

Stanovisko České národní banky

k návrhu nového nařízení o zvláštních požadavcích na povinný audit u subjektů veřejného zájmu a novely směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek

A. Obecné připomínky

Česká národní banka při posuzování návrhů nové regulace vychází z principu kontinuity dosavadní úpravy. Pokud se v praxi neprokáže, že je stávající úprava nevyhovující a vyžadující změnu, není důvod tuto úpravu měnit. Pokud jsou důvody pro změnu, potom by nová regulace měla odpovídat sledovanému cíli. Podle České národní banky výše uvedené nebylo u návrhů nařízení a novely směrnice o auditu respektováno. Finanční krize je tady záminkou pro přijetí nové regulace v oblasti auditu. Situace označovaná jako problém (např. vysoká koncentrace na trhu auditu, případně krachy společností, o kterých vydal auditor zprávu bez výhrad¹ atd.) tady byla již před krizí a reagovat na ni měla relativně nedávno schválená směrnice o auditu z roku 2006 (transpoziční lhůta uplynula 29. června 2008). Přijímat v tak krátké době novou a rozsáhlou právní úpravu auditu Česká národní banka nepovažuje za vhodné.

Česká národní banka zásadně odmítá novou filosofii evropské legislativy založenou na unifikaci pravidel v přímo účinném nařízení. Česká národní banka zejména nesouhlasí s určováním konkrétních národních orgánů dohledu v nařízení odkazem na jiné evropské právní předpisy², se zakládáním detailních pravomocí národním orgánům dohledu v nařízení namísto v předpise členského státu nebo například se stanovením konkrétních sankcí (vč. maximální výše sankce) v nařízení namísto dosud obvyklé obecné povinnosti členských států přijmout dostatečně účinné sankce.

V souvislosti s návrhem na novou regulaci je třeba vzít v úvahu výrazný růst nákladů, které si nová regulace vyžádá, a to nejen izolovaně, ale též v kontextu nákladů, které přinášejí další návrhy Komise, např. pro banky a obchodníky s cennými papíry (revize MiFID a CRD apod.).

Podle názoru České národní banky by měl být důsledně respektován princip subsidiarity a proporcionality, tj. není bez dalšího vhodné přijímat evropskou regulaci tam, kde nemůže přihlédnout k rozdílným podmínkám členských států, a je tak pro některé z nich nevhodná nebo nepotřebná. Nelze přijímat úpravu ve směrnici, ani v přímo účinném nařízení, a to jen proto, že „*povinný audit je ze své podstaty požadavkem podle práva EU, a proto se veškerých změn vedoucích k odstranění hlavních problémů musí dosáhnout prostřednictvím právních nástrojů Unie*“³. Taková premisa je v rozporu se zásadami subsidiarity a proporcionality, jak jsou formulovány v článku 5 smlouvy o Evropské unii⁴.

¹ „Řada lidí se ptá, jak mohly banky padnout jen pár měsíců poté, co auditor ve vydané zprávě neshledal žádné nedostatky“. Cit. dle Shrnutí posouzení dopadů v českém jazyce. SEK (2011) 1385 ze dne 30. 11. 2011, s. 3.

² Tj. orgánem dohledu podle nařízení o auditu musí být orgán dohledu určený členským státem ve směrnici o auditu, nebo ve směrnici o transparentci, členský stát tak nemůže samostatně určit jiný orgán dohledu nad audity subjektů veřejného zájmu, nebo zvolit jiné řešení (např. vytvořit nový orgán, nebo pověřit dohledem samosprávný orgán).

³ Cit. dle Shrnutí posouzení dopadů v českém jazyce. SEK (2011) 1385 ze dne 30. 11. 2011, s. 4

⁴ „Podle zásady subsidiarity jedná Unie v oblastech, které nespádají do její výlučné pravomoci, pouze tehdy a do té míry, pokud cílů zamýšlené činnosti nemůže být dosaženo uspokojivě členskými státy, ale spíše jich může být lépe dosaženo na úrovni Unie.“

Česká národní banka nesouhlasí ani s dalšími změnami v koncepci dohledu nad auditem, ať už jde o dohled navrhovaný v nařízení, nebo pokud jde o posuny k veřejnoprávnímu dohledu v novele směrnice o auditu. Za efektivní považuje Česká národní banka ponechat dohled a odpovědnost za něj v co nejširší míře na národních orgánech dohledu nad auditem a samosprávných komorách auditorů.

