

Smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou

Cílem tohoto textu je analyzovat situace vznikající při uzavírání smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou, identifikovat postupy, které nejsou v souladu s právními předpisy, a upozornit na rizika. Analýza je také vyvolána řadou dotazů, které Komora auditorů v poslední době k tomuto tématu obdržela.

Povinný a nepovinný audit

Pro posuzování smlouvy na dobu neurčitou je důležité primárně rozlišovat mezi povinným a nepovinným auditem. Zatímco v případě nepovinného auditu uzavření smlouvy o jeho provedení na dobu neurčitou v zásadě nic nebrání, povinný audit je regulován dalšími požadavky, především pak zákonem č. 93/2009, o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“). Další text se proto věnuje požadavkům na povinný audit.

Subjekty veřejného zájmu

V případě smlouvy o povinném auditu subjektu veřejného zájmu musí účetní jednotka (subjekt veřejného zájmu) u určení auditora postupovat v souladu s ustanovením § 43 zákona o auditorech. V případě povinného auditu subjektu veřejného zájmu je doba, na kterou může být statutární auditor určen, omezena podle ustanovení § 43 odst. 4 zákona o auditorech a článkem 17 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES (dále jen „nařízení“). Vzhledem k omezení maximální délky trvání auditorské zakázky nařízením nelze tedy uzavírání nových smluv o provedení auditu na dobu neurčitou u subjektu veřejného zájmu po nabytí účinnosti nařízení již předpokládat. U smluv uzavřených do data účinnosti nařízení platí přechodná ustanovení uvedená v čl. 41 nařízení.

Určení auditora

V případě smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka, která je právnickou osobou a zároveň není subjektem veřejného zájmu, uzavřít smlouvu pouze s takovým statutárním auditorem, který byl řádně určen nejvyšším orgánem účetní jednotky v souladu s ustanovením § 17 zákona o auditorech. Nejvyšší orgán účetní jednotky musí nejen určit statutárního auditora, ale také jednoznačně určit, na jak dlouhou dobu jej určuje. Podpisu smlouvy o provedení auditu na dobu neurčitou by tedy mělo předcházet určení auditora „na dobu neurčitou“, případně „do odvolání“. Právní výklady se přiklánějí k tomu, že smlouva o povinném auditu, která jde nad rámec určení auditora nejvyšším

orgánem podle § 17 odst. 5 zákona o auditorech, je neplatná od samého počátku.

Ukončení smlouvy

Při ukončení smlouvy o povinném auditu uzavřené na dobu neurčitou je nutné z hlediska možností řešení a důsledků rozlišovat, kdo smlouvu ukončuje:

- účetní jednotka je při jednostranném ukončení smlouvy o povinném auditu vázána tituly danými v ustanovení § 17a zákona o auditorech včetně povinnosti oznámení Radě pro veřejný dohled nad auditem podle ustanovení § 17a odst. 5 zákona o auditorech a dalšími podmínkami danými smlouvou o povinném auditu, popř. civilním právem,
- statutární auditor je při jednostranném ukončení smlouvy vázán pouze podmínkami smlouvy o povinném auditu, popř. civilním právem a profesními předpisy, a povinností oznámení ukončení smluvního vztahu Radě pro veřejný dohled nad auditem podle ustanovení § 17a odst. 5 zákona o auditorech,
- dohoda smluvních stran o ukončení smlouvy o povinném auditu mezi účetní jednotkou a statutárním auditorem není zákonem o auditorech upravena a bude se řídit podmínkami smlouvy o povinném auditu a civilním právem.

Účetní jednotka tak může jednostranně vypovědět závazek ze smlouvy o povinném auditu nebo od smlouvy o povinném auditu odstoupit pouze v následujících případech:

- povinný audit není auditorem prováděn v souladu s právními předpisy, auditorskými standardy podle § 18 nebo etickým kodexem,



Jaké manželství? Já myslel, že je to jen smlouva na dobu neurčitou.

Kresba: Ivan Svoboda

- b) při provádění auditorské činnosti došlo k ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora a nelze přistoupit k opatření s cílem tato ohrožení snížit na zjevně nevýznamnou úroveň, která by neohrozila dodržování požadavků stanovených tímto zákonem, nebo
- c) statutárnímu auditorovi brání v provedení povinného auditu dočasně nebo trvale mimořádná nepředvídatelná a nepřekonatelná překážka vzniklá nezávisle na jeho vůli nebo neplní-li auditor závazky ze smlouvy o povinném auditu vztahující se k probíhající auditní zakázce, a to v případě, že by účetní jednotka při trvání této překážky nebo neplnění povinností ze smlouvy o povinném auditu auditorem nesplnila svou zákonnou povinnost.

Účetní jednotka však musí jednostranně