora“ nebo „KAČR“) se uskutečnil 18. února 1993 ve společenském sále Paláce kultury v Praze za účasti celkem 434 auditorů. Sněm přijal základní dokumenty: statut, jednací řád, disciplinární řád a rozpočet komory na rok 1993 a vzal na vědomí stav příprav etického kodexu a auditorských směrnic. Zvolil sedmnáctičlennou radu, sedmičlennou dozorčí komisi, pětičlennou disciplinární komisi a dva revizory účtů. Zároveň uložil nově zvolené radě dopracovat některé základní dokumenty, zřídit úřad Komory auditorů ČR, založit seznam auditorů a asistentů auditora. Dozorčí komisi uložil vypracovat systém dohledu nad činností auditorů, systém řešení stížností včetně dohledu nad činností úřadu Komory a plněním úkolů uložených radě. Disciplinární komisi uložil dopracovat disciplinární řád, revizorům účtů dohlížet na hospodaření a účetnictví Komory.

Ihned po založení začala Komora ustavovat jednotlivé výbory pro vykonávání odborné činnosti (výbor pro správu profese, výbor pro auditorské zkoušky, výbor pro kontinuální profesní vzdělávání, výbor pro regulaci a rozvoj profese, výbor pro metodiku auditu, redakční rada pro překlady mezinárodních auditorských standardů vydávaných mezinárodní federací účetních a auditorů (IFAC, 2016), výbor pro účetní výkaznictví, výbor pro mezinárodní účetní standardy a finanční instituce, výbor pro malé a střední podniky a malé a střední praxe, výbor pro veřejný sektor, výbor pro vnější vztahy a redakční rada časopisu Auditor).

4 Zkouškový systém Komory auditorů

Po založení Komory přešlo z Ministerstva financí ČR do její pravomoci organizování vstupu do profese, tj. zkoušení auditorů a udělování dekretů. Zákon č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky převzal základní požadavky vztahující se na uchazeče o auditorskou licenci z 8. směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Obsahem této směrnice byly nároky 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.

Zmíněný zákon vymezil podmínky, které musí splňovat fyzická osoba, která je oprávněna vykonat odbornou zkoušku. Musela mít plnou způsobilost k právním úkonům, být bezúhonná, mít ukončené magisterské vysokoškolské vzdělání ekonomického, právnického nebo technického směru se zaměřením na ekonomiku, získat kvalifikaci účetního znalce (dočasně nahrazeno pětiletou praxí v účetnictví)

a poté musela vykonávat po dobu alespoň dvou let praxi asistenta auditora. Kromě obecných znalostí požadoval zákon ve vybraných odvětvích speciální zkoušku, zaměřenou na obory, v nichž jsou požadovány specifické znalosti (jednalo se zejména o banky a pojišťovny). Ve skutečnosti Komora tuto speciální zkoušku nikdy neorganizovala, neboť auditorská praxe ji nevyžadovala. Dále zákon stanovil předměty, na které má být odborná zkouška zaměřena. Jednalo se o obchodní, daňové a finanční právo, účetnictví, metody ověřování účetní závěrky, případně další oblasti stanovené Komorou. Část zkoušky musela mít písemnou podobu.

Navazující první zkušební řád Komory z roku 1993 vymezil obsah auditorské zkoušky do následujících předmětů:

- 1) Účetnictví a finanční hospodaření, rozbor účetní závěrky včetně konsolidované účetní závěrky a vnitřního kontrolního systému účetních jednotek.
- 2) Metody a techniky ověřování účetní závěrky, využití matematických metod a statistických metod při ověřování a ověřování v podmínkách automatizovaného zpracování dat.
- 3) Obchodní, daňové a finanční právo.

Po složení písemné zkoušky z uvedených předmětů, byla završením zkouškového systému ústní zkouška, která obsahovala 100 průřezových otázek, z nichž každá byla zaměřená na čtyři oblasti: účetnictví – daně – obchodní právo – auditing. Zkouška se skládala před čtyřčlennou zkušební komisí, která byla složená z poloviny ze zástupců státních orgánů jmenovaných Ministerstvem financí České republiky a z poloviny ze zástupců odborníků z ekonomické a právní teorie a praxe jmenovaných Komorou. Předseda zkušební komise byl vždy zástupcem státních orgánů jmenovaných ministerstvem. Tak si státní správa částečně ponechala vliv na regulaci vstupu do auditorské profese.

Zákon 524/1992 Sb. platil bez větších úprav až do konce roku 2000, kdy byl nahrazen zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech, který vstoupil v platnost v období, kdy se Česká republika připravovala na vstup do Evropské unie. Zákon upravil podmínky auditorské zkoušky mnohem podrobněji a uváděl oblasti, na které má být auditorská zkouška zaměřena. Zároveň zavedl tzv. rozdílovou zkoušku pro auditory ze třetích zemí, kteří by chtěli vykonávat auditorskou praxi v České republice. Jak pro auditorskou zkoušku, tak pro rozdílovou zkoušku byla ponechána písemná forma a následně ústní přezkoušení – to zůstalo oproti minulým úpravám bez větších obsahových i organizačních změn. Jak písemná tak ústní forma auditorské zkoušky i rozdílové zkoušky se skládala v českém jazyce. Podrobnosti organizace zkoušek a vymezení jednotlivých předmětů delegoval zákon na Komoru. Ta ve svém zkušebním řádu z roku 2000 vymezila následující předměty pro písemnou část odborné zkoušky:

- 1) Makroekonomie-Mikroekonomie;
- 2) Účetnictví (teorie účetnictví, mezinárodní účetní standardy, finanční, vnitropodnikové a manažerské účetnictví v účetních jednotkách vybraných odvětví a právních forem podléhajících auditu);
- 3) Podnikové kombinace a konsolidace účetních závěrky;
- 4) Obchodní, občanské a finanční právo;
- 5) Podnikové finance, finanční hospodaření, finanční analýza, oceňování podniku;
- 6) Informační systémy pro řízení, matematicko-statistické metody využitelné při auditu, systémy zpracování dat;
- 7) Auditing (auditorské normy a směrnice, statutární a interní audit, metody a techniky auditu, vnitřní kontrolní systémy, etika a psychologie v auditorské profesi).

