

Veřejný zájem z pohledu účetní a auditorské profese: obecné blaho vs. soukromý prospěch[#]

Dana Kovanicová*

S pojmem **veřejný zájem** se setkáváme poměrně často, a to zejména v takových oblastech, jako je politika, právo a ekonomika. V mnoha národních jurisdikcích je naléhavost veřejného zájmu zakotvena v právních normách. Imperativ veřejného zájmu má své místo i v etice, zejména pak v souvislosti s výkonem určitých odborných profesí (jako jsou např. lékaři, účetní, auditoři aj.), kde požadavek respektovat veřejný zájem bývá zakotven ve formě kodexu žádoucího jednání (obvykle v podobě etického řádu).

1 Co je veřejný zájem?

Při snaze dobrat se exaktnějšího významu pojmu „veřejný zájem“ se dostáváme do značných potíží. Mnohé české i mezinárodní normy sice s tímto pojmem pracují, nikterak ho ale nedefinují. Ve studii věnované veřejnému zájmu v prostředí Evropské unie (Jedličková, 2009) se uvádí: „*Veřejný zájem je pojem, který patří do kategorie tzv. neurčitých, a proto je jeho definice nesnadná. Veřejný zájem je jednotlivými rozhodovacími orgány vykládán různě a navíc je v čase proměnlivý. S tím souvisí nejednotnost terminologie – objevují se výrazy jako „obecný zájem“ (u Evropského soudu pro lidská práva – ESLP) či „kategorické důvody obecného zájmu“ (u Evropského soudního dvora – ESD).*“

Obraťme proto pozornost jinam. Ve Websterově výkladovém slovníku (Webster, 1995) je veřejný zájem definován jako *obecné blaho/prospěch* (general welfare) či *blahobyt* (well-being) – tedy něco, na čem má zájem populace jako celek. Podle jiného zdroje (Random House, 1987) lze veřejný zájem chápat jednak jako *prospěch* či *blahobyt široké veřejnosti*, jednak jako *apel na relevanci obyvatelstva* jako takového. Doplňme tento výklad o velmi známou a často citovanou definici (Lippman, 1955): *veřejný zájem je zřejmě tím, co by si lidé vybrali, kdyby viděli jasně a racionálně a jednali nezáujatě a benevolentně*. Poněkud zevrubněji je veřejný zájem pojednán v internetové Encyklopedii o právu: „*Veřejný zájem je celoskupinový zájem – tj. takový, který přesahuje zájem jednotlivce či pouhé frakce. Ačkoli patří mezi důležité právní instituty a operuje s ním celá řada právních norem, platné právo neobsahuje jeho definice. Veřejný zájem se proto řadí mezi neurčité pojmy. Veřejný zájem se chápe jako protiklad zájmů soukromých, od nichž se liší tím, že okruh osob, jimž tento zájem svědčí, je vždy neurčitý: může při tom jít o zájem celospolečenský (zájem na čistotě ovzduší), lokální ... nebo skupinový.*“ (Iuridictum, 2009) Zcela kategoricky se zde vylučuje, že veřejný zájem by se mohl dávat do souvislosti se zájmem státu: „*V demokratickém právním státě je však nepřipustné hovořit o státním zájmu, jemuž se občané musí přizpůsobit: taková představa je vlastní totalitním diktaturám*“. Obávám se, že zde dochází k naprostému nedorozumění, když funkce státu se oklešťují na nařizování.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska“ s registračním číslem MSM6138439903.

* Prof. Ing. Dana Kovanicová – profesorka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <dkovanic@tiscali.cz>.

Jak patrně, všechna vymezení pojmu „veřejný zájem“ jsou velmi obecná, vágní a nejednoznačná; jakékoli další případně nalezené pokusy o definování tohoto pojmu by nepochybně k objasnění příliš nepřispěly. Přesto lze nabýt obecného dojmu, že za shodu s veřejným zájmem se považují taková opatření, která se zaměřují na řešení reálných problémů způsobem směřujícím k všeobecnému prospěchu. Jenomže již zmíněná studie (Jedličková, 2009) takové pojetí zpochybňuje: *„Kategorie veřejného zájmu je vykládána široce a je-li opatření ... uznáno za opatření ve veřejném zájmu, nemusí to nutně znamenat, že je ve prospěch většiny ani to, že je ve prospěch společnosti jako celku. ... I opatření, které je ve prospěch jednotlivců, může být považováno za opatření ve veřejném zájmu... V žádném případě nelze říci, že by existoval taxativní výčet důvodů, které jsou ve veřejném zájmu. ... Veřejný zájem je těžko uchopitelná kategorie, která nabývá na významu teprve v konkrétních situacích.“* Nepřekvapuje tudíž, že prosazování veřejného zájmu (pokud je k tomu vůbec vůle) je spojeno s řadou konfliktů.

Nelze zastírat, že jsou i tací, kteří koncept veřejného zájmu vůbec neuznávají a za jediný zájem hodný pozornosti považují soukromý zájem. *„Dobře naplněný veřejný zájem, spočívající v ochraně vlastnictví, je schopen řešit celou škálu dnešních problémů... Ochrana soukromého vlastnictví je tedy navýsost konzervativní požadavek. Je to jediný smysluplně definovaný veřejný zájem, neboť vytváří pevný základ společenského řádu ...otevřítá prostor pro kultivaci dobré společnosti...“* (Šíma, 2007).