Česká národní banka se staví proti posilování a zapojování veřejného sektoru do oblastí, kde jeho účast nemá přidanou hodnotu. S ohledem na to je Česká národní banka proti zakládání některých nových pravomocí pro národní orgány dohledu, a to zejména ve vztahu k dohledu nad výběrem auditora u subjektů veřejného zájmu (výběrové řízení), nebo dohled ve vztahu k výboru pro audit (tj. nad jeho složením atd.). Za zcela dostatečnou Česká národní banka považuje pravomoc orgánu dohledu nad finančním trhem odmítnout auditora, případně vyžadovat jeho změnu, pokud jde o subjekt veřejného zájmu. Tady je na místě upozornit, že tato úprava, resp. pravomoc odmítnout auditora u úvěrových institucí, pojišťoven a zajišťoven platí v České republice již dnes, u dalších osob veřejného zájmu – emitentů, obchodníků s cennými papíry - může Česká národní banka nařídit výměnu auditora následně.

Česká národní banka upozorňuje, že v České republice je široká odpovědnost představenstva za obchodní vedení, včetně řádného vedení účetnictví. Posilování postavení a zakládání nových pravomocí výboru pro audit, zejména k výběru auditora, tuto odpovědnost představenstva oslabuje. Navrhujeme proto v nařízení jasně upravit, že výbor pro audit má jen poradní funkci ke správní radě, resp. představenstvu a rozhodování a odpovědnost za ně zůstává správní radě, resp. představenstvu.

Pokud jde o odůvodnění návrhu regulace, Česká národní banka odmítá paušální tvrzení Komise, že *„jednoznačně chybí komunikace mezi auditory a orgány dohledu, pokud jde o zjevné nedostatky ve finanční stabilitě auditovaných subjektů, zvláště ve finančním odvětví“*. Na základě současných právních norem a zkušeností v České republice komunikace mezi Českou národní bankou, Ministerstvem financí, Radou pro veřejný dohled, Komorou auditorů, jakož i komunikace mezi orgány dohledu a samotnými auditory funguje.

Česká národní banka je zásadně proti omezování pravomocí národních orgánů dohledu nad auditem vyhodnocováním ze strany ESMA (např. čl. 46 (1) nařízení, podle kterého v případech stanovených nařízením musí národní autority před vydáním konečného rozhodnutí respektovat radu poskytovanou ESMA, její vyžádání je pro národní orgán dohledu povinné).

Pokud jde o povinnou rotaci, Česká národní banka již ve svém stanovisku k Zelené knize k politice auditu²⁾ vyjádřila podporu zpřísnění principu povinné rotace, tj. zkrácení doby pro výměnu klíčového (koordinujícího) auditora (například ze sedmi na pět let a prodloužení *cooling-off period*), odmítla ale rozšíření principu povinné rotace na auditorské firmy. Česká národní banka je nadále proti návrhu na přijetí pravidla povinné rotace firem, neboť jde o dostatečně neodůvodněné opatření. Nevidíme přínos ohledně nepřímé podpory tzv. společných auditů, a to tím, že se doba pro výměnu auditorské firmy v takovém případě prodlužuje v nařízení ze šesti na devět let a *cooling-off period* naopak zkracuje ze čtyř na tři roky. Česká národní banka odmítá snahu o umělou konfiguraci trhu, která je za uvedeným návrhem skryta.

Podle zásady proporcionality nepřekročí obsah ani forma činnosti Unie rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů Smluv.“

Česká národní banka neshledává, že by současná tržní struktura v oblasti auditu představovala systémové riziko, přesto lze podpořit úpravu kontingenčních plánů pro auditorské firmy⁵. Česká národní banka ale nespátňuje důvody pro regulační zásahy, které by měly vést k umělému oslabení auditorských firem velké čtyřky, např. zákazem poskytování některých služeb.