Po složení všech písemných dílčích částí auditorské zkoušky následovala průřezová ústní zkouška opět před čtyřčlennou komisí již výše uvedeného složení.

Zkušební řád zároveň stanovil tříletou lhůtu, po kterou musely být všechny části auditorské zkoušky složeny, jinak propadly. Tato úprava zkouškového systému probíhala beze změn až do roku 2003, kdy byl předmět obchodního, občanského a finančního práva rozdělen na dvě samostatné zkoušky – obchodní a občanské právo a zdanění. Hned v následujícím roce 2004 došlo rovněž k rozdělení zkoušky z účetnictví na dvě samostatné zkoušky – Finanční účetnictví a Manažerské účetnictví. Důvodem byla potřeba prověření důkladnějších znalostí uchazečů o auditorskou profesi z obou těchto předmětů, jejichž podrobná znalost je pro auditory žádoucí, což v jedné zkoušce nebylo možné. Jak se postupem času vyvíjela struktura obsahu auditorské zkoušky, ukazuje následující Tabulka 1.

Tab. 1: Vývoj struktury auditorské zkoušky mezi roky 2000–2010

r. 2000–2003	r. 2003–2004	r. 2004–2010
1. Makroekonomie-Mikroekonomie	1. Makroekonomie-Mikroekonomie	1. Makroekonomie-Mikroekonomie
2. Účetnictví	2. Účetnictví	2. Finanční účetnictví
3. Podnikové kombinace a konsolidace	3. Podnikové kombinace a konsolidace	3. Manažerské účetnictví
4. Obchodní, občanské a finanční právo	4. Obchodní a občanské právo	4. Podnikové kombinace a konsolidace
5. Podnikové finance	5. Zdanění	5. Obchodní a občanské právo
6. Statistika a IT	6. Podnikové finance	6. Zdanění
7. Auditing	7. Statistika a IT	7. Podnikové finance
8. Ústní zkouška	8. Auditing	8. Statistika a IT
	9. Ústní zkouška	9. Auditing
		10. Ústní zkouška

Zdroj: interní statistiky KACR, vlastní zpracování.

Poslední právní úprava reagovala na požadavky směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Nová právní úprava přinesla Komoře nové a pro auditorskou profesi zásadní povinnosti. Z nich nejdůležitější se týkala systému kontroly kvality, který je upraven samostatným mezinárodním auditorským standardem ISQC1. Jeho úkolem je kontrolovat, zda auditori postupují při provádění auditorské činnosti podle mezinárodních auditorských standardů vydávaných mezinárodním výborem účetních a auditorů (IFAC – International Federation of Accountants) a zda respektují Etický kodex vydávaný rovněž tímto výborem.

Zásadní byl i dopad do zkouškového systému, který kromě uvedené směrnice Evropského parlamentu 2006/43/ES zapracované do zákona o auditorech musel respektovat i další nadnárodní požadavky na vstup do profese. Jednalo se zejména o Mezinárodní vzdělávací standardy (International Education Standards - IES 1-6), které byly zpracovány Vzdělávacím výborem IFAC v období let 2002-2004 a které nabyly účinnosti dnem 1. ledna 2005 (Müllerová, Král, 2013).

Pro uchazeče byla stanovena podmínka vysokoškolského vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského programu a povinnost odborné praxe na pozici asistenta auditora byla rozšířena ze dvou na 3 roky. Byla zrušena ústní zkouška a zahájeno uznávání zkoušek (resp. osvobození od složení některých předmětů týkajících se dílčích částí auditorské zkoušky) v souladu se zákonem o uznávání kvalifikací (zákon č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace a jiné způsobilosti státních příslušníků členských států Evropské unie). Zákon podrobně vymezil oblasti, na které má být auditorská zkouška zaměřená a stanovil podmínky pro uznávání vysokoškolských zkoušek nebo srovnatelných profesních kvalifikačních zkoušek v členském státě, jejichž obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky, a byla-li zkouška složena nejvýše 7 let před termínem, kdy uchazeč požádal o vykonání auditorské zkoušky. Stejně jako dříve zůstalo tříleté období od vstupu do zkouškového systému, po které musel uchazeč složit všechny zkoušky.

Na částečné „změkčení“ podmínek nové legislativy upravující vstup do profese (bakalářský stupeň studia, zrušení ústní zkoušky, uznávání vysokoškolských a profesních zkoušek) reagovala Komora zpřísněním písemných částí auditorské zkoušky. Nejprve rozšířila další nadstavbovou zkoušku z auditingu jako stěžejního předmětu Komory. Dalším krokem bylo rozdělení zkoušky ze statistiky a informačních technologií na dvě samostatné zkoušky. Nakonec byla rozdělena zkouška z účetnictví na účetnictví podnikatelského sektoru a účetnictví ostatních odvětví (banky, pojišťovny a neziskový sektor).

Poslední legislativní úprava z roku 2015 zasáhla do zkouškového systému novelou zákona 93/2009 Sb. jen dílčími úpravami. Snížila se doba pro uznávání zkoušek ze

7 na 5 let a naopak se prodloužila doba, po kterou musel uchazeč složit všechny dílčí části písemné auditorské zkoušky ze tří na pět let. Poměrně zásadní zpřísnění doznalo uznávání vysokoškolských zkoušek. Podmínkou uznání bylo složení státní zkoušky, nikoliv jen dílčích zkoušek v průběhu vysokoškolského studia, jak tomu bylo dříve.

