KOMENTÁŘE WOLTERS KLUWER

Vladimír Králíček

Zákon o auditorech

Komentář

2., aktualizované vydání

Wolters Kluwer

KOMENTÁŘE WOLTERS KLUWER

Zákon o auditorech

Vladimír Králíček

Zákon o auditorech

Komentář

2., aktualizované vydání

Wolters Kluwer

Vzor citace: KRÁLÍČEK, V. *Zákon o auditorech. Komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, s. 110

Právní stav publikace k 1. 6. 2015
doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc., 2015

ISBN 978-80-7478-893-2 (e-pub)
978-80-7478-894-9 (pdf)
978-80-7478-895-6 (mobi)

OBSAH

Seznam použitých zkratek VII
Předmluva VIII

ZÁKON O AUDITORECH A O ZMĚNĚ NĚKTERÝCH ZÁKONŮ
(ZÁKON O AUDITORECH)

§ 1–58 ČÁST PRVNÍ – O AUDITORECH 1
§ 1–2b HLAVA I – ÚVODNÍ USTANOVENÍ 1
§ 1 Předmět úpravy 1
§ 2 Vymezení pojmů 3
§ 2a Subjekty veřejného zájmu 6
§ 2b Obecná ustanovení 7

§ 3–24c HLAVA II 8
§ 3 Výkon auditorské činnosti 8
§ 4–5 Vydávání auditorského oprávnění 10
§ 6 Pozastavení výkonu auditorské činnosti 16
§ 7 Zákaz výkonu auditorské činnosti 17
§ 7a Trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti 18
§ 7b Další důvody zániku oprávnění k výkonu auditorské činnosti 19
§ 7c Společná ustanovení k pozastavení, zákazu nebo trvalému zákazu výkonu auditorské činnosti . . . 19
§ 8 Auditorská zkouška 20
§ 9 Průběžné vzdělávání 23
§ 10 Auditoři z jiných členských států a volné poskytování služeb 23
§ 10a Schvalování auditorů ze třetích zemí 25
§ 11–12e Rejstřík auditorů 26
§ 13 Etický kodex 31
§ 14 Nezávislost auditora 32
§ 15 Povinnost mlčenlivosti 35
§ 16 Odměna za provedení povinného auditu 36
§ 17 Určení auditora a smlouva o povinném auditu 38

§ 18 Auditorské standardy 41
§ 19 Povinný audit konsolidované účetní závěrky 42
§ 20 Zpráva auditora 43
§ 20a Spis auditora 45
§ 21 Práva a povinnosti auditora 46
§ 22 Pojištění odpovědnosti za škodu 49
§ 23 Omezení podnikání auditora 50
§ 24 Systém kontroly kvality 51
§ 24a Kontrolor kvality 53
§ 24b Kontrola kvality 53
§ 24c Společná kontrola kvality 55

§ 25–27 HLAVA III – KÁRNÁ A JINÁ OPATŘENÍ A KÁRNÁ A JINÁ ŘÍZENÍ 55
§ 25 Kárná a jiná opatření 55
§ 25a Zavinění 57
§ 26 Kárná a jiná řízení 58
§ 27 Zahlazení kárného a jiného opatření 59

§ 28–29 HLAVA IV – ASISTENT AUDITORA 60
§ 28 Asistent auditora 60
§ 29 Odborná praxe asistenta auditora 61

§ 31–36 HLAVA V – KOMORA A JEJÍ ORGÁNY 62
§ 31 Komora 62
§ 32 Orgány Komory 64
§ 33 Sněm 65
§ 34 Výkonný výbor 67
§ 35 Dozorní komise 68
§ 36 Kárná komise 68

§ 37–40 HLAVA VI – VEŘEJNÝ DOHLED 69
§ 37 Rada a její působnost 69
§ 38 Činnost Rady 70
§ 38a Orgány Rady 72
§ 39 Prezidium 73
§ 39a Disciplinární výbor 75
§ 40 Zasedání Prezidia 76