B. Nařízení

1. Výbor pro audit

Podle České národní banky by měla být ujasněna role a úloha výboru pro audit. Na jedné straně se navrhuje podrobné požadavky na výbor pro audit a jeho složení, např. požadavky směřující k nezávislosti výboru pro audit (většina členů má být nezávislá), povinnost, aby výbor pro audit byl složen z nevýkonných členů správní nebo dozorčí rady, nebo členů volených valnou hromadou, na druhou stranu je ale možné výbor pro audit v celé řadě případů nezřídit. Například pokud jde o některý z vyjmenovaných subjektů, na které dopadá zvláštní výjimka⁶ (čl. 31 (3) nařízení), nebo pokud subjekt veřejného zájmu má orgán, který plní obdobné funkce (čl. 31 (4) nařízení) nebo podle čl. 31 (2) nařízení jde-li o subjekt veřejného zájmu, který je SME⁷ dle směrnice o prospektu⁸ nebo společnost s omezenou tržní kapitalizací (méně než 100 mil. EUR). Podle názoru České národní banky by postačovala obecná úprava, podle které se zřizuje výbor pro audit jako poradní orgán správní nebo dozorčí rady, ledaže jeho funkce plní jiný orgán. Takový orgán by měl splňovat požadavky kladené na odbornost a nezávislost členů výboru pro audit, v opačném případě hrozí obcházení požadavků stanovených na výbor pro audit. Výjimky pro subjekty vyjmenované v článku 31 (3) nařízení doporučujeme zachovat²⁵.

Nejasně je vymezena také odpovědnost a pravomoci výboru pro audit. Na jedné straně se zakládá odpovědnost za proces výběru auditora (čl. 31 (5) písm. e) nařízení), jiná ustanovení ale vycházejí již z ryze poradní funkce výboru pro audit (když se hovoří o doporučení pro správní nebo dozorčí radu, srov. čl. 32 (2) nařízení). Jakákoli právní úprava by měla jasně popsat skutečné postavení výboru pro audit, tj. poradního orgánu správní rady (v monistickém systému), nebo dozorčí rady (v duálním systému). V té souvislosti je nutné upozornit na širokou odpovědnost představenstva za obchodní vedení, včetně řádného vedení účetnictví, která je založena českým právem. Posilování výboru pro audit, zejména k výběru auditora, tuto odpovědnost představenstva oslabuje. Mělo by být jasně upraveno, že výbor pro audit má jen poradní funkci a rozhodování náleží představenstvu.

⁵ Navrhuje se povinnost pro šest největších auditorských firem v členském státě zpracovat tzv. kontingenční plány. Auditorské firmy, na které povinnost dopadá, jsou vymezeny dle počtu auditů provedených u tzv. velkých subjektů veřejného zájmu (*Large PIE*). Tyto plány se předkládají orgánu dohledu, který je formálně neschvaluje, ale může k nim poskytnout auditorské firmě své stanovisko.

⁶ Například (a) standardní fond kolektivního investování (tzv. UCITS fond), (b) alternativní investiční fondy, (c) subjekty veřejného zájmu, jejichž jediným předmětem podnikání je vydávat cenné papíry zajištěné aktivy, (d) úvěrové instituce, jejichž cenné papíry nejsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu a které opakovaně vydávají dluhové cenné papíry, které jsou obchodovány na regulovaném trhu, za předpokladu, že celková nominální hodnota těchto cenných papírů je nižší než 100 mil. EUR.

⁷ Směrnice 2003/71/ES o prospektu, který má být zveřejněn při veřejné nabídce nebo přijetí cenných papírů k obchodování, a o změně směrnice 2001/34/ES.

⁸ „Malými a středními podniky“ společnosti se podle směrnice o prospektu rozumí podniky, které podle své poslední roční nebo konsolidované účetní závěrky splňují nejméně dvě z následujících tří kritérií: průměrný počet zaměstnanců v posledním finančním roce nižší než 250, celková bilanční suma nepřesahující 43 000 000 EUR a roční čistý obrát nepřesahující 50 000 000 EUR.

Česká národní banka navrhuje, aby požadavek na odbornost byl formulován na většinu členů výboru pro audit, nikoli jak je navrhováno v nařízení, aby jen jeden člen výboru pro audit měl kompetenci v oblasti auditu a jeden další člen v oblasti účetnictví nebo auditu. Ve výborech pro audit s více než třemi členy by odborní členové mohli být přehlasováni těmi bez odborné kvalifikace; to se vylučuje s povahou výboru pro audit jako odborného poradního výboru dozorčí rady. V takovém případě by se zřízení výboru posunulo pouze do roviny naplnění formální povinnosti (jak je tomu ostatně v řadě případů i v současnosti). Doporučujeme doplnit požadavek na *adekvátní kompetenci* v oblasti účetnictví a auditu, protože ne každá osoba s (jakoukoli) praxí v oblasti účetnictví a auditu má dostatečné zkušenosti pro konkrétní typ osoby veřejného zájmu.