2 Účetní znalci a auditoři vs. veřejný zájem

Bylo již konstatováno, že výkon řady profesí je propojen s veřejným zájmem. Tak lékaři jsou odedávna považováni za ochránce veřejného zdraví, učitelé slouží lidskému společenství tím, že vedle vzdělávání vštěpují žákům etické hodnoty, inženýři se starají o bezpečnost přístrojů užívaných miliony spotřebitelů, ekologové hájí a prosazují kvalitu životního prostředí atd. Jak k tomuto výčtu přiřadit účetní znalce¹ a auditory? Čemu slouží a co ochraňují? Mohlo by se namítnout, že účetní jsou už i tak dostatečně zaneprázdněni množstvím povinností, než aby měli za úkol sledovat ještě veřejný zájem. Avšak to, co vytvářejí – obraz o finanční pozici a finanční výkonnosti dané entity – je výsostnou záležitostí veřejného zájmu, neboť ti, kteří vlastní, řídí či zvenku analyzují aktivity dané účetní jednotky, měří její úspěchy a selhání mj. na bázi účetního výkaznictví. Účetní jsou tudíž služebníci veřejného zájmu par excellence. Totéž platí pro auditory, kteří účetní závěrku ověřují a vyslovují svůj názor na její důvěryhodnost.

2.1 Veřejný zájem v účetních předpisech

V dalším textu se zaměříme v zásadě na českou legislativu. Vzhledem k tomu, že naše národní úprava vychází ze 4. a 7. směrnice Rady EU, je nutno zkoumat nejdříve tyto normy. Lze konstatovat, že ani 4. směrnice z r. 1978 (o ročních účetních závěrkách některých forem společností), ani 7. směrnice z r. 1983 (o konsolidaci účetních závěrek) požadavek veřejného zájmu nezakotvuje. Nelze tudíž očekávat, že by tomu mohlo být jinak v českém zákonu o účetnictví (či ve vyhláškách na něj navazujících). Přesto je v tomto zákoně – pro určitou skupinu účetních jednotek – obsažen implicitně, a to díky povinnosti ČR splnit *nařízení*

¹ Pojem „účetní znalci“ má vyjádřit, že se jedná o tu část členů účetní profese, která dosáhla svým odborným vzděláním nejvyššího kvalifikačního stupně v této profesi. V některých zemích se používá termín certifikovaný účetní, účetní expert apod. Jako příklad poslouží situace v naší zemi, kde se v rámci *Svazu účetních* ustavila *Komora certifikovaných účetních*. Termín „účetní znalec“ či „certifikovaný účetní“ není bohužel v české legislativě zakotven.

evropských institucí, do jejichž kompetence spadá uplatňování mezinárodních účetních standardů v členských zemích EU². V současné době je ustanovení o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky zakotveno v § 19a (odst. 1 – 9) a v § 23a (odst. 1-2). Z celkového počtu 11 odstavců citujeme alespoň následující:³

Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.... (§19a, odst. 1).

Konsolidující účetní jednotka, která je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, použije pro sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. (§23a, odst. 1).

Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odst. 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy. (§23a, odst. 2).

Mezinárodní účetní standardy (dnes s inovovaným označením „mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ – IFRS), hovoří o veřejném zájmu na několika místech úvodních kapitol následovně:

*„Rada⁴ se zavázala ve **veřejném zájmu**⁵ vytvořit ucelenou sadu vysoce kvalitních a globálně platných účetních standardů, které jsou nezbytné pro získávání transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek.“ (IFRS, Úvod, s. 3)*

*„Cíle Nadace IASC⁶ jsou následující: **Ve veřejném zájmu** vytvořit ucelený soubor vysoce kvalitních, srozumitelných a vynutitelných celosvětových účetních standardů, které budou požadovat, aby účetní závěrky a jiné předkládané finanční zprávy obsahovaly vysoce kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům světových kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování.“ [Stanovy Nadace IASC, Část A – Název a cíle, bod (a)].⁷*

***Oddanost poslání Nadace IASC a veřejnému zájmu:** ... Kandidáti do Rady musí být rovněž oddáni službě veřejnému zájmu prostřednictvím soukromého procesu tvorby standardů. (Stanovy Nadace IASC, Příloha – požadavky kladené na členy Rady, odst. 8).*

Požadavek veřejného zájmu je zakotven zejména v Koncepčním rámci IFRS jako ideovým východiskem pro tvorbu standardů. V tomto rámci je veřejný zájem uplatňován při vymezení cílů účetní závěrky, stanovení žádoucích kvalitativních charakteristik účetního výkaznictví, při definování základních prvků účetních výkazů (včetně jejich rozpoznávání a oceňování) a při možnosti volby vhodného pojetí kapitálu s ohledem na potřebu jeho uchování. Jako příklad vezmeme kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Relevance (významnost) a důvěryhodné zobrazení (věrná prezentace), spolu s dalšími doplňujícími vlastnostmi jako je

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením EP a Rady (ES) č. 1606/2002.

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (s účinností od 1. 1. 2011).

⁴ Rada zodpovídající za tvorbu účetních standardů (IASB).

⁵ Všechna zvýraznění v textu provedena autorkou.

⁶ Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy. Nadaci řídí 19 správců, kteří mj. jmenují členy Rady IASC.

⁷ Naprosto shodně jsou formulovány cíle Rady IASB (Předmluva k IFRS, odst. 6a).

srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost, vtiskují presentovaným informacím znak obecného prospěchu.

2.2 Veřejný zájem v českých auditorských předpisech

Z hlediska zaměření našeho příspěvku jsou relevantní dvě normy: zákon o auditorech⁸ a etický kodex Komory auditorů ČR, vycházející z etického kodexu Mezinárodní federace účetních (IFAC)⁹, jejímž členem Komora je.

Zákon o auditorech – na rozdíl od zákona o účetnictví – požadavek veřejného zájmu zakotvuje explicitně, a to zejména v § 13 a 15, kde se hovoří o etickém kodexu a veřejném dohledu:

„Auditor při provádění auditorské činnosti dodržuje etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora. Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležitě péče, a to pro výkon auditorské činnosti jako činnosti ve veřejném zájmu. Etický kodex vydává Komora jako svůj vnitřní předpis. Při jeho zpracování respektuje kodex Mezinárodní federace účetních.“ (§ 13, odst. 6)

„Rada při výkonu veřejného dohledu dbá na ochranu veřejného zájmu.“ (Veřejný dohled, § 37 odst. 3).