Tab. 2: Vývoj struktury auditorské zkoušky od roku 2010 do současnosti

r. 2010–2013	r. 2013–dosud
1. Makroekonomie-Mikroekonomie	1. Makroekonomie-Mikroekonomie
2. Finanční účetnictví	2. Finanční účetnictví I
3. Manažerské účetnictví	3. Finanční účetnictví II
4. Podnikové kombinace a konsolidace	4. Manažerské účetnictví
5. Obchodní a občanské právo	5. Podnikové kombinace a konsolidace
6. Zdanění	6. Obchodní a občanské právo
7. Podnikové finance	7. Zdanění
8. Statistika a informační technologie	8. Podnikové finance
9. Auditing I	9. Statistika
10. Auditing II	10. Informační technologie
	11. Auditing I
	12. Auditing II

Zdroj: interní statistiky KAČR, vlastní zpracování.

5 Stručně o vstupu do auditorské profese v jiných zemích

Německo

V Německu funguje speciální orgán pro auditorské zkoušky při Komoře auditorů (Wirtschaftsprüferkammer), jehož úkolem je zajistit organizaci a provádění auditorských a rozdílových zkoušek. Zkoušky mají písemnou a ústní část a skládají se před zkušební komisí. Do systému zkoušek zde není zapojen orgán veřejného dohledu, na systém dohlíží Ministerstvo hospodářství a technologií, které rozhoduje také o uznávání srovnatelných zkoušek a i v jiných oblastech zastává funkci, kterou v Čechách vykonává Rada pro veřejný dohled nad auditem.

Doba výkonu praxe je v Německu rozdělena do dvou skupin. Pokud má uchazeč ukončené plnohodnotné vysokoškolské vzdělání, musí povinně absolvovat tříletou odbornou praxi. V případě, že studium trvá méně než osm semestrů, prodlužuje se praxe na čtyři roky. Praxe musí být získána po dokončení vysokoškolského studia a minimálně dva roky se uchazeč musí účastnit povinných auditů (Wirtschaftsprüferkammer, 2016).

Rusko

Rusko bylo v minulosti charakteristické tím, že po složení kvalifikační zkoušky získala fyzická osoba jedno ze 4 kvalifikačních osvědčení: pro oblast všeobecného auditu, pro oblast auditu burz, mimorozpočtových fondů a investičních institucí, pro

oblast auditu pojišťoven a pro oblast auditu úvěrových institucí, bankovních skupin a holdingů. Novelou Federálního zákona o auditu začalo být vydáváno jednotné osvědčení s neomezenou dobou platnosti, čímž došlo k harmonizaci s evropskými předpisy. Stejně jako v Evropě musí auditori v Rusku procházet programy průběžného vzdělávání s cílem udržet si teoretické znalosti. Ročně musí každý auditor absolvovat vzdělávací kurzy v rozsahu alespoň 40 hodin (IPA, 2015).

Spojené státy americké

Požadavky vstupu do auditorské profese stanovují národní účetní rady v jednotlivých státech a nejsou tedy zcela jednotné za celé Spojené státy, i když jsou si velmi podobné. Vstup do profese tvoří 3 základní kameny: vzdělání, jednotné zkoušky CPA (Certified Public Accountant) a zkušenosti. Na studenty CPA jsou kladeny značné požadavky a téměř ve všech státech musí absolvovat 150 hodin vzdělání, což představuje 5 let vysokoškolské výuky (AICPA, 2016). Dnes již nestačí získání bakalářského titulu ze čtyřletého studia v USA, ale je požadován ještě jeden rok navíc. Tento pátý rok je možné splnit v rámci magisterského programu nebo formou kurzů integrovaného profesního vzdělávání, které organizují národní účetní rady. 150 hodin vzdělání nevyžaduje pouze jediná národní účetní rada, a to Virgin Islands, již stačí splnit pouze čtyřleté bakalářské studium. Od května 2004 se zkoušky skládají na počítačích v testovacích centrech, ty jsou ve všech státech. Zkoušky trvají 14 hodin a mají 4 části. V každé části musí být dosaženo alespoň 75 bodů z maximálního počtu 99 bodů.

Francie

Stejně jako v České republice, tak i ve Francii musí mít uchazeči tříletou praxi v oblasti auditu a musí složit auditorskou zkoušku. Zkouška je písemná ve formě případové studie, která trvá 3 až 5 hodin a musí být splněna alespoň na 50%. Francouzský systém zná dva způsoby vstupu do profese. 99 % auditorů absolvuje program profesionálního účetního vzdělání zakončený diplomem (Diplome d'expertise comptable). Ten vydává ministerstvo školství. Ročně takto vydává zhruba 900 až 1 000 diplomů, což je nesrovnatelné například s naší zemí, kde tomuto počtu odpovídá celkový počet auditorů zapsaných na seznamu KAČR. Druhý způsob je používán zřídka, udává přímo vzdělávání auditora. Asi 20 uchazečů získá každým rokem po úspěšném zakončení studia tzv. Certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Tento certifikát vydává ministerstvo spravedlnosti a je spojen s větší vážností. Auditori i asistenti auditora jsou povinni účastnit se systému kontinuálního vzdělávání, a to min. 20 hodin ročně. Kontrola ze strany dohledových orgánů probíhá jednou za 6 let (Piot, 2005).