Za nepřijatelné považuje Česká národní banka založení pravomoci pro ESMA vydávat kritéria pro výběr auditora. Je na soukromém subjektu, aby si odpovědně zvolil vhodného auditora. Návrhy jiných pravidel (např. zpřísnění pravidel povinné rotace, posílení role výboru pro audit, jakož i výslovná povinnost členů správní rady nebo dozorčí rady předložit návrh na jmenování auditora na základě doporučení výboru pro audit, případně jiného auditora ale s podrobným odůvodněním, proč nebyl navržen auditor doporučený výborem pro audit), jsou plně dostačující. Jinými slovy, není potřeba přijímat standardy ESMA k provedení už tak podrobné právní úpravy výboru pro audit a pravidel pro výběr auditora.

2. Povinná rotace

V nařízení Komise navrhuje pravidlo povinné rotace pro auditorské firmy. Česká národní banka podporuje zpřísnění principu povinné rotace pro klíčové auditorské partnery, tj. zkrácení doby pro výměnu klíčového (koordinujícího) auditora a prodloužení *cooling-off period*, ale je proti rozšíření principu povinné rotace na auditorské firmy. Česká národní banka také odmítá tzv. společné audity a jejich podporu prostřednictvím mírnějších pravidel pro výměnu (tj. doba pro výměnu auditorské firmy by se u společného auditu prodloužila na devět let a *cooling-off period* zkrátila na tři roky). Důvodem je skutečnost, že při společných auditech hrozí rozmělnění odpovědnosti, v řadě zemí se neosvědčily (Kanada, Dánsko) a dále to, že přinesou zvýšené náklady pro auditované jednotky.

Česká národní banka nesouhlasí se založením pravomoci pro orgán dohledu nad auditem prodloužovat dobu činnosti auditora u auditované společnosti o tři, resp. čtyři roky, pokud jde o audit prováděný dvěma auditory společně (čl. 33 nařízení), neboť se odpovědnost za dodržení pravidel nezávislosti a objektivity posouvá od auditora a auditované jednotky (pravomoci výboru pro audit) k orgánu dohledu.

3. K auditorské zprávě

Česká národní banka je proti zpracovávání dvou auditorských zpráv (jedna pro investorskou veřejnost a druhá, podrobnější, pro výbor pro audit, management společnosti a na vyžádání pro orgán dohledu). Podle České národní banky nebude požadavkem na zpracování dvou auditorských zpráv dosaženo cíle reformy auditu, tj. „*přispět k efektivnímu fungování trhů posílením tržním úlohy auditorské profese, která tak bude za přijatelnou cenu dodávat spolehlivější, transparentnější a užitečnější informace*“⁹, ale naopak hrozí ztráta elementární důvěry v obsah auditorských zpráv určených pro veřejnost. Hrozí, že veřejnost bude vnímat zveřejňovanou zprávu jako spíše zprávu optimistickou nebo obecnou bez přidané hodnoty (s tím, že zpráva popisující skutečný stav, a proto nezveřejňovaná, je určena jen pro management společnosti, resp. orgány dohledu). Dvě auditorské zprávy spíše povedou k popření smyslu reformy auditu, k větší nedůvěře k jedné ze zpráv a k větším nákladům na zpracování (auditor bude muset zpracovávat dvě zprávy).

⁹ Cit. dle Shrnutí posouzení dopadů. SEK (2011) 1385 v konečném znění ze dne 30. 11. 2011. s. 4

Pokud jde o požadavky kladené na obsah druhé, dodatečné auditorské zprávy¹⁰, považuje je Česká národní banka za zbytečně podrobné. Navíc některé informace (např. data setkání auditora s výborem pro audit, data setkání auditora s členy správní nebo dozorčí rady, popis procedury jmenování auditora) obsažené v této dodatečné auditorské zprávě jsou známy jak auditorovi, tak auditované společnosti a orgán dohledu si je, budou-li potřeba, může vyžádat.

Návrh je současně nejasný, když se uvádí, že dodatečná zpráva auditora bude poskytovat podrobnější informace např. ke *going concern*. Již dle platného stavu se vydáním výroku bez výhrad auditor vyjadřuje také k předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky po dobu 12 měsíců od rozvahového dne a není zřejmé, co má být obsahem podrobnější informace.