§ 41–42 HLAVA VII – SPOLUPRÁCE S PŘÍSLUŠNÝMI ORGÁNY V OSTATNÍCH ČLENSKÝCH STÁTECH 77
§ 41 Spolupráce s příslušnými orgány členských států . . . 77
§ 42 Výměna informací mezi příslušnými orgány 78

§ 43–45 HLAVA VIII – ZVLÁŠTNÍ USTANOVENÍ PRO POVINNÝ AUDIT SUBJEKTŮ VEŘEJNÉHO ZÁJMU 79
§ 43 Zpráva o průhlednosti 79
§ 44 Výbor pro audit 81
§ 45 Další požadavky nezávislosti 84

§ 47–49 HLAVA IX – REGISTRACE A MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE 85
§ 47 Registrace pro účely povinného auditu společnosti se sídlem ve třetí zemi 85
§ 48 Odchylky v případě rovnocennosti 87
§ 49 Spolupráce s příslušnými orgány třetích zemí 88

§ 49a–49c HLAVA X – SPRÁVNÍ DELIKTY 90
§ 49a Přestupky 90
§ 49b Správní delikty Komory 91
§ 49c Společná ustanovení ke správním deliktům 91

§ 50–58 HLAVA XI – SPOLEČNÁ, PŘECHODNÁ A ZRUŠOVACÍ USTANOVENÍ 92
§ 50 Společná ustanovení 92
§ 51–57 Přechodná ustanovení 92
§ 58 Zrušovací ustanovení 95

§ 59 ČÁST DRUHÁ – ZMĚNA ZÁKONA Č. 284/2004 SB., VE ZNĚNÍ ZÁKONA Č. 344/2005 SB. 95

§ 60 ČÁST TŘETÍ – ZMĚNA ZÁKONA Č. 56/2006 SB., KTERÝM SE MĚNÍ ZÁKON Č. 256/2004 SB., O PODNIKÁNÍ NA KAPITÁLOVÉM TRHU, VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH PŘEDPISŮ, A DALŠÍ SOUVISEJÍCÍ ZÁKONY 96

§ 61 ČÁST ČTVRTÁ – ZMĚNA ZÁKONA Č. 57/2006 SB., O ZMĚNĚ ZÁKONŮ V SOUSISLOSTI SE SJEDNOCENÍM DOHLEDU NAD FINAČNÍM TRHEM 96

§ 62 ČÁST PÁTÁ – ZMĚNA ZÁKONA Č. 70/2006 SB., KTERÝM SE MĚNÍ NĚKTERÉ ZÁKONY V SOUSISLOSTI S PŘIJETÍM ZÁKONA O PROVÁDĚNÍ MEZINÁRODNÍCH SANKCÍ 97

§ 63 ČÁST ŠESTÁ – ÚČINNOST 97

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

IAASB	Mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Audit and Assurance Standards Board)
ISA	Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing)
novela zákona o auditorech č. 334/2014 Sb.	zákon č. 334/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o uditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů
Směrnice	Směrnice evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS
trestní zákoník	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 254/2000 Sb.	zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů
zákon č. 524/1992 Sb.	zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů
zákon o auditorech	zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů
zákon o obchodních korporacích	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)
zákon o opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti	zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů
zákon o uznávání odborné kvalifikace	zákon č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace a jiné způsobilosti státních příslušníků členských států Evropské unie a některých příslušníků jiných států a o změně některých zákonů (zákon o uznávání odborné kvalifikace), ve znění pozdějších předpisů
zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
zákon o vysokých školách	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů

PŘEDMLUVA K AKTUALIZOVANÉMU VYDÁNÍ 2015

Zvyšování kvality auditu prostřednictvím změny regulačních opatření je v podstatě kontinuální proces. Proto není překvapením, že po relativně krátké době od vydání směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek vydala Evropská komise dokument s názvem Zelená kniha – Politika v oblasti auditu: poučení z krize (vydáno 13. 10. 2010). Jak již z názvu vyplývá, nutnost vydání byla zapříčiněna snahou reagovat na finanční krizi počínající krachem banky Lehman Brothers v roce 2008. Dokument pokrývá široké spektrum oblastí, s kterými se auditoři a uživatelé jejich zpráv ve své praxi běžně setkávají. Jedná se o takové zásadní otázky, jakými jsou například role auditora (nemá být ujišťovací funkce auditu ponechána na trhu a profese auditora se tak stane zbytečnou?), využívání mezinárodních auditorských standardů (v téže době končil projekt IAASB s názvem „clarity project" a standardy se tak jevily jako obecně použitelné standardy v rámci EU), nezávislost auditorských firem, ale i jejich správa a řízení (corporate governance), koncentrace trhu a jeho struktura a mnohé další. Diskuse napříč profesí, regulátory, uživateli a dalšími zainteresovanými stranami vedla mimo jiné i k dílčím změnám legislativy, ale hlavně k zásadnímu rozhodnutí oddělit (a de facto zpřísnit) regulaci auditu subjektů veřejného zájmu od auditu běžných podnikatelských i nepodnikatelských entit.

Úpravy směrnice o statutárním auditu a následně tedy i úpravy zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, se v rozhodující míře věnuji zvýšení a zkvalitnění dohledu nad systémem kontroly kvality u auditorů a auditorských společností. Externí zajištění kvality pro statutární audit je zcela zásadní, umožňuje dosáhnout požadovanou důvěryhodnost zveřejňovaným účetním informacím, čímž poskytuje lepší ochranu akcionářům, potenciálním investorům, věřitelům i dalším zainteresovaným stranám. Novela zákona řeší i problémy a nedostatky, které byly při praktické aplikaci zákona identifikovány. Jedná se mimo jiné o sjednocení dob uznávání zkoušek, skládání kvalifikačních zkoušek, doplnění povinnosti pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti jako podmínky pro zápis do seznamu asistentů auditora a mnohé další. V novele se objevuje i další pokus, jak rozumně vyřešit podmínky dočasného a trvalého zákazu výkonu činnosti; toto je vždy velmi neuralgický bod právní úpravy, byť se dotýká jen relativně malé části auditorské obce. Posledním impulsem pro úpravy v novele byla nutnost zajistit věcnou i terminologickou návaznost na znění nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích.

Přestože se nejedná o zásadní změnu právní úpravy, považuji za velmi užitečné, aby se auditoři, členové statutárních orgánů auditorských společností, ale i další zainteresované osoby s těmito změnami podrobně seznámili a přizpůsobili pak své chování a jednání pozměněné legislativě. Toto komentované vydání zákona o auditorech by jim k tomu mělo napomoci.

V Černošicích dne 21. 7. 2015 Vladimír Králíček

ZÁKON

č. 93/2009 Sb.
ze dne 26. března 2009

O AUDITORECH A O ZMĚNĚ NĚKTERÝCH ZÁKONŮ (ZÁKON O AUDITORECH)

Ve znění zákona č. 227/2009 Sb., č. 139/2011 Sb., č. 188/2011 Sb., č. 420/2011 Sb., č. 52/2012 Sb., č. 167/2012 Sb., č. 428/2011 Sb., č. 458/2011 Sb., č. 334/2014 Sb.

Parlament se usnesl na tomto zákoně České republiky:

ČÁST PRVNÍ

O AUDITORECH

HLAVA I
ÚVODNÍ USTANOVENÍ

§ 1
Předmět úpravy

Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie[1)] a upravuje práva a povinnosti statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora a působnost Komory auditorů České republiky (dále jen „Komora“) a Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“).

[1)] **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/30/ES. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.**

K § 1

1. Předmětem právní úpravy zákona o auditorech je vymezení a činnost auditorů, auditorských společností a asistentů auditora, jakožto i postavení a působnost Komory

auditorů České republiky. V této právní úpravě je také definována Rada pro veřejný dohled nad auditem.