6 Osvobozování dílčích částí písemné auditorské zkoušky – metodologie, hypotézy

Data pro výzkum jsou čerpána z interních statistik KAČR za roky 2009–2015. V jednotlivých letech je zvláštní pozornost věnována počtu žádostí o osvobození od dílčí auditorské zkoušky ze strany jednotlivých uchazečů, tedy asistentů auditora. Každý uchazeč musel podat pro každou zkoušku samostatnou žádost a z tohoto důvodu se ve zkoumaném vzorku někteří uchazeči objevili vícekrát. Stěžejní část výzkumu si klade za cíl analyzovat vztah mezi změnou legislativy v oblasti osvobození od dílčích částí auditorské zkoušky a počtem podaných žádostí o osvobození a dále také počtem auditorů zapsaných na seznamu KAČR (viz hypotézy níže). Z výzkumu vyplynuly i další zajímavé informace zejména v oblasti nejčastěji osvobozených zkoušek v jednotlivých letech a také v oblasti uznaných zkoušek složených u jiné profesní či vzdělávací instituce (viz následující text). Veškerá data jsou vyjádřena jako počet výskytu dané veličiny ve sledovaném vzorku nebo jako procento z celku.

Hypotéza 1: *Vzhledem k nové možnosti osvobozování zkoušek se dá očekávat zvýšený počet žádostí o osvobození od dílčích zkoušek.*

Hypotéza 2: *Vzhledem k nové možnosti osvobozování zkoušek se dá očekávat zvýšený zájem o auditorskou profesi ve formě vyššího nárůstu počtu auditorů zapsaných na seznamu KAČR.*

Osvobozování od dílčích částí písemné auditorské zkoušky zavedl zákon č. 93/2009 Sb., který uváděl v § 8 odst. 3: „Pokud uchazeč složil vysokoškolskou zkoušku nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku v členském státě v jednom nebo více oborech uvedených v odst. 1 a 2 (tyto odstavce vymezují obsah zkoušky), jejíž obsah a rozsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky podle odstavců 1 a 2, a byla-li zkouška složena nejvýše 7 let přede dnem, kdy uchazeč požádal o vykonání auditorské zkoušky, je tento uchazeč od části auditorské zkoušky, které se taková zkouška týká, osvobozen, pokud o to požádá.“

Jak již bylo zmíněno, novela zákona z roku 2015 stanovila u vysokoškolských zkoušek podmínku státní zkoušky a sedmiletou lhůtu zkrátila na pět let. Zákon dále stanovil, že o shodě rozsahu a obsahu zkoušky rozhoduje Komora. Ta upravila podmínky pro osvobozování ve zkušebním řádu. Žádosti uchazečů o osvobození od zkoušek prověřuje tříčlenná komise složená z členů výkonného výboru a výboru pro auditorské zkoušky. Aby příslušná státní zkouška mohla být uznána jako dílčí auditorská zkouška, měla by splňovat určité předpoklady. Jednak by měla být svým obsahem v rozhodující části srovnatelná s obsahem dílčí auditorské zkoušky (v systémech profesního vzdělávání u nás i ve světě se dnes standardně považuje za dostatečnou osmdesátiprocentní kompatibilita obsahu obou zkoušek), dále by měla být obdobně srovnatelná i co se týče rozsahu – tedy šíře a podrobnosti - příslušné dílčí auditorské zkoušky a měla by být organizovaná takovým způsobem, že

neexistuje ani teoretická možnost, že by se uchazeč mohl vyhnout ověření svých znalostí z příslušné problémové oblasti (Král, 2015a).

Žádosti o osvobození složených vysokoškolských zkoušek byly podávány převážně absolventy Fakulty financí a účetnictví (dále také „FFÚ“) Vysoké školy ekonomické v Praze, oboru Účetnictví a finanční řízení podniku, a to jak v době uznávání dílčích zkoušek, tak po zavedení uznávání pouze státní zkoušky. Např. v roce 2008 bylo podáno 118 žádostí, z nichž polovina připadla na absolventy VŠE (z toho polovina byli absolventi FFÚ), 10 % připadlo na absolventy České zemědělské univerzity v Praze, 9 % na absolventy Vysokého učení technického v Brně, 9 % na absolventy Vysoké školy báňské – Technické univerzity v Ostravě, 5 % na absolventy Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně a na absolventy ostatních 15 vysokých škol připadl zbytek žádostí (Grygar, 2009). Z ostatních fakult VŠE i jiných vysokých škol ekonomického zaměření se v menší míře do novely uznávaly složené zkoušky z vybraných předmětů, které byly obsahově srovnatelné s dílčí částí auditorské zkoušky v průběhu studia, obsah státních zkoušek však již neodpovídal obsahu dílčích auditorských zkoušek.

Spolupráce mezi Fakultou financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze a Komorou auditorů České republiky je velmi těsná a bezprostředně po novele zákona o auditorech došlo na oboru Účetnictví a finanční řízení podniku k úpravě otázek státní závěrečné zkoušky tak, aby absolventům tohoto oboru mohl být uznán co největší počet dílčích auditorských zkoušek.

Ze složených profesních zkoušek se osvobozovaly zkoušky, které byly složeny v rámci Systému certifikace a vzdělávání Svazu účetních, který provozuje Institut certifikace účetních (ICU), v rámci studia v Asociaci autorizovaných certifikovaných účetních (ACCA) a v menší míře i u Komory daňových poradců (KDP).

V průběhu celého procesu osvobozování, který funguje již přes 7 let, bylo každoročně podáno průměrně 200 žádostí (viz Tabulka 3), přičemž každý asistent auditora musí podat pro každý předmět samostatnou žádost. V celkovém počtu žádostí tedy vystupují někteří žadatelé několikrát, jelikož požadovali osvobození od několika zkoušek. Převážná část žádostí zpravidla splňuje zákonné požadavky, a proto bývá většinou schválena. Úspěšnost schvalování se pohybovala ve sledovaném období nad 80 % a v roce 2010 překročila dokonce hranici 91 %. Je to dáno tím, že žadatelé znají dopředu podmínky osvobození a pouze pokud si jsou jisti, že je splňují, tak žádost podají. Zbývající část představovaly žádosti, které žadatelé vzali zpět, anebo absolvovaná zkouška nebyla v souladu s požadavky Komory.