Etický kodex pro auditory a účetní znalce (přijatý Komorou auditorů s účinností od 1. 1. 2011) obsahuje hned v předmluvě mj. toto prohlášení převzaté z etického kodexu IFAC (2010a):¹⁰ „Posláním mezinárodní federace účetních (IFAC), jak je uvedeno v její zřizovací listině, je sloužit veřejným zájmům.“ Deklarace veřejného zájmu je dále obsažena zejména v části A. Vyjímáme alespoň následující:

„Význačným znakem profese účetních znalců/auditorů je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu... Při jednání ve veřejném zájmu musí auditor/účetní znalec dodržovat tento Kodex.“ (Obecná platnost Kodexu, sekce 100.1). „...Uplatňování koncepčního rámce podporuje auditora/účetního znalce v dodržování etických požadavků Kodexu a v plnění jeho povinnosti jednat ve veřejném zájmu...“ (Uplatňování Koncepčního rámce,¹¹ sekce 100.6).

V návaznosti na zákon o auditorech etický kodex zpřesňuje vymezení subjektů veřejného zájmu a uvádí specifika jejich auditu. Etický kodex nedefinuje veřejný zájem ani neuvádí žádný výčet událostí s ním spojený. Přesto jeho důkladné rozpracování nenechává na pochybách, že starost o veřejný zájem byla vedoucí myšlenkou jeho vytvoření.

⁸ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, v platném znění (s účinností od 14. 4. 2009).

⁹ IFAC – International Federation of Accountants. Výraz „accountants“ (účetní) pokrývá nejen profesi účetních, ale i profesi auditorů.

¹⁰ „The mission of the International Federation of Accountants (IFAC) ... is to serve the public interest...In pursuing this mission, the IFAC Board has established the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) to develop and issue, under its own authority, high quality ethical standards ...for use around the world.“

¹¹ Rozumí se koncepční rámec Kodexu.

2.3 Veřejný zájem ve správním řízení

Vzhledem k předmětu tohoto článku není od věci připomenout také český správní řád.¹² Ten v § 2, odst. 4 stanoví: „Správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem, a aby odpovídalo okolnostem daného případu, jakož i na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

Z tohoto znění odvozují mnozí právní odborníci (viz např. Vedral, 2006) tři obecné zásady, jimiž by se měly správní orgány ve své činnosti řídit. Jsou jimi zásada ochrany veřejného zájmu, zásada nestranného postupu a rovného přístupu a zásada ochrany legitimního očekávání. Jiní výklad tohoto ustanovení směřují přímo k ochraně soukromých zájmů, když veřejným zájmem rozumí „především zájem na zachování všech zásad demokratického právního státu a na přijetí takového rozhodnutí, které v tom kterém konkrétním případě bude zohledňovat jak soukromé zájmy účastníka správního řízení, tak i soukromé zájmy osob, které by mohly být rozhodnutím správního orgánu o právech a povinnostech účastníka řízení dotčeny“ (Lisse, 2010). Tentýž autor vylučuje (obdobně jako Šíma, 2007), že by i stát jako takový mohl být subjektem veřejného zájmu, když uvádí: „Osobně nejsem názoru, že veřejný zájem, jehož legální definici správní řád, ale ani jiný právní předpis, nepodává, zahrnuje i zájem státu na určitém uspořádání konkrétních vztahů, neboť zájem státu v moderním liberálním státě ani neexistuje, ani jej nelze argumentačně zdůvodnit a ani není zapotřebí se jím jakkoli teoreticky, natož prakticky zabývat“.

3 Koncept veřejného zájmu v pojetí IFAC

Proč se naše pozornost obrací k IFAC – Mezinárodní federaci účetních/auditorů? Jednak proto, že tato instituce je celosvětovou organizací pro účetní/auditorskou profesi; je složena ze 164 členů a partnerských institucí sídlících ve 125 zemích a jurisdikcích, čímž reprezentuje více než 2,5 miliónů účetních a auditorů. Jednak proto, že posláním této instituce je (jak sama proklamuje) sloužit veřejnému zájmu.

„Ve službě veřejnému zájmu bude IFAC pokračovat v upevňování celosvětové účetní/auditorské profese a přispívat k rozvoji silných mezinárodních ekonomik, a to vytvářením, prosazováním a dodržováním vysoce kvalitních profesních standardů, sledujíc při tom mezinárodní konvergenci těchto standardů a projednávajíc problémy veřejného zájmu všude tam, kde jsou potřebné profesní znalosti.“ (IFAC, 2008, s. 8)

3.1 Role a přínosy IFAC v oblasti veřejného zájmu

Svůj cíl prosazuje IFAC prostřednictvím svých nezávislých výborů, jejichž úkolem je vyvíjet, aktualizovat, novelizovat a zdokonalovat:¹³

- mezinárodní standardy pro audit a ověřování (IAAS),
- mezinárodní standardy odborného vzdělávání (IAES),
- mezinárodní standardy profesní etiky (IESA) a
- mezinárodní standardy účetního výkaznictví veřejného sektoru (IPSAS).

¹² Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, v platném znění.

¹³ Následující zkratky: IAAS – International Auditing and Assurance Standards, IAES – International Accounting Education Standards, IESA – International Ethics Standards for Accountants, IPSAS – International Public Sector Accounting Standards.