2. Výchozím zdrojem právní úpravy je především Směrnice evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (dále jen „Směrnice").

3. Prvním právním předpisem byla vyhláška tehdejšího Federálního ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech) a jejich činnosti, která se užívala nejprve jako právní předpis upravující ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí a následně pak (po změně politických a ekonomických podmínek v listopadu 1989) i na ověřování (audit) účetních závěrek dalších ekonomických subjektů (akciových společností, společností s ručením omezeným atp.).

4. Poté následoval zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 524/1992 Sb."), který v zásadě vycházel z Osmé směrnice Rady 84/253/EHS ze dne 10. dubna 1984, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů.

5. V souvislosti s chystaným vstupem ČR do Evropské unie (EU) byly veškeré právní předpisy podrobeny „screeningu" a upraveny tak, aby nebyly v rozporu s platnou evropskou legislativou. Tak došlo k nahrazení zákona č. 524/1992 Sb. zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 254/2000 Sb."), jehož účinnost vypršela dnem 14. 4. 2009. Tento právní předpis byl zcela v souladu s Osmou směrnicí.

6. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech"), je v pořadí již čtvrtou právní úpravou auditingu v České (resp. Československé) republice. Je logickým posunem v názoru na auditorskou profesi tak, jak jej upravuje Směrnice v posledním platném znění, tedy Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 23. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. V této souvislosti a v souvislosti s § 1 zákona je pak vhodné zdůraznit, že pojmy „postavení a působnost" byly nahrazeny pojmy „práva a povinnosti".

Související předpisy:
Vnitřní předpisy Komory, – Statut Rady

Literatura:
ŠOBOTNÍK, P. Co přináší nový zákon o auditorech. *Auditor.* 2008, č. 10, s. 13.

§ 2
Vymezení pojmů

Pro účely tohoto zákona se rozumí

a) povinným auditem ověření řádných a mimořádných účetních závěrek[2)] nebo konsolidovaných účetních závěrek [3)], pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky[5)], pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis,

b) auditorskou činností provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu[6)], pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis[7)] nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem,

c) statutárním auditorem fyzická osoba, které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost (dále jen „auditorské oprávnění"),

d) auditorskou společností právnická osoba, které bylo Komorou vydáno auditorské oprávnění,

e) auditorem statutární auditor nebo auditorská společnost,

f) auditorskou osobou ze třetí země jiná než fyzická osoba, která je oprávněna k provádění povinného auditu ve třetí zemi a není oprávněna k provádění povinného auditu v členském státě,

g) auditorem ze třetí země fyzická osoba, která je oprávněna k provádění povinného auditu ve třetí zemi a není oprávněna k provádění povinného auditu v členském státě,

h) auditorskou osobou z jiného členského státu jiná než fyzická osoba, která je oprávněna k provádění povinného auditu v jiném členském státě,

i) auditorem z jiného členského státu fyzická osoba, která je oprávněna k provádění povinného auditu v jiném členském státě,

j) auditorem skupiny jeden nebo více auditorů, kteří provádějí povinný audit konsolidované účetní závěrky,

k) sítí rozsáhlejší struktura vztahů nebo osob, ke které auditor patří, a která je zaměřena na spolupráci a na sdílení výnosů nebo nákladů, nebo má společného majitele, společnou ovládající osobu nebo společné vedení, společnou koncepci a postupy pro řízení kvality, společnou obchodní strategii, či používají společnou obchodní značku nebo sdílí významnou část odborných kapacit,

l) propojenou osobou auditorské společnosti osoba, která má s auditorskou společností společného majitele, je společně ovládána nebo řízena,

m) mezinárodními účetními standardy mezinárodní účetní standardy (IAS), mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a související interpretace (interpretace SIC-IFRIC), novely těchto standardů a souvisejících interpretací vydané nebo přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB),

n) osobou mimo profesi fyzická osoba, která nejméně po tři roky nevykonává auditorskou činnost, nemá hlasovací právo v auditorské společnosti, není členem řídicího orgánu auditorské společnosti a nemá s žádnou auditorskou společností sjednán základní pracovněprávní vztah,