Tab. 3: Osvobozené zkoušky v letech 2009–2015

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Počet žádostí	214	280	207	186	255	186	180
Osvobozeno	176	255	186	163	208	161	159
Úspěšnost	82,24 %	91,07 %	89,86 %	87,63 %	81,57 %	86,56 %	88,33 %

Zdroj: interní statistiky KACR, vlastní zpracování.

Mezi nejčastěji uznávané zkoušky patřily na prvním místě Podnikové finance, dále pak Manažerské účetnictví, Mikroekonomie - Makroekonomie a Zdanění (viz Tabulka 4). V posledních letech je také stále více uznávána zkouška z Auditingu I. Zkouška z Auditingu II. není uznávána od žádné profesní a vzdělávací instituce. Vzhledem k tomu, že se jedná o profilovou zkoušku pro auditory, musí být složena na Komoře. Stejně tak se prakticky neuznává zkouška z Finančního účetnictví II., neboť žádná státní ani profesní zkouška obsahově nesplňuje požadavky Komory. Zkouška Konsolidace a podnikové kombinace je uznávána pouze absolventům FFÚ VŠE v Praze, kde je tento předmět součástí státní zkoušky a je obsahově zcela kompatibilní se zkouškou organizovanou Komorou. Naopak klesající trend zaznamenaly zkoušky z IT a statistiky.

Tab. 4: Nejčastěji uznávané zkoušky v letech 2009–2015 (v %)

Zkouška	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Auditing I.	11,36	11,76	8,60	7,36	8,65	10,56	17,61
Finanční účetnictví I.	3,41	6,27	8,06	10,43	8,65	10,56	12,58
IT a statistika*	4,55	4,71	6,99				
IT				4,91	4,81	4,35	1,26
Statistika				0,61	6,26	4,97	1,26
Konsolidace a podnikové kombinace	2,27	2,75	5,91	6,13	3,37	5,59	8,18
Makroekonomie-Mikroekonomie	15,91	14,90	16,13	19,63	20,19	25,47	11,32
Manažerské účetnictví	18,75	17,65	15,59	12,27	10,58	9,94	13,84
Podnikové finance	23,86	21,18	19,35	19,63	18,27	19,88	20,75
Právo v podnikání	2,84	2,75	2,15	4,29	2,88	0,00	0,00
Zdanění	17,05	18,04	17,20	14,72	16,35	8,70	13,21

Zdroj: interní statistiky KACR, vlastní zpracování.

Poznámka:* V roce 2012 byla rozdělena zkouška Informační technologie a statistika na zkoušku Informační technologie a zkoušku Statistika.

7 Profesní instituce spolupracující s Komorou při uznávání zkoušek

7.1 Institut certifikace účetních (ICU)

Institut certifikace účetních (dále také „ICU“) je instituce provozující certifikační a vzdělávací program Svazu účetních před vstupem do účetní profese v České republice. Podle dohody mezi Komorou, Svazem účetních a Institutem certifikace účetních, který Systém certifikace a vzdělávání účetních odborníků provozuje, jsou absolventům prvního či druhého stupně certifikace uznávány (resp. jsou osvobozeni od složení) na Komoře následující zkoušky:

- Finanční účetnictví I jako ekvivalent zkoušek Účetnictví – principy a techniky a Finanční účetnictví a výkaznictví;
- Manažerské účetnictví jako ekvivalent stejnojmenné (a obdobně koncipované) zkoušky;
- Zdanění jako ekvivalent zkoušky Daně a zkuška
- Podnikové finance jako ekvivalent zkoušek Manažerská ekonomika, Manažerské finance a Finanční účetnictví a výkaznictví.

Obdobně odborníkům, plnícím požadavky zkouškového systému KAČR, uznává Svaz účetních, resp. Institut certifikace účetních zkoušku Účetnictví – principy a techniky při složení zkoušky Finanční účetnictví I., zkoušku Finanční účetnictví a výkaznictví při složení zkoušek Finanční účetnictví I. a Podnikové finance, zkoušku Manažerské finance při složení zkoušky Podnikové finance, zkoušku Manažerské účetnictví jako ekvivalent stejnojmenné zkoušky a zkoušku Auditing a vnitřní kontrola při složení zkoušky Auditing I.

Obě instituce až do konce roku 2013 vzájemně uznávaly znalosti adeptů, resp. absolventů obou systémů také v oblasti práva. V návaznosti na rekodifikaci však tato možnost byla v roce 2014 omezena s tím, že se předpokládá její obnovení u těch, kteří v obou systémech skládají zkoušky, obsahující znalosti nové právní úpravy.

Kvalitu komorového systému oceňuje Svaz účetních zejména za způsob, jak přistupuje systém k „hotovým“ auditorům, kteří vstupují do Systému certifikace a vzdělávání Svazu účetních: těm je uznáno všech osm zkoušek prvního stupně a navíc zkoušky Manažerské účetnictví a Auditing a vnitřní kontrola ze stupně druhého. Vzhledem k tomu, že na základě žádosti je auditorům uznána i praxe, stačí jim tak k získání profesního titulu Certifikovaný účetní expert složit pouze tři zkoušky: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Finanční řízení a Podnikový management.

7.2 Asociace autorizovaných certifikovaných účetních (ACCA)

Asociace autorizovaných certifikovaných účetních (Association of Chartered Certified Accountants – dále jen „ACCA“) je celosvětovým lídrem v oblasti

profesního vzdělávání účetních a působí na českém trhu déle než dvacet let. Celosvětově sdružuje v současné době zhruba 178 tisíc členů a 455 tisíc studentů ze 181 zemí světa. Komora v současnosti osvobozuje odborníky, skládající zkoušky u ACCA, od složení zkoušek (ACCA, 2016):

- Manažerské účetnictví, a to v případě, že složili kombinaci zkoušek Finanční řízení a kontrola (Financial Management and Control) a Řízení výkonnosti (Performance Management), Řízení výkonnosti a Pokročilé řízení výkonnosti (Advanced Performance Management), nebo Finanční řízení a kontrola a Pokročilé řízení výkonnosti;
- Podnikové finance, a to v případě, že složili zkoušku Finanční řízení;
- Zdanění, a to v případě, že složili české verze zkoušek Zdanění (Business Taxation, resp. Taxation); a
- Auditing I., a to v případě, kdy složili různé kombinace dvou ze čtyř zkoušek, věnovaných externímu a internímu auditu a řízení jeho kvality (Audit and Internal Review, Audit and Assurance Services, Audit and Assurance a Advanced Audit and Insurance).