4. K zásahům do *internal governance* auditorských firem

Česká národní banka podporuje stanovení podrobnějších pravidel k zajištění nezávislosti a objektivitě (čl. 5, 7 a 8 Nařízení). Tato pravidla by ale měla být obecná pro všechny auditory (a ve směrnici o auditu), nikoli stanovena jinak pro auditory u subjektů veřejného zájmu (v nařízení) a jinak pro ostatní auditory (ve směrnici o auditu).

Česká národní banka je proti návrhu na přijetí nových a podrobných pravidel pro řídicí a kontrolní systém auditorských firem po vzoru ratingových agentur, úvěrových institucí, pojišťoven a obchodníků s cennými papíry, které by nadto měla potenciálně dohlížet (srov. čl. 6 (2) druhý pododstavec s čl. 35 (1) nařízení). Česká národní banka zásadně nesouhlasí s podrobnou regulací odměňování v auditorských firmách (čl. 6 (1) písm. (j) nařízení). Podle názoru České národní banky je regulace a dohled ze strany veřejného orgánu dohledu nad správou a řízením (*corporate governance*) soukromé společnosti, byť jde o auditora, chybnou cestou a povede k dalšímu posouvání odpovědnosti ze strany společnosti na orgány dohledu a vzniku hrozby morálního hazardu na straně auditorů. Pokud by měl být požadavek v nařízení formulován, pak nikoli detailně po vzoru úvěrových institucí, ale jen obecně, že auditor je povinen mít adekvátní řídicí a kontrolní systém.

Odpovědnost za řádné obchodní vedení náleží správní radě, resp. v České republice představenstvu, proto by tato neměla být oslabována veřejnoprávními zásahy do správy a řízení společností, nebo posilováním role výboru pro audit.

5. K regulaci *audit fees* a zákazu poskytování dalších služeb

Česká národní banka je proti návrhu detailní regulace auditorských odměn, nadto formou nařízení. Taková úprava nezohledňuje dostatečně podmínky na úrovni jednotlivých států, na úrovni jednotlivých auditorských firem a je navíc nevhodná z hlediska možné změny podmínek na trhu. Navíc ke každé změně nařízení, např. změně určitého procenta (např. pro tzv. *related financial audit services* omezeno na 10 % z poplatků placených auditorovi za provedení povinného auditu) bude potřebná novela nařízení, jejíž přijetí ale bude vzhledem k délce legislativnímu procesu na evropské úrovni značně zpožděno.

Česká národní banka je také proti úpravě, podle které dosáhnou-li celkové příjmy od auditované účetní jednotky spadající do kategorie PIE po dobu dvou následujících let 15 % nebo více celkových příjmů auditora, je nutné informovat orgán dohledu podle článku 35 (1) nařízení (tj. v podmínkách České republiky Radu nebo Českou národní banku), který bude rozhodovat o tom, zda takový auditor může dále poskytovat auditorské služby. Toto je přenášení odpovědnosti ze strany auditora (povinnost zajistit svoji nezávislost a objektivitu) a účetní jednotky (situaci má dle nařízení posuzovat výbor pro audit s možností přijmout

¹⁰ V nařízení je nazvána „*an additional report to the audit committee*“.

opatření) na orgán dohledu. Podle České národní banky nelze zakládat pravomoci veřejných orgánů dohledu v oblastech, kde není pro přímý a detailní dohled důvod; dostatečná je informační povinnost vůči orgánům dohledu.

Česká národní banka nesouhlasí ani se striktními zákazy, resp. s navrhovanými úpravami regulace poskytování neauditorských služeb, podle které některé služby vyvolávají vždy konflikt zájmů a některé mohou vyvolávat konflikt zájmů. V této oblasti by mělo být preferováno spíše řešení přijaté na úrovni samosprávy (tj. komor auditorů). Zejména Česká národní banka nesouhlasí, aby orgán dohledu podle čl. 35 (1) nařízení u některých neauditorských služeb dával souhlas k jejich poskytování. Případné řešení a odpovědnost by měly být ponechány na úrovni auditovaného subjektu (tj. dostačující pro všechny služby podle čl. 10 (3) písm. b) by mohl být souhlas výboru pro audit).

Česká národní banka nesouhlasí s dvojitým režimem, pokud jde o poskytování neauditních služeb, kdy malí a střední auditori tyto služby mohou poskytovat v určitém rozsahu a za určitých podmínek, na rozdíl od velkých auditorů (*with significant dimension*). Jinými slovy, bezvýjimečný zákaz poskytování dalších služeb je primárně namířen proti auditorským firmám tzv. velké čtyřky (srov. čl. 10 (5) nařízení) a proti volnému trhu služeb.