o) klíčovým auditorským partnerem
   1. jeden nebo více statutárních auditorů, který je auditorskou společností určen jako osoba odpovědná za provedení povinného auditu jménem auditorské společnosti,
   2. v případě auditu skupiny jeden nebo více statutárních auditorů, kteří jsou určeni auditorskou společností jako odpovědné osoby za provedení povinného auditu na úrovni skupiny, a jeden nebo více statutárních auditorů, kteří jsou určeni jako odpovědné osoby na úrovni významných dceřiných společností, nebo
   3. jeden nebo více statutárních auditorů, kteří podepisují zprávu auditora,
p) třetí zemí země, která není členským státem,
q) členským státem členský stát Evropské unie nebo stát, který je smluvním státem Dohody o Evropském hospodářském prostoru.

---

[2] § 18 a 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb., zákona č. 437/2003 Sb., zákona č. 254/2004 Sb. a zákona č. 179/2005 Sb.

[3] § 22 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb.

[5] § 19 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb., zákona č. 437/2003 Sb. a zákona 257/2004 Sb.

[6] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

[7] Například zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

K § 2

1. Za velmi pozitivní posun ve formálním uspořádání zákona o auditorech je možné považovat vymezení základních pojmů, se kterými následně právní předpis pracuje. Řada pojmů je převzata ze Směrnice a nejsou nikterak pozměněny [například definice „sítě" v písm. i), nebo definice „osoby mimo profesi" v písm. n)].

2. Zásadním rozdílem oproti definicím uvedeným ve Směrnici je zařazení písm. b), kde se zákonem definuje tzv. auditorská činnost. Auditorská činnost je širším pojmem, než je povinný audit účetních závěrek. Zahrnuje dle ustanovení zákona také přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, pokud toto ověřování provádí auditor, ověřování jiných ekonomických informací nebo provádění (tedy patrně nikoli nezbytně ověřování) dalších činností auditorem, pokud je tak stanoveno či vyžadováno jiným právním předpisem. Auditorskou činností je i jiné ověřování účetních závěrek (například tzv. prověrka, čili *limited review* podle Mezinárodního standardu pro prověrky ISRE 2400), jiných účetních záznamů nebo jejich částí (přičemž zákon již v poslední verzi explicitně nevyžaduje soulad s auditorskými standardy, byť v praxi k němu bude zcela jistě docházet).

3. Tímto ustanovením se zákon blíží ustanovení § 2 zákona č. 254/2000 Sb., kde byly auditorské služby vymezeny v odst. 1 jako:
- ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv (dále jen audit);
- ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů;
- ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.

4. V § 2 odst. 2 zákona č. 254/2000 Sb. pak bylo uvedeno, že *„auditorské služby podle tohoto zákona je oprávněn poskytovat auditor a auditorská společnost“*. Bylo však velmi diskutabilní, zda zákonodárce tímto ustanovením mínil, že auditorské služby může poskytovat výlučně auditor, resp. auditorská společnost, nebo zda například ověření skutečností, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky funguje spolehlivě a efektivně, může posoudit (ověřit) i jiný odborník, například účetní či certifikovaný interní auditor. Zásadní výhodou dosavadní právní úpravy je jednoznačnost toho, kdo je oprávněn provádět audit. V prvním znění zákona o auditorech u dalších auditorských služeb dle mého názoru nejednoznačnost toho, kdo je oprávněn poskytovat auditorské činnosti, přetrvávala. Teprve novela zákona o auditorech zákonem č. 334/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela zákona o auditorech č. 334/2014 Sb.“), problém vyřešila, viz dále k § 3.