Poněkud menší míru vstřícnosti projevovala ACCA vůči systému KAČR, když „hotovým“ auditorům uznávala pouze tři zkoušky základního, tzv. znalostního modulu (knowledge module): Účetní v podnikání (Accountant in Business), Manažerské účetnictví (Management Accounting) a Finanční účetnictví (Financial Accounting). Tento rozsah uznání navíc nebyl založen na analýze sylabů, ale vyplýval z obecné zásady ACCA uznávat tyto tři zkoušky všem profesním institucím, které jsou členy IFAC.

V tomto směru si Výbor pro auditorské zkoušky kladl za jeden z významných cílů, který začal realizovat v roce 2015, projekt vzájemné spolupráce s ACCA dotáhnout do úrovně, která by lépe odrážela úroveň vzájemné kompatibility obou systémů. Tohoto cíle se podařilo dosáhnout v roce 2016, kdy ACCA začala uznávat další zkoušky všem těm, kteří absolvovali auditorskou zkoušku u KAČR bez ohledu na to, zda se stali auditory či nikoliv. Nově bude navíc uznávat zkoušky: Corporate and Business Law, Taxation, Audit and Assurance a Financial Management (Král, 2016b).

7.3 Komora daňových poradců (KDP)

Komora auditorů ještě osvobozuje od zkoušky Zdanění daňové poradce – členy Komory daňových poradců.

8 Zhodnocení uznávání zkoušek organizovaných vzdělávacími institucemi a profesními organizacemi

Na počátku procesu uznávání zkoušek (v letech 2009 a 2010) hrála významnou roli Asociace autorizovaných certifikovaných účetních, jejíž absolventi tvořili téměř

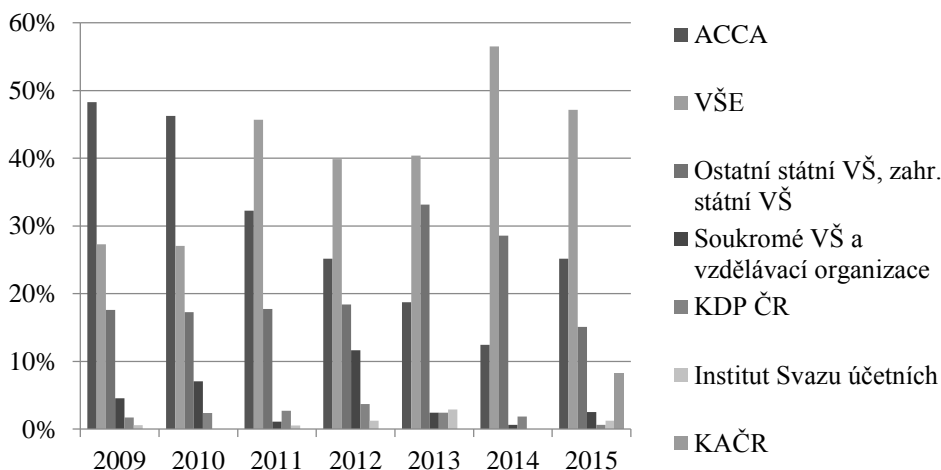
polovinu z celkově osvobozených zkoušek v jednotlivých letech. V následujících letech podíl osvobozených zkoušek absolventům ACCA mírně poklesl, avšak v roce 2015 se tento poměr dostal opět na hranici 25 %. Nejsilnější pozici mají po celou dobu absolventi Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, kterým bylo uznáno zejména v posledních pěti letech cca 40–55 % z celkově podaných žádostí. Nejvíce osvobozených zkoušek (cca 70 %) se tedy týká absolventů ACCA a FFÚ VŠE v Praze.

Nezanedbatelná část osvobozených zkoušek byla absolvována i na ostatních státních vysokých školách v České republice. Obvykle šlo o 15 % až 17 % a v letech 2013 a 2014 dokonce o zhruba 30 %.

Uznávání zkoušek ze zahraničních státních škol je spíše výjimečné, v roce 2009 byla osvobozena jedna zkouška složená na Ekonomické univerzitě v Bratislavě, v roce 2012 byly uznány 2 zkoušky z univerzity v Dánsku a v roce 2013 2 zkoušky absolvované v Irsku.

Velmi nízký podíl pak tvoří uznávané zkoušky složené u profesních organizací KDP ČR, Institutu Svazu účetních a KAČR (viz Obr. 1). Někteří uchazeči, kteří skládali zkoušky u KAČR nestihli tříletou lhůtu, během níž musely být všechny zkoušky složeny, a byli ze zkouškového systému vyloučeni. Pokud se znovu přihlásili do zkouškového systému, mohou jim být již dříve složené zkoušky uznány (viz rok 2015).

Obr. 1: Uznané zkoušky podle profesní (vzdělávací) organizace



Zdroj: interní statistiky KAČR, vlastní zpracování.