6. Pravomoci pro orgány dohledu (nad auditem a nad finančním trhem)

Česká národní banka se staví zásadně odmítavě k veřejnoprávním zásahům do správy a řízení soukromých obchodních společností, zejména jde-li o oblast, kde takový zásah není v potřebném rozsahu odůvodněn. To je i případ opatření zvažovaných u auditorských firem. Na místo zakládání pravomocí pro orgány dohledu ve vztahu ke správě a řízení společností by měla být respektována odpovědnost správní rady, resp. členů představenstva za řádné obchodní vedení společnosti. Tato odpovědnost by neměla být oslabována nebo přenášena na orgány dohledu, ani oslabována přílišným postavením výboru pro audit. Inspirace nařízením o ratingových agenturách, resp. srovnávání oblasti auditu s udělováním ratingu je koncepčně chybné, neboť v případě auditorské oblasti existují podrobná pravidla pro podnikání a provádění povinných auditů, včetně pravidel vzdělávání, ať už na úrovni regulace či soft law (viz např. ISAs, standardy vydávané komorami auditorů). V oblasti auditorů také dlouhodobě funguje samoregulace a vedle ní veřejnoprávní dohled (na základě požadavku směrnice o auditu). Návrh nařízení a novela směrnice o auditu se ale vydaly právě opačnou cestou, tj. zakládáním nových pravomocí pro veřejné orgány dohledu na úkor samosprávy.

Česká národní banka zásadně nesouhlasí s tím, aby nařízení nepřímo určovalo členskému státu orgán dohledu, který je povinen zvolit k dohledu nad audity, to by mělo být plně v kompetenci členských států. Pro případ, že by taková úprava prošla, Česká národní banka zásadně odmítá být orgánem dohledu nad nařízením o auditu a navrhuje, aby pravomoci byly svěřeny Radě. Česká národní banka souhlasí pouze se zachováním svých stávajících pravomocí ve vztahu k auditorům finančních institucí, jež jsou v nařízení navrhovány (a v ČR již existují), tj. zejména pravomoc odmítat auditora u vybraných finančních institucí (bank, družstevních záložen, pojišťoven a zajišťoven), viz článek 35 (2) nařízení ve spojení s čl. 32 (6) nařízení.

Pokud jde o veřejnoprávní dohled, Česká národní banka nepovažuje za správnou úpravu, podle které by orgán dohledu nad auditem (byť by tímto orgánem byla Rada) uděloval souhlas k poskytování neauditních služeb, dohlížel nad složením výboru pro audit a na výběrové řízení na auditora.

Podle čl. 32 (7) druhý pododstavec nařízení má PIE informovat orgán dohledu podle čl. 35 nařízení (tj. ČNB nebo Radu v ČR) o jakémkoli pokusu třetí strany vložit smluvní doložku, vyžadující, aby účetní závěrku ověřil určitý auditor. Není zřejmý důvod pro takovou informační povinnost, když jednak není sankcionovatelná ze strany orgánu dohledu (viz čl. 61 nařízení a příloha nařízení) a pak by taková doložka byla stejně nevymahatelná, resp. neplatná (čl. 37 (1) první pododstavec nařízení).

Některé pravomoci založené v nařízení nejsou jasné, např. pokud jde o provozní a lokalizační údaje (*telephone and data traffic*) v držení auditorů (čl. 38 (3) písm. d) ve spojení s čl. 38 (4) nařízení). Podle České národní banky tyto údaje mají operátoři, nikoli auditoři.

7. Stanovení detailních pravidel ukládání administrativních sankcí

Česká národní banka nesouhlasí s detailní úpravou sankcí podle článků 61 až 66 nařízení a přílohy k nařízení. Nařízení by mělo stanovovat sankce a pravomoci orgánů dohledu pouze obecně, s tím, že je na členském státě, aby nařízení adaptoval do svého právního řádu. Sebevíce podrobný popis sankčních pravidel nemůže automaticky zajistit jejich konzistentní aplikaci, neboť orgán dohledu bude vždy povinen přihlídnout ke specifickým okolnostem každého jednotlivého případu. Zakládání konkrétních deliktů a sankcí na evropské úrovni je nevhodné také pro to, že horní hranice výše pokuty nemůže dostatečně zohlednit podmínky a ekonomickou situaci v jednotlivých státech.