5. Auditoři a auditorské společnosti se jistě ve své praxi budou řídit především ustanoveními oficiálních materiálů vydaných Mezinárodním výborem pro auditorské a ověřovací zakázky, v této souvislosti pak Mezinárodním rámcem pro ověřovací zakázky. Auditorské činnosti, tak, jak jsou definovány zákonem, jsou do značné míry synonymem pro ověřovací zakázky. Ty jsou algoritmicky vymezeny v odst. 17 Rámce, když již dříve, a to v odst. 7, je řečeno, že *„ověřovací zakázka znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím“*.

6. Ustanovení odst. 17 pak umožňuje odborníkovi (v našich souvislostech auditorovi) přijmout zakázku jakožto ověřovací zakázku tehdy, když:

a) Budou splněny příslušné etické požadavky, tj. nezávislost a odborná způsobilost.
b) Zakázka vykazuje všechny následující znaky:
   - Předmět zakázky je vhodný.
   - Kritéria, která se budou používat, jsou vhodná a jsou předpokládaným uživatelům k dispozici.
   - Odborník má přístup k dostatečnému množství vhodných důkazů podporujících jeho závěr.
   - Odborníkův závěr, ať již ve formě vhodné pro zakázku poskytující přiměřenou jistotu, anebo pro zakázku poskytující omezenou jistotu, bude obsažen v písemné zprávě.
   - Odborník si je jist tím, že zakázka má racionální účel.

7. Nezbytnou podmínkou ověřovací zakázky, jak vyplývá z její definice a dále pak z ustanovení odst. 20 Rámce, je to, že existuje tzv. třístranný vztah, kdy v trianglu se nacházejí odborník (auditor), odpovědná strana (ten, kdo informace poskytuje) a předpokládaný uživatel těchto informací.

8. Novela zákona o auditorech č. 334/2014 Sb. upřesňuje, co zákon rozumí pod pojmem členský stát, a to tak, že jej definuje nejen jako členský stát Evropské unie, ale i jako stát, který je smluvním státem Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Evropský hospodářský prostor (EHP) vznikl 1. ledna 1994 na základě dohody uzavřené

mezi Evropským sdružením volného obchodu (ESVO/EFTA) a EU. Smlouva rozšířila na celé území EHP platnost čtyř základních svobod (volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu), jaké platí na území EU a tím pádem umožnila zejména volný obchod mezi všemi zeměmi EU a třemi zeměmi ESVO (Island, Norsko, Lichtenštejnsko).

Související ustanovení:
§ 3 – výkon auditorské činnosti, § 4 a 5 – vydávání auditorského oprávnění, § 18 – auditorské standardy, § 43 až 45 (Hlava VIII) – zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu, § 46 až 49 (Hlava IX) – – registrace a mezinárodní spolupráce

Související předpisy:
zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů, – zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů

Evropské právní předpisy:
čl. 2 Směrnice, – Mezinárodní auditorské standardy, – Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky

§ 2a
Subjekty veřejného zájmu

Subjektem veřejného zájmu je

a) právnická osoba založená podle českého práva, která vydala investiční cenné papíry, které jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu nebo zahraničním trhu obdobném regulovanému trhu smluvního státu Dohody o Evropském hospodářském prostoru,
b) banka podle zákona o bankách,
c) tuzemská pojišťovna podle zákona o pojišťovnictví,
d) tuzemská zajišťovna podle zákona o pojišťovnictví,
e) zdravotní pojišťovna podle zákona upravujícího činnost zdravotních pojišťoven,
f) spořitelní a úvěrní družstvo podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
g) obchodník s cennými papíry podle zákona upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
h) centrální depozitář podle zákona upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
i) investiční společnost podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
j) penzijní společnost podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření a důchodové spoření,
k) Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky,
l) účastnický a transformovaný fond podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
m) investiční fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
n) důchodový fond podle zákona upravujícího důchodové spoření a

o) obchodní korporace nebo konsolidující účetní jednotka, pokud průměrný přepočtený stav zaměstnanců obchodní korporace nebo konsolidačního celku za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 000 zaměstnanců.