Shrnutí a ověření platnosti hypotézy

Komora auditorů působí v České republice více jak 23 let a podmínky pro vstup do profese zaznamenaly za tu dobu celou řadu změn. Nejvýznamnější z nich je postupné rozšiřování počtu dílčích zkoušek nutných k úspěšnému absolvování auditorské zkoušky. Z původních čtyř zkoušek vzniklo dnešních 12, což klade značné nároky na znalosti uchazečů o auditorskou profesi. Na druhou stranu je velkou výhodou možnost osvobození od některých z nich, jak je uvedeno v předchozím textu. To by mohlo zvýšit atraktivitu této profese a přilákat nové auditory, avšak jak se zdá, opak je pravdou. Je tedy zřejmé, že převládá spíše vědomí o náročnosti této profese a málokdo je ochoten a schopen celým časově i odborně složitým procesem projít. Jednu z příčin poklesu je tedy možné hledat ve značných požadavcích na úspěšný vstup do profese. Ani po úspěšném absolvování všech zkoušek, odborné praxi a převzetí dekretu vzdělávání nekončí. Na pozici auditora je povinností účastnit se každým rokem desítek hodin kontinuálního vzdělávání. Je třeba dodat, že ve srovnání s minulostí došlo i k určitým změkčením. Müllerová (2013) k tomu uvádí: „Jestliže sledujeme vývoj zkouškového systému, nelze nevidět, že legislativní úpravy pravidel pro vstup do auditorské profese vedou postupně ke změkčování nároků na uchazeče (původní věkový limit 35 let, požadavek magisterského vzdělání proti současnému bakalářskému, uznávání dílčích zkoušek složených na bakalářském stupni, aniž by byla složena státní zkouška (později nahrazeno bakalářskou státní zkouškou), možnost souběhu uznávané praxe po dobu studia na vysoké škole atd.).“

Hypotéza 1, která předpokládala, že se zavedením osvobozování dojde k výraznějšímu nárůstu počtu žádostí o osvobození, jak ukazuje Tabulka 3, nebyla potvrzena. Nepotvrdila se ani Hypotéza 2, předpokládající nárůst počtu auditorů zapsaných na seznamu KAČR. Jak ukazuje Tabulka 5, počet nově zapsaných auditorů v jednotlivých letech zcela nenahradil počet auditorů, kteří z profese odešli. Nejvýraznější pokles počtu auditorů nastal v roce 2015.

Tab. 5: Vývoj počtu auditorů v letech 2000–2015

Rok	Nově zapsaní auditori	Odchod auditorů z profese	Stav auditorů na konci roku
2000	x	x	1 318
2001	23	-28	1 313
2002	40	-1	1 352
2003	37	-141	1 248
2004	39	-34	1 253
2005	24	-5	1 272
2006	19	-14	1 277
2007	45	-19	1 303
2008	20	-40	1 283
2009	33	-11	1 305
2010	34	-3	1 336
2011	34	-25	1 345
2012	49	-32	1 362
2013	36	-35	1 363
2014	32	-21	1 374
2015	35	-118	1 291

Zdroj: KAČR (2013), Interní statistiky KAČR, vlastní zpracování.

Do auditorské profese přichází poměrně málo nových členů mladších 40 let. Jak uvádí Komora auditorů (2013, str. 86), 81 % auditorů zapsaných k 31. 12. 2012 na seznamu auditorů bylo starších 40 let (viz Tab. 6).

Tab. 6: Struktura auditorů podle věku k 31. 12. 2012

<30 let	2 %	51–60 let	31 %
31–40 let	17 %	61–70 let	20 %
41–50 let	24 %	>70 let	6 %

Zdroj: KAČR (2013).

Institut autorizovaných účetních Anglie a Walesu

V roce 2014 zahájila Komora jednání o uznávání zkoušek s britským Institutem autorizovaných účetních Anglie a Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – dále jen ICAEW) – tedy s profesní organizací, která zakládá spolupráci s profesí v České republice teprve v současné době. Výsledkem velmi podrobné, více než rok trvající analýzy obou vzdělávacích a certifikačních programů, je Dohoda (Memorandum of Understanding) z října 2014 (ICAEW, 2014). Kromě vzájemného uznávání vymezených dílčích zkoušek obsahuje dohoda také ustanovení, že auditori zapsaní v seznamu auditorů KAČR, kteří se budou chtít stát členy ICAEW a zároveň se také stát statutárním auditorem pro Spojené království Velké Británie a Irska, budou muset – v souladu s obecnými požadavky

na výkon auditorské profese - složit ještě zkoušky Právo (Law) a Principy zdanění (Principles of taxation), jejichž cílem je otestovat znalosti žadatele v oblasti právních a daňových předpisů, a to – jak uvádí Dohoda – „v rozsahu podstatném pro statutární auditory“.

I když šíře vzájemného uznávání zkoušek s ICAEW je nadstandardní, není do současné doby (2016) znám případ uznání zkoušek ani ze strany Komory, ani ze strany ICAEW.

9 Závěr

Možnost uznání profesní zkoušky (a dnes, po novele zákona o auditorech i státní závěrečné zkoušky, složené na vysoké škole), jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky, která byla do zákona o auditorech zapracována, byla na Komoře vnímána spíše jako potenciální nebezpečí, vedoucí ke snížení kvality profesní způsobilosti auditorů (Král, 2015b). Po letech získávání zkušeností s uznáváním vysokoškolských i profesních zkoušek je zřejmé, že toto nebezpečí nelze podceňovat; pokud si uvědomíme, jaké škody mohou napáchat nekompetentní auditoři, musí i do budoucna Komora dbát na to, aby do profese vstupovaly jen všestranně odborně způsobilé osobnosti.

Vzájemné uznání kvalifikací poskytovaných různými profesními institucemi a vysokými školami ale přináší i pozitivní efekty – např. navázat užší spolupráci s těmito institucemi při budování společného vědomostního základu auditorů a ostatních účetních působících v profesi a využívat dalších synergické efekty, které z budování harmonizovaných vysokoškolských sylabů a certifikačních programů profesních institucí vznikají. Využívat efekty spolupráce pod zorným úhlem zvyšování profesní kompetence auditorů tak i do budoucna zůstává základním cílem těch, kteří jsou na Komoře odpovědní za jejich vstup do profese.