To vše chápe IFAC jako rámec pro konkrétní aplikace konceptu veřejného zájmu. Významnost této činnosti vyjde najevo, uvažíme-li, že zmíněnými standardy se řídí nezanedbatelná část světa. Uvádí se (IFAC, 2008, s. 3), že pokud jde o auditorské standardy, užívá je (ať už plně převzaté či jako základ národní úpravy) přes 100 zemí. Významné je, že tyto standardy akceptuje 20 z 23 největších kapitálových trhů s tržní kapitalizací 56% světového úhrnu. V obdobném počtu zemí je přijat, podporován či dokonce přísně vyžadován etický kodex (IESA), o vzdělávacích standardech ani nemluvě. Ty jsou užívány všemi členskými profesními institucemi IFAC jako základ pro určení jejich požadavků na vzdělávání účetních znalců/auditorů. V řadě zemí (včetně ČR) se na pořad dne dostávají také IPSAS.¹⁴

IFAC se problematikou veřejného zájmu zabývá trvale a systematicky, po celou dobu svého působení. Jedním z dokladů toho, jak IFAC při své práci dbá na veřejný zájem, je ustavení *Rady pro dohled nad veřejným zájmem* (PIOB - the Public Interest Oversight Board), která od r. 2005 dozoruje všechny tři výbory¹⁵ pověřené tvorbou mezinárodních standardů, dbá na jejich dodržování a soulad.

Ani všechny uvedené aktivity nezabránilo tomu, aby se na přelomu tisíciletí neobjevily velké účetní a auditorské skandály (jako byl Enron, World-com a řada dalších), při nichž vyšlo najevo, jak cíleně nebylo dbáno profesních etických zásad a tím i veřejného zájmu, což vehnalo světové trhy v letech 2000-3 do krize. A když se zdálo, že přijaté reformy tomu v budoucnu zabrání, přišla celosvětová finanční krize. O jejích příčinách se vedou rozsáhlé diskuse, faktem ale zůstává, že pod jejím pláštěm se rovněž skrývá ignorování profesních pravidel, o veřejném zájmu ani nemluvě. Není od věci nechat promluvit k této věci předsedu PIOB, který na zasedání IFAC ve své přednášce mj. uvedl (Thomadakis, 2009):

*„Podle mého názoru finanční krize, která probíhá od konce roku 2007, znamená **masivní selhání veřejného zájmu**... jako důsledek toho vyvstává **naléhavá potřeba obnovit a posílit kontury veřejného zájmu**... Neobhajitelné oceňování, nadměrná role finanční páky při investování, široká expanze nepřehledných finančních nástrojů, obrovský rozptyl derivátů, které údajně nabízejí ‚zajištění‘, ale fakticky jsou nechráněným hazardem, vykojení bankovníctví z podstaty jeho aktivit pokud jde o půjčování – to byly fenomény, které signalizovaly opuštění disciplíny trhu za účelem dosažení rychlých spekulativních zisků. Jedním z nejnebezpečnějších aspektů prudkého růstu trhů je podceňování rizika. Kalkulace rizik je normální a přirozenou zábranou spekulativním aktivit. Nezakalkulování rizik tyto hranice uvolňuje a vede k neobhajitelnému vyčíslení hodnoty.“*

Thomadakis (2009) dále uvádí, že *„důvodem kolapsu veřejného zájmu byly také malé stimuly a hlavně až neřestná honba za privátním ziskem. K tomu přispěl fakt, že v době euforie byla regulace až příliš uvolněná, mnozí regulátoři byli ubezpečováni účastníky trhu i politiky, že trhy pracují dobře. Existující pravidla obezřetnosti, jako jsou požadavky kapitálové přiměřenosti, se tehdy jevila jako pro-cyklická a stala se na tržním oceňování nezávislou. Nikdy dříve se neprojevovalo tak markantně, že masa spekulativních zisků má neuvěřitelnou schopnost propagovat a posilovat pocity euforie, štěstí a dokonce i pocity naprosté finanční jistoty a že je schopna překrýt názory investorů, sociální nálady i politické názory. To vše ale bylo bráno na lehkou váhu a vedlo k viditelnému oslabení pozornosti k veřejnému zájmu.“*

¹⁴ International Public Sector Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. Jejich druhý překlad do češtiny je volně přístupný na stránkách Nejvyššího kontrolního úřadu (www.nku.cz).

¹⁵ Uvedenými výbory jsou: IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board (Výbor pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy), IAESB – International Accounting Education Standards Board (Výbor pro mezinárodní vzdělávací standardy) a IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants (Výbor pro mezinárodní etické standardy určené účetním a auditorům).

Po každé velké krizi se vynořuje přirozená a legitimní snaha porozumět, co bylo špatně. To obvykle degeneruje do „hry na viníka“. Ne tak IFAC. Provedla zásadní změny v procesu přijímání standardů (mj. založila již zmíněnou Radu pro dohled nad veřejným zájmem – PIOB) a s cílem zajistit veřejný zájem při tvorbě a aplikaci standardů se pustila (spolu s komunitou regulátorů) do revize standardů. Tak doznaly změn také mezinárodní standardy pro audit a etický kodex.

Přes všechno toto úsilí nevykázala dodnes praxe významný posun k ohledu na veřejný prospěch. Už v prosinci 2008 vydala IFAC na podporu veřejného zájmu dokument (IFAC, 2008), v němž v hlavních rysech vysvětlila principy a nastínila postupy, jež by měly být v projektech tvorby mezinárodních standardů dodržovány. Zdůraznila nutnost sdílet odpovědnost těch, kteří tvoří standardy a identifikovala v této oblasti kritické body. „*Za prvé, v projektu týkajícím se procesu tvorby standardů je prvořadým cílem ujistit se, že institucionální úprava bude náležitě vnímavá k veřejnému zájmu na globální úrovni, a že tak na ni bude i pohlíženo. Za druhé, klíčovou otázkou pro veřejný zájem je posílit odůvodněnost a nezávislost procesu tvorby standardů, zvýšit důvěru veřejnosti ve vydávaná opatření a – konečně – posílit váhu finančního výkaznictví. Klíčovými prvky vedoucími ke zvýšení legitimacy a nezávislosti je externí proces monitorování a dohledu nad vydáváním standardů, jakož i zvýšená transparentnost.*“ (IFAC, 2008, s. 3)