K § 2a

1. Novela zákona o auditorech č. 334/2014 Sb. vydělila část textu, který definoval pojem subjekt veřejného zájmu z § 2 a přesunula jej s drobnými terminologickými úpravami do nového § 2a. Zároveň byla zvýšena srozumitelnost definice tím, že jednotlivé subjekty byly popsány samostatně za pomlčkou a nikoli v souvislém, ale poněkud nepřehledném textu, kde byly odděleny pouze čárkou. Definice je výrazně širší, než jak vyžaduje Směrnice, jinak řečeno, česká legislativa zahrnuje do množiny subjektů veřejného zájmu více účetních jednotek, než je nezbytné „evropské" minimum.

Související ustanovení:
§ 2 – vymezení pojmů, § 3 – výkon auditorské činnosti

Evropské právní předpisy:
čl. 2 Směrnice

§ 2b
Obecná ustanovení

(1) Kontrolním orgánem se v tomto zákoně rozumí dozorčí rada, správní rada při výkonu kontrolní působnosti, kontrolní komise nebo jiný orgán s obdobnou kontrolní působností, v závislosti na právní formě právnické osoby, o kterou se jedná.

(2) Řídicím orgánem se v tomto zákoně rozumí statutární orgán obchodní korporace, u akciové společnosti s monistickým systémem vnitřní struktury společnosti správní rada při výkonu řídící působnosti, nebo jiný orgán vykonávající řídící funkce, v závislosti na právní formě právnické osoby, o kterou se jedná.

(3) Pokud tento zákon stanoví práva a povinnosti účetní jednotce, která nemá právní osobnost, vykonává tato práva a povinnosti ten, kdo jedná jejím jménem.

K § 2b

1. V tomto paragrafu jsou doplněny definice kontrolního orgánu a řídícího orgánu tak, aby odpovídaly ustanovením zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), dále jen „zákon o obchodních korporacích". Rozmanitost vyplývající z akceptace monistického a dualistického pojetí správy a řízení společností *(corporate governance)* si vynutila tuto upřesňující dikci.

Související právní předpisy:
zákon o obchodních korporacích

HLAVA II

§ 3
Výkon auditorské činnosti

(1) Auditorskou činnost podle tohoto zákona jsou oprávněni provádět pouze auditoři.

(2) Auditorská společnost vykonává auditorskou činnost pouze vlastním jménem a na vlastní účet.

(3) Statutární auditor vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti.

(4) Statutární auditor, který vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, nesmí vykonávat auditorskou činnost pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti. Statutární auditor, který vykonává auditorskou činnost pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti, nesmí vykonávat auditorskou činnost pro více než jednoho auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník jedné auditorské společnosti.

K § 3

1. Zákon o auditorech používá legislativní zkratku „auditor“, kterou se v souladu s § 2 písm. e) rozumí statutární auditor nebo auditorská společnost. Z dalších ustanovení je však zřejmé, že se prakticky nic nemění na tom, že auditorské činnosti (tedy povinný audit a další auditorské činnosti) uskutečňuje auditorská společnost vždy prostřednictvím konkrétního statutárního auditora, tedy fyzické osoby, které bylo Komorou vydáno auditorské oprávnění.

2. Z dikce § 3 vyplývá, že provádění povinného auditu je svěřeno výhradně auditorům již od nabytí účinnosti zákona dne 14. 4. 2009, zatímco v případě ostatních (dalších) auditorských činností po období určité nejistoty záležitost jednoznačně řeší až novela zákona o auditorech č. 334/2014 Sb. Dikce § 3 odst. 1 zcela jasně určuje, že *„Auditorskou činnost podle tohoto zákona jsou oprávněni provádět pouze auditoři.“*. O co je toto znění jednoznačnější, o to složitější bude určení toho, zda určitá konkrétní činnost je, anebo není činností auditorskou tak, jak jí definuje § 2 (viz komentář k § 2).