Na předchozí odstavec navazuje i např. prof. Král (2016a): „Nutnost budovat systémy vzájemného uznávání zkoušek je krokem ke zvyšování, nikoliv ke snižování profesní kompetence budoucích auditorů. Skutečnost, která to potvrzuje, je dána určitou tendencí, kterou se výbor pro auditorské zkoušky v posledních dvou letech zabývá. Na jedné straně narostl počet uchazečů o absolvování přípravných kurzů k dílčím auditorským zkouškám, ale zároveň poklesl počet těch, kteří tyto zkoušky úspěšně absolvovali.

V tom, jak završit na Komoře fázi přípravy auditora na jeho vstup do auditorské profese takto orientovanou souhrnnou zkouškou, komorový systém tzv. předkvalifikačního vzdělávání a zkoušek ještě kus práce čeká. Rozhodně ale bude moci klást větší nároky na jeho účastníky, pokud bude zřejmé, že tuto „tečku“ za svým vzděláním před vstupem do profese dělají již dostatečně připravení odborníci – a to bez ohledu na to, jakým způsobem a u které instituce své předchozí vzdělání nabýli.“

Literatura

ACCA [Association of Chartered Certified Auditors], 2016. *Memorandum of Understanding between Chamber of Auditors of The Czech republic (KAČR) and Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)* [online]. London. [cit. 19. 10. 2016] Dostupné z:

<<http://www.kacr.cz/file/3102/memorandum-of-understanding.pdf>>.

AICPA, 2016. *Exam & Licensure* [online]. Durham. [cit. 18. 10. 2016] Dostupné z: <<https://www.thiswaytocpa.com/exam-licensure/cpa-exam-licensure-center/>>.

GRYGAR, Z., 2009. *Aplikace nového zákona o auditorech v činnosti výboru pro auditorské zkoušky*. Auditor, roč. 16, č. 7, s. 14–16.

ICAEW [Institute of Chartered Accountants in England and Wales], 2014. *Memorandum of Understanding between Chamber of Auditors of The Czech republic (KAČR) and Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)* [online]. London. [cit. 19. 10. 2016]. Dostupné z:

<<http://www.kacr.cz/file/2164/dohoda-mez-icaew-a-ka-cr-o-vzajemnem-uznavani-clenstvi-a-poskytovani-opravneni-provadet-audit.pdf>>.

IFAC [International Federation of Accountants], 2016. *The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*. New York. [online]. [cit. 19. 10. 2016]. Dostupné z: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>>.

IPA [Institute of Professional Auditors], 2015. *The procedure for mandatory training for auditors training programs* [online]. Moscow. [cit. 19. 10. 2016]. Dostupné z:

<<https://translate.google.cz/translate?hl=cs&sl=ru&tl=en&u=http%3A%2F%2Fwww.e-ipar.ru%2Fdokumenty%2Fthe-dokuments>>.

KAČR [Komora auditorů ČR], 2013. *Auditorská profese v České republice* [online]. Praha: Studio Art Print [cit. 13. 8. 2016].

Dostupné z: <www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>.

KRÁL, B., 2015a. *Novela zákona o auditorech a auditorská zkouška*. Auditor, roč. 22, č. 2, s. 4–5.

KRÁL, B., 2015b. *Uznávání zkoušek profesních institucí*. Auditor, roč. 22, č. 3, s. 7–9.

KRÁL, B., 2016a. *Uznávání zkoušek na Komoře auditorů*. Auditor, roč. 23, č. 1, s. 1.

KRÁL, B., 2016b. *Podepsána dohoda o uznávání zkoušek s ACCA*. Auditor, roč. 23, č. 6, s. 3–4.

MÜLLEROVÁ, L., 2013. Změny ve zkouškovém systému. *Auditor*, roč. 20, č. 3, s. 1.

MÜLLEROVÁ, L., KRÁL, B., 2013. *Profesní způsobilost auditorů a zkouškový systém. Auditorská profese v České republice* [online]. Praha: Studio Art Print [cit. 13. 8. 2016].

Dostupné z: <www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>.

PIOT, CH., 2005. Auditor Reputation and Model of Governance: A Comparison of France, Germany and Canada. *International Journal of Auditing* [on-line], sv. 9, č. 1, s. 25–44. [cit. 19. 10. 2016]. Dostupné z <<http://www.blackwell-synergy.com/toc/ijau/9/1>>.

VRBA, J., 2013. *Z historie auditu v České republice. Auditorská profese v České republice* [online]. Praha: Studio Art Print [cit. 13. 8. 2016].

Dostupné z: <www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>.

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER, 2016. *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)* [online]. Berlin. [cit. 19. 10. 2016].

Dostupné z: <http://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPO_02.pdf>.

Entry into the audit profession in the context of legislative changes

Libuše Müllerová – Marek Jošt

Abstract:

In the introduction, the article summarizes legislative development in the area of the entry into the audit profession in the Czech Republic in the years 1993 – 2015 with particular emphasis on exams recognition of Chamber of Auditors of the Czech Republic in relation to other professional and educational institutions, especially in relation to public higher education institutions. In the following parts of the article, the history of the Chamber is mentioned, the examination system, its development and the rules for recognition of examinations passed in other professional and educational institutions are described in detail. The most significant organizations the Chamber cooperates closely with are described briefly. The article includes a short comparison of conditions of entry into the audit profession with other countries. In conclusion, the article analyzes if mitigation of the requirements for candidates for the audit profession has led to increase in attractiveness of the profession in the form of increase of the number of applications for exams recognition and the number of auditors registered by the Chamber, especially after the amendment to the Auditors Act 2009.

Keywords: Audit; Audit examination; Chamber of Auditors; Recongnition of exams.

JEL Classification: M42.