K tomu lze odkázat na připomínku k pravomocím orgánu dohledu. Je nevhodné, aby nařízení, resp. evropské právo nepřímou určovalo členskému státu, který konkrétní orgán dohledu musí ustavit a současně mu stanovovalo (bez ohledu na jeho právní řád, tradice, judikaturu a místní podmínky) konkrétní delikty a sankce, jakož i kritéria pro posuzování výše sankce.

8. Posilování pravomocí ESMA

Česká národní banka zásadně nesouhlasí s vytvářením nových pravomocí pro ESMA v oblasti auditu, neboť stávající spolupráce na úrovni Evropské skupiny orgánů pro dohled nad auditory (EGAOB¹¹) je dostačující a nadto vztah ESMA k auditům není o mnoho bližší než např. u EBA, nebo EIOPA.

Návrh nařízení předpokládá, že řada už tak podrobných ustanovení bude doplněna standardy a doporučeními, které bude navrhovat ESMA. Máme za to, že vydávání standardů a doporučení ESMA v oblasti auditu není nutné, ani potřebné. Skutečnost, že určitý standard nebo doporučení bude přijato na úrovni ESMA, stejně nezaručí jejich jednotnou aplikaci, například může dojít k různému výkladu ze strany členských států, k jiné aplikaci v návaznosti na praxi, právní tradice aj. Vhodnější se jeví samoregulace na úrovni auditorů (samosprávné komory). Zcela nevhodné je přijímat standardy v některých oblastech, např. standardy k vynuucování pravidel dle nařízení, nebo standardy k provádění vyšetřování apod. (čl. 46 (3) písm. g), čl. 46 (3) písm. h) nařízení). Realizace správního trestání a vynuucování pravidel se řídí pravidly formulovanými právním řádem, tradicemi a judikaturou jednotlivých zemí a standard ESMA v této oblasti buď bude příliš obecný a neúčinný, nebo podrobný, ale pak hrozí jeho střet s národními pravidly správního trestání, vč. ústavních.

Závěry analýzy nákladů předpokládající, že úkoly ESMA v oblasti auditu (tj. organizace spolupráce mezi národními orgány dohledu a vydávání technických standardů) zvládnou dvě osoby, považuje Česká národní banka za naprosto podhodnocené a účelové.¹²

¹¹ European Group of Auditors' Oversight Bodies.

¹² Cit. dle Impact Assessment, SEC(2011) 1384 (Final), s. 255 „*There will be direct costs for ESMA (and to a lesser extent EBA and EIOPA). Taking into account that facilities already exist, it is considered that the*

K harmonizaci pravidel a výkonu dohledu nejsou nutné nové pravomoci pro ESMA. Není jasné, proč je nutné v nařízení výslovně zakládat povinnost ke spolupráci mezi orgány dohledu na bázi ESMA, podle České národní banky je možná efektivní spolupráce orgánů dohledu za stávajících podmínek mimo ESMA.

9. Zvláštní pravidla pro audit subjektů veřejného zájmu (PIE)

Podle České národní banky by některá ustanovení měla být formulována obecně a pro audity všech subjektů ve směrnici o auditu, nikoli zvlášť a specificky jen pro subjekty veřejného zájmu v nařízení (tj. např. obsah auditorské zprávy, pravidla pro zajištění nezávislosti a objektivit auditora, zajišťování kvality).

10. Transparence auditorů subjektů veřejného zájmu (PIE)

Česká národní banka má pochybnosti ohledně nového transparenčního režimu pro auditorské firmy, který v zásadě kopíruje povinnosti stanovené pro kótované společnosti ve směrnici o transparentci¹⁴ s tím, že je dále prohlubuje, např. ve směru zveřejňování struktury auditorských odměn (článek 26 nařízení). Vedle uveřejňování účetních závěrek se vyžaduje dále publikace tzv. zprávy o transparentci a v určitých případech také *corporate governance statement*.

Podle názoru České národní banky lze podpořit řešení, podle kterého by některé informace jako odměny auditorské firmy (čl. 26 (1) a (2) nařízení) nebo informace týkající se základu pro určení odměn klíčových auditorských partnerů (čl. 27 (2) nařízení)¹³ mohly být zpřístupněny orgánům dohledu (nad auditem a subjekty veřejného zájmu), samosprávným komorám auditorů, nikoli ale veřejnosti na webu auditora. Česká národní banka nesouhlasí, aby ke zprávě o transparentci, včetně odměňování, byly vydávány technické standardy ESMA.