Necelý rok poté, vědoma si toho, že pojem veřejného zájmu zůstává stále příliš vágní, rozhodla se IFAC vypracovat definiční rámec (koncept), jenž by byl nápomocný při určení, co je veřejný zájem a jaké užítky přináší. Výsledkem této práce je návrh prozatímního znění standardu (IFAC, 2010b) zveřejněný k odborné diskusi. V dalším textu se zaměříme na obsah zveřejněného návrhu. Koncept veřejného zájmu je určen přednostně profesním (účetním a auditorským) organizacím a obdobným institucím, jimž má být návodem k hodnocení, zda služby jimi prováděné slouží veřejnému zájmu. Je určen ale také politikům, regulátorům a vrcholným manažerům, jimž má přispět k posouzení řady problémů, jež jsou běžně předmětem diskusí na národní i mezinárodní úrovni.

3.2 Definiční rámec veřejného zájmu

IFAC je toho názoru, že pod pojmem „veřejný zájem“ je třeba rozumět společný, obecný zájem, který sdílí všichni občané ve věci týkající se služeb prováděných účetní a auditorskou profesí.¹⁶ Avšak co znamená „veřejnost“ a co je v jejím „zájmu“?

„Veřejnost“ zahrnuje co nejširší záběr lidského společenství (obyvatelstva): jedince i uskupení všech možných právních forem sdílejících národní i mezinárodní tržiště zboží a služeb. Je tomu tak proto, že aktivitami účetní/auditorské profese jsou přímo či nepřímo ovlivněny všechny úrovně lidské společnosti. Patří sem tudíž všichni spotřebitelé a dodavatelé v prostředí globální ekonomie, bez ohledu na jejich velikost. Patří sem dále všichni, kdož jsou jakkoli účastní účetního výkaznictví: účetní (jako jeho zhotovitelé), nejrozličnější (nejen kapitáloví) podílníci, auditoři, vládní instituce a finanční „průmysl“ (zejména bankovníctví, pojišťovnictví, právní a investiční služby). Patří sem ale i voliči a plátcí daní, kteří jako občané místních, regionálních a národních jurisdikcí jsou ovlivňováni fiskálními rozhodnutími jejich vlastní vlády, pokud jde o veřejné výdaje a o rozdělování veřejných

¹⁶ „Účetní/auditorskou profesí“ se zde rozumí členové a partneři IFAC, kteří jsou národními profesními účetními a auditorskými institucemi (svazy, komorami) a jejich členy, což zahrnuje přibližně 2,5 milionů účetních a auditorů, činných ve více než 120 zemích a jurisdikcích a zaměstnaných ve veřejné sféře, v průmyslu, obchodě, vládních institucích a v akademických institucích.

zdrojů. Jinými slovy: „veřejnost“ jsou všichni, poněvadž činnost účetní/auditorské profese ovlivňuje každého. A povinností profese je zájmy veřejnosti ochraňovat.

Jaké zájmy sdílí veřejnost? Kromě řady jiných je to spolehlivost účetního výkaznictví, srovnatelnost finančních informací napříč hranicemi; odpovídající stupeň kvalifikace a etické chování účetních a auditorů, jejich vysoká profesionalita při aplikaci standardů a při odhadech (jež si finanční výkaznictví vyžaduje); fiskální omezitelnost ve veřejných výdajích a snížení ekonomické nejistoty. V nejširším smyslu se pod pojmem „zájmy“ rozumí všechno, co je lidským společenstvím vysoce hodnocené. Patří sem tudíž i práva a nároky včetně práv vlastnických, přístup ke správě věcí veřejných, ekonomická svoboda a vliv na politické dění. Mohou to být ale i ideály, o něž usilujeme, jakož i potřeba ochrany před vším škodlivým a pro nás nevýhodným.

Účetní a auditorská profese tedy nemůže být zahleděna do sebe, ale s ohledem na veřejný zájem musí dbát širších dopadů ekonomických, politických a kulturních. Pro zhodnocení, zda nějaká činnost účetní/auditorské profese slouží veřejnému zájmu či nikoli, stanovila IFAC tři kritéria, jimiž jsou:

1. Zvážení nákladů a užitků pro lidskou společnost jako celek: to vyžaduje posoudit veřejný zájem z hlediska negativních a pozitivních výsledků pro celou společnost, což od účetní a auditorské profese vyžaduje pochopení, že její aktivity mají dopad na lidi, organizace, kapitálové trhy a vládní instituce.
2. Dodržování demokratických principů a procesů, čímž se rozumí nestranná, vyvážená a všem přístupná účast na rozhodování, včetně přijetí odpovědnosti.
3. Respekt ke kulturní a etické rozmanitosti: to vyžaduje posoudit, zda a v jakém rozsahu může být řešení nějakého problému spojeného s veřejným zájmem přeneseno do jiné lidské společnosti nebo jiné jurisdikce – zda může být problém interpretován shodně a aplikován přiměřeně či nikoli.

IFAC zastává názor, že veřejnému zájmu není učiněno zadost, pokud nejsou splněna – alespoň v určitém stupni – všechna tři kritéria. Jejich naplnění bude mnohdy vyžadovat kompromis. V návrhu se pak podrobně objasňují všechna tři kritéria. Návrh definičního rámce veřejného zájmu, předložený odborné veřejnosti k diskusi, nemůže s konečnou platností určit, co je ve veřejném zájmu. Jeho význam spočívá v tom, že pojmenovává problém, pojednává ho systematičtěji a v širších souvislostech. Koncept veřejného zájmu je důkazem, že se účetní a auditorská profese nadále vyvíjí a že hodlá dostát i tak náročné výzvě, jako je služba veřejnému zájmu.