3. Původní stručné znění § 3 je po novele zákona o auditorech č. 334/2014 Sb. doplněno i o ustanovení, jakým způsobem vykonává statutární auditor svoji činnost, přičemž jsou přípustné následující možnosti:

– Vlastním jménem a na vlastní účet.
– Pro jiného auditora (rozuměj statutárního auditora nebo auditorskou společnost) v rámci základního pracovněprávního vztahu (tedy v rámci pracovního poměru nebo v rámci dohod konaných mimo pracovní poměr).
– Jako společník auditorské společnosti.

4. Paragraf stanovuje poměrně přísnou povinnost pro statutárního auditora spočívající v tom, že si musí z výše uvedených možností vybrat pouze jednu jedinou, nesmí tedy například působit jako auditor – společník v auditorské společnosti a zároveň se nechat zaměstnat jiným statutárním auditorem nebo auditorskou společností. Je však zřejmé, že zákonodárce toto omezení zamýšlel pouze ve vztahu k vykonávání statutárního auditu. Je tedy přípustné, aby se statutární auditor nechal zaměstnat u auditorské společnosti nebo jiného statutárního auditora, ale předmětem výkonu práce musí být jiná činnost, než statutární audit. Je například možné, aby uzavřel dohodu o pracovní činnosti, ve které předmětem této činnosti bude forenzní šetření. Zde se nám opět objevuje důležitost vymezení auditorské činnosti v § 2, resp. podpůrně v Rámci k mezinárodním auditorským standardům. O tom, zda forenzní šetření je anebo není auditorskou činností, rozhodují konkrétní podmínky zakázky, byť, jak uvádí například KŘÍŽ, P. v článku s názvem Auditor se nevěnuje jen klasickým službám v příloze Hospodářských novin v listopadu 2001 (In.: MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V. *Auditin*g. Praha: Oeconomica, 2014), ve většině případů tomu tak nebude, a to z toho důvodu, že nebudou vymezena srovnávací kritéria.

5. Přestože důvodová zpráva k novele zákona o auditorech č. 334/2014 Sb. uvádí, že *„úpravou tohoto ustanovení by zároveň mělo dojít k zamezení situacím, kdy smlouva o provedení auditu je uzavřena s jedním auditorem, ale fakticky audit provádí jiný auditor“,* je třeba zdůraznit, že „provedením auditu“ je třeba rozumět nikoli jakoukoli odbornou práci v auditním týmu vedeném tím auditorem, který uzavřel smlouvu o provedení auditu, auditorskou zprávu podepisuje a je zcela odpovědný za zakázku, ale právě jen takovou činnost, kterou je možné subsumovat pod vymezení uvedeném v § 2.

6. Ve snaze jednoznačně a definitivně tento problém vyjasnit se důvodová zpráva do problému podle mého názoru zaplétá tím, když uvádí, že *„jako příklad lze uvést přechodné najímání jiných auditorů na provedení auditorské zakázky nebo její části auditory, kteří uzavřeli smlouvu o provedení povinného auditu“*. V tomto případě je nejasné, co je míněno pojmem *„nebo její části“*. Tento pojem se nikde v zákoně o auditorech neobjevuje, patrně není použit ani v Mezinárodních auditorských standardech, kde snad jediné racionální vysvětlení by bylo možné nalézt v ISA 600 – Zvláštní aspekty účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditorem složek), kdy částí ověření konsolidované účetní závěrky je ověření složky (například dceřiné společnosti, jejíž účetní závěrka není povinně ověřována statutárním auditorem).

Související ustanovení:

§ 2 – vymezení pojmů, § 4 – vydávání auditorského oprávnění, § 6 – pozastavení výkonu auditorské činnosti, § 11 – rejstřík auditorů, § 14 – nezávislost auditora, § 21 – práva a povinnosti auditora, zejména odst. 7, § 23 – omezení podnikání auditora, § 45 – další požadavky nezávislosti

Literatura:

KŘÍŽ, P. Nový zákon o auditorech v kontextu „Osmé směrnice“. *Auditor.* 2008, č. 10, s. 17.
MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Praha: Oeconomica, 2014.