11. Oznamování nepravosti (*whistleblowing*)

Návrh na program motivace k oznamování nepravostí (*whistleblowing*) v přímo účinném nařízení Česká národní banka zásadně odmítá a požaduje, aby rozhodnutí o přijetí těchto programů bylo ponecháno v plné míře na úrovni členských států, a to jak u oznamování orgánům dohledu, tak u interního oznamování v rámci auditorské firmy. V takovém případě je ale vhodnější úprava ve směrnici, než nařízení, protože absentují důvody pro přijetí evropské regulace formou nařízení.

C. Novela směrnice o auditu

1. K veřejnoprávnímu dohledu

Česká národní banka akcentuje význam historicky osvědčeného samosprávného modelu, ve kterém hrají významnou roli komory auditorů, a nesouhlasí s posilováním role veřejnoprávního dohledu nad auditory. Podle České národní banky není důvod, aby orgán veřejného dohledu nad auditory (v ČR Rada) musel být odpovědný za vydávání auditorských oprávnění a za zajišťování systému kontroly kvality. Podle České národní banky by měla být zachována stávající úprava ve směrnici o auditu, nebo ponechána volba členského státu, zda těmito činnostmi pověřit samosprávnou komoru auditorů, nebo orgán veřejného dohledu.

equivalent of 2 persons would be enough to cover the additional tasks in an initial period: i.e. organising the cooperation between the national authorities and the preparation of technical standards regarding joint audit, and subsequently, guidelines on other issues.“.

¹³ Čl. 27(2) nařízení, „i) information concerning the basis for the partners' remuneration in audit firms“.

2. SMEs

Česká národní banka podporuje kroky, které by měly snížit náklady a administrativní zátěž v případě malých a středních podniků (SMEs). Česká národní banka vítá úpravu, dle které je na uvážení členského státu, zda bude vyžadovat auditované účetní závěrky v případě malých společností. Česká národní banka má ale pochybnosti stran úpravy, podle které v případě středně velkých podniků mají členské státy zajistit aplikaci standardů proporcionálně s ohledem na míru a komplexitu činností těchto podniků. Česká národní banka navrhuje, aby i u podniků střední velikosti byla ponechána volba na členském státu. To odůvodňuje tím, že proporcionalita je obsažena ve stávajících ISAs (standards pamatují na přizpůsobení pravidel na malé a střední podniky) a dále v problematickém vymezení středního podniku (viz níže).

Zásadní problém spatřuje Česká národní banka ve vymezení SMEs na evropské úrovni. Pojetí malého a středního podniku se vyvíjí v čase a v místě. Komise vymezila SMEs v návrhu nové směrnice o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a zprávách o vztazích určitých společností¹⁴ podle splnění dvou ze tří kritérií (bilance, čistý obrát, průměrný počet zaměstnanců¹⁵). Taková úprava je dle názoru České národní banky sice jasná, nicméně nezohledňuje specifika jednotlivých států (pro menší státy mohou být takto vymezená SMEs natolik důležitá, že není důvod pro úlevy z režimu auditorů), proto je nutné právní úpravu SMEs ponechat plně v diskreci členských států.

3. K transpoziční lhůtě

Česká národní banka navrhuje, aby transpoziční lhůta byla stanovena pevnou dobou, a to dvou let ode dne přijetí směrnice (obdobně jako se navrhuje v nařízení). Situace, kdy je stanoveno nejzazší (pevné) datum pro aplikaci, vede k tomu, že případné zpoždění při schvalování na evropské úrovni je kompenzováno na úkor časového rámce určeného k transpozici na úrovni národní. Vzhledem k legislativnímu procesu v České republice nelze zajistit transpozici ve lhůtě dřívější než jeden nebo dva roky. S ohledem na úpravu sankcí postihující členské státy pro případ prodlení s transpozicí je nutné zachovat alespoň minimální transpoziční lhůtu.

¹⁴ Commission Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, COM(2011)684 final, 25. 10. 2011.

¹⁵ Small undertakings shall be undertakings which on their balance sheet dates do not exceed the limits of two of the three following criteria:

(a) balance sheet total: EUR 5 000 000;

(b) net turnover: EUR 10 000 000;

(c) average number of employees during the financial year: 50.

2. Medium-sized undertakings shall be undertakings which are not small undertakings and on their balance sheet dates do not exceed the limits of two of the three following criteria:

(a) balance sheet total: EUR 20 000 000;

(b) net turnover: EUR 40 000 000;

(c) average number of employees during the financial year: 250.