4 K veřejnému zájmu přes společenskou odpovědnost organizací a jejich „dobrou praxi“ v řízení a správě

Ačkoli profese účetních a auditorů může pro veřejný zájem udělat mnohé, není všemocná. Ohleduplnost k veřejnému zájmu by měla prostupovat celou organizací, všemi jejími rozhodnutími a činnostmi. Na mezinárodní úrovni našel tento koncept odezvu u tak renomované instituce, jako je Mezinárodní organizace pro standardizaci (ISO)¹⁷ či Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development) – tedy u celosvětově uznávaných institucí, které určují pravidla odpovědného

¹⁷ ISO – International Organization for Standardization. Je to největší světový projektant a vydavatel mezinárodních standardů, jehož centrální sekretariát koordinující všechny členy sídlí v Ženevě.

chování každé entity a tím významným způsobem napomáhají „dobré praxi“, jež je v souladu s principy veřejného zájmu.

4.1 Společenská odpovědnost organizací

ISO je nevládní organizace, která zaštiťuje síť 162 národních institucí vydávajících pro svoji zemi národní standardy; každá země je zastoupena jedním členem. Její specifikum a tím i váha spočívá v tom, že tvoří most mezi veřejným a soukromým sektorem. Je s to dosáhnout konsensu v záležitostech, jež vyžadují zohlednit rozdílné zájmy a požadavky jak businessu, tak širších potřeb lidského společenství. To je právě to, co je potřebné pro prosazování ohledu na veřejný zájem. V této záležitosti připravovala ISO již od r. 2005 normu, jejíž podoba byla celosvětově diskutována a která vyšla v r. 2010 jako *ISO 26000:2010 – Guidance in Social Responsibility*.

Tato mezinárodní norma vymezuje společenskou odpovědnost organizace jako její ochotu *převzít zodpovědnost za důsledky*, jež z jejích rozhodnutí a činností dopadají na lidské společenství a na životní prostředí. Přijetí společenské odpovědnosti organizace je podmíněno etickým chováním, jež má na zřeteli zdraví a obecné blaho a jež přispívá k udržitelnému rozvoji. Zde se oba dokumenty – pojetí IFAC a pojetí ISO – setkávají s tím rozdílem, že IFAC se zaměřuje jen na úzkou profesní skupinu účetních znalců a auditorů (byť v celosvětovém měřítku), zatím co norma ISO pokrývá veškeré organizace napříč celým světem. Je totiž určena k použití pro všechny typy organizací v soukromém, veřejném i neziskovém sektoru, bez ohledu na jejich velikost i na to, zda působí v rozvojových, transformujících se či rozvinutých ekonomikách.

Norma je založena na dvojí úrovni konsensu: jednak mezi zeměmi, jednak mezi hlavními kategoriemi zainteresovaných stran (stakeholders), klasifikovaných do 6 skupin a reprezentujících průmysl, vládu, pracovní sílu, spotřebitele, nevládní organizace a (v poslední skupině) služby, výzkum a ostatní. Vyváženost je zajištěna i co do geografických oblastí a stáří. Norma je výchozím krokem k dosažení jednotného chápání problematiky společenské odpovědnosti v mezinárodním měřítku.

Znakem společenské odpovědnosti organizace je podle normy nejen respektování zákona a jednání v souladu s právně závaznými normami, což se obecně vyžaduje, ale přijímání dalších povinností nad tento rámec. Jednou z takových poměrně neobvyklých povinností, kterou norma vyžaduje, je povinnost organizace brát ohled na zájmy všech zainteresovaných stran, nikoli jen na zájmy vlastníků, členů či zakladatelů, jak to všeobecně bývá. V této souvislosti se po organizaci požaduje, aby zainteresované strany vymezila, aby je zapojila do své činnosti, aby na jejich zájmy reagovala a aby s nimi vedla diskusi.

I když jednotlivé části této mezinárodní normy nebudou zřejmě stejně užitečné všem, klíčová témata jsou relevantní pro každou organizaci. Norma pojednává společenskou odpovědnost v této struktuře (ISO, 2010):

1. východiska, pojmosloví a definice;
2. základy, trendy a charakteristiky;
3. principy a obvyklé postupy;
4. stěžejní témata a základní problémy;
5. integrace, implementace a prosazování společensky odpovědného jednání napříč celou organizací, skrze její politiku a praxi, v rámci sféry jejího vlivu;
6. identifikace a zapojení zainteresovaných stran;

7. sdělování informací (o přijatých povinnostech, dosažených výsledcích apod.) spojených se společenskou odpovědností.

Záměrem normy je podněcovat organizace k provádění společensky odpovědných činností, jež jdou nad rámec souladu s legislativou a jež mohou napomoci jejich úsilí o trvale udržitelný rozvoj. Organizacím se doporučuje, aby při přijetí a implementaci této normy braly v úvahu společenské, environmentální, právní, kulturní, politické a organizační rozdíly, jakož i různé ekonomické podmínky, aniž by se přitom odchýlily od mezinárodních pravidel chování. Těmi se rozumí takové jednání organizace, které je ve shodě s všeobecně přijímanými principy mezinárodního zvykového či normativního práva.

V souhrnu lze konstatovat, že ISO 26 000 poskytuje harmonizovanou, globálně významnou příručku pro všechny typy organizací soukromého a veřejného sektoru, založenou na mezinárodním konsensu mezi odbornými representanty hlavních skupin zainteresovaných stran (stakeholders) a podněcuje k universální, celosvětové implementaci dobré praxe (best practice) v sociální odpovědnosti.

Jak napovídá následující citace, normu pozorně sleduje prostřednictvím své organizace i české ministerstvo průmyslu a obchodu:

„Organizace na celém světě, stejně jako na nich zainteresované subjekty, si stále více uvědomují potřebu společensky odpovědného chování. Záměrem společenské odpovědnosti je přispívat k udržitelnému rozvoji. Výkonnost organizace ve vztahu ke společnosti, ve které působí, dopad jejích činností na životní prostředí se stávají kritickými součástmi měření její celkové výkonnosti a její schopnosti pokračovat v efektivním fungování. To je částečně odrazem rostoucího povědomí o důležitosti potřeby zajišťovat zdravé ekosystémy, sociální rovnost a dobré řízení a správu organizací. V dlouhodobém horizontu závisí činnosti všech organizací na zdraví světových ekosystémů. Organizace jsou vystaveny většímu dohledu ze strany různých na nich zainteresovaných subjektů.“ (ÚNMZ, 2011).

4.2 Respekt k zájmům všech zúčastněných jako jeden z principů dobrého řízení a správy

Řízení a správa organizace je protknuta řadou někdy i protichůdných vztahů, kde na jedné straně stojí sama organizace se snahou prosadit své cíle, na druhé straně se nachází řada (přímo či nepřímo) zúčastněných, tak či onak zainteresovaných, se svými specifickými zájmy. Stranu organizace reprezentují podílníci, management a vrcholové vedení, druhá strana zahrnuje zejména takové skupiny, jako jsou zaměstnanci, dodavatelé, zákazníci, banky a jiní půjčovatelé peněz, regulátoři, okolní prostředí a veřejnost vůbec. Jestliže mechanismy funkcí působí v organizaci způsobem, který stimuluje její vedení k tomu, aby v duchu demokracie respektovalo práva a zájmy skupin spadajících do opačné strany, pak se jedná o „férové“ řízení a dobrou správu organizace (faire corporate governance), někdy označovanou jako *nejlepší praxe* (best praxis). Právě tato charakteristika nechybí v posledně aktualizované publikaci OECD *Principy řízení a správy společnosti*, kde se uvádí:

„Obecný rámec řízení a správy má uznávat práva zainteresovaných stran stanovená zákonem nebo vzájemnými ujednáními a má podporovat aktivní kooperaci mezi organizací a zainteresovanými stranami při vytváření bohatství, pracovních míst a dlouhodobé udržitelnosti finančně zdravého podnikání.“ (OECD, 2004, část IV)

5 Je veřejnému zájmu učiněno zadost?

Mohlo by se zdát, že nic nebrání tomu, aby se veřejný zájem dostal do popředí zájmu všech zúčastněných. Jenomže tak tomu zřejmě není. Lze mít řadu pochybností o tom, zda k tomu postačí formulace požadavků IFAC, mezinárodní normy ISO 26000 o společenské odpovědnosti či principy dobré praxe v řízení a správě, jak je vymezila OECD. Měl by být akceptován nikoli ojedinělý názor, že veřejný zájem musí jít nad rámec zákonů a regulací, že se musí stát trvalou záležitostí celého lidského společenství. Velmi pregnantně to vyjadřují ve společném článku profesori warwické university (Branston aj., 2002), když cestu k prosazování veřejného zájmu spatřují ve výchově k občanské společnosti. Jsou toho názoru, že lidé by měli dostatečně rozumět procesům řízení, jež zasahují do jejich životů a že by na nich měli aktivně participovat. To ovšem, jak dodávají, vyžaduje masové vzdělávání a studium, založené na rozvoji inteligence jedinců, na soustavné výchově k přemýšlení. Takoví občané pak mohou být klíčem k ekonomice řízené ve veřejném zájmu.

I kdybychom připustili, že dosavadní normativní úprava je dostatečným podnětem k prosazování veřejného zájmu, nebudou to mít organizace při její implementaci lehké; ani jejich dobrá vůle je mnohdy neochrání od jistých potíží. Vezměme jako příklad výraz „zainteresované strany“. V literatuře neexistuje jednotný názor, kdo patří mezi tyto „stakeholders“ a stále se o tom diskutuje. Potíže vyvstanou organizaci také při určení kritérií, na jejichž základě mají být jejich členové určeni. Dále je nerealistické očekávat, že každá jednotlivá zainteresovaná strana se bude chtít stát členem týmu, jenž se bude cítit svázán s otázkou veřejného zájmu či společenské odpovědnosti. Nelze ani souhlasit s tím, že pasivní poskytování informací těmto stranám patří mezi klíčové problémy při zohledňování veřejného zájmu a že zásobování zainteresovaných stran co největším množstvím údajů povede k hlubšímu porozumění realitě samotné.

Závěr

V době, kdy se stále častěji objevují myšlenky o nutnosti udržitelného rozvoje, je potěšitelné, že existují renomované mezinárodní instituce, které prosazují nutnost brát ohled na veřejný zájem ve smyslu obecného blaha, nikoli ve smyslu soukromého prospěchu. Díky nim již existují určité návody, které slouží jako průvodce a podpora při prosazování veřejného zájmu. Ohled na veřejný zájem jako synonymum udržitelného rozvoje je záležitostí celého lidského společenství, nicméně na úrovni organizací k němu mohou významně přispět také profese účetních znalců a auditorů, z jejichž pohledu jsme na tuto problematiku pohlíželi. Vedle etického kodexu IFAC mají tyto profese nyní k dispozici od téže instituce příručku, která obtížně definovatelný pojem „veřejný zájem“ více přibližuje možnostem praktického užití. K tomu by měla přispět i sama organizace tím, že na sebe vezme společenskou odpovědnost za své jednání a že bude aplikovat principy dobré praxe v řízení a správě. Jako vždy, i v tomto případě bude záležet na ochotě všech zúčastněných přitakat veřejnému zájmu a přijmout povinnosti z toho vyplývající za své.

Literatura

- [1] Branston, J. R. – Cowling, K. – Sugden, R. (2002): *Corporate Governance and the Public Interest*. [on-line], Warwick, The University of Warwick, Warwick Economic Research Papers, č 626, c2002, [cit.: 12. 8. 2011], <<http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/research/workingpapers/publications/twerp626.pdf>>.

- [2] IFAC (2008): *International Standard Setting in the Public Interest. (Policy Position Paper #3)*. [on-line], New York, International Federation of Accountants, c2008, [cit.: 5. 5. 2011], <<http://web.ifac.org/publications/ifac-policy-position-papers-reports-and-comment-letters>>.
- [3] IFAC (2010a): *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York, International Federation of Accountants, 2010, s. 7.
- [4] IFAC (2010b): *A Public Interest Framework for the Accountancy Profession. Exposure Draft*, [on-line], New York, International Federation of Accountants, c2010, [cit.: 20. 5. 2011], <<http://web.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0145.pdf>>.
- [5] ISO (2010): *ISO 26000:2010 – Guidance on Social Responsibility*. [on-line], Geneva, International Organization for Standardization, c2010, [cit.: 22. 7. 2011], <<http://www.iso.org/wgsr>>.
- [6] Iuridictum (2009): *Veřejný zájem*. [on-line], Praha, Iuridictum, c2009, [cit.: 22. 7. 2011], <http://iuridictum.pecina.cz/w/Ve%C5%99ejn%C3%BD_z%C3%A1jem>.
- [7] Jedličková, B. (2009): *Pojem veřejného zájmu v mezinárodní praxi*. [on-line], Praha, e-pravo, c2009, [cit.: 9. 8. 2011], <<http://www.epravo.cz/top/clanky/pojem-verejneho-zajmu-v-mezinarodni-praxi-58588.html>>.
- [8] Lippman, W. (1955): *Essays in the Public Philosophy*. Boston, Little Brown and Company, 1955, s. 194.
- [9] Lisse, L. (2010): *Veřejný zájem a zásady v § 2 odst. 4 správního řádu*. [on-line], Praha, Lisse&partners, c2010, [cit.: 12. 8. 2011], <<http://www.elaw.cz/cs/ostatni/220-verejny-zajem-a-zasady-v-s-2-odst-4-sprvniho-radu-html>>.
- [10] OECD (2004): *Principles of Corporate Governance – 2004 edition*. [on-line], Paris, Organisation for Economic co-operation and development, c2004, [cit.: 24. 7. 2011], <<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>>.
- [11] Random House (1987): *Dictionary of the English Language*. New York, Random House Reference, 1987.
- [12] Šíma, J. (2007): *Vlastnické právo vs. veřejný zájem*. [on-line], Praha, Liberální institut, c2007, [cit.: 24. 7. 2011], <<http://www.libinstitut.cz/clanky.phd?id=702>>.
- [13] Thomadakis, S. B. (2009): *The Public Interest, the Accounting Profession and the Turning Point of the Crisis*. [on-line], Tallin, IFAC Public Interest Oversight Board, c2009, [cit.: 11. 8. 2011], <<http://www.auditorkogu.ee/IFAC/Stavros%20Thomadakis.pdf>>.
- [14] ÚNMZ (2011): *ISO 26000 – Společenská odpovědnost*. [on-line], Praha, Úřad pro technickou normalizaci, meteorologii a státní zkušebnictví, c2011, [cit.: 23. 7. 2011], <<http://www.unmz.cz./urad/iso/26000-%E2%80%93-spolecenska-odpovednost>>.
- [15] Vedral, J. (2006): *Správní řád. Komentář*. Praha, BOVA Polygon, 2006.
- [16] Webster (1995): *Webster's New World Dictionary*. New York, Webster, Pocket Star Books, 1995.

Veřejný zájem z pohledu účetní a auditorské profese: obecné blaho vs. soukromý prospěch

Dana Kovanicová

ABSTRAKT

Pojem „veřejný zájem“ se objevuje v různých jurisdikcích a profesních normách, ale povětšinou není definován, neboť se považuje za obtížně uchopitelnou kategorii. Na rozdíl od toho má profese účetních znalců a auditorů k dispozici nástroj, jak uplatňovat v praxi veřejný zájem ve smyslu obecného blaha. Je jím (zatím jen v podobě návrhu) publikace IFAC *A Public Interest Framework for the Accountancy Profession*, jejíž obsah je analyzován. Příspěvek dále upozorňuje na další dvě instituce, jež ve věci veřejného zájmu vedoucímu k udržitelnému rozvoji vyvíjejí činnost. Jejich výstupy v podobě publikací (*ISO 26 000:2010 – Guidance on Social Responsibility* a *OECD Principles of Corporate Governance*) jsou podporou organizacím při jejich úsilí v této oblasti.

Klíčová slova: Veřejný zájem; Společenská odpovědnost; Účetní/auditorská profese.

The Public Interest from the Perspective of the Accounting and Auditing Profession: General Well-being vs. Private Benefit

ABSTRACT

The concept of the public interest appears in various jurisdictions and professional standards, but most is not defined, because it is considered as difficult describable category. In contrast, the profession of accounting and auditors has available tool, how implement public interest in the practice within the meaning of the general welfare. It is (so far only in the form of the proposal) IFAC publication *A Public Interest Framework for the Accountancy Profession*, whose content is parsed. The contribution also draws attention to the other two institutions, which, in the case of the public interest, make activities to the sustainable development. Their outputs support organizations in their efforts in this area by means of publications *ISO 26 000: 2010-Guidance on Social Responsibility* and the *OECD Principles of Corporate Governance*.

Key words: Private Interest; Social Responsibility; Accountancy Profession.

JEL classification: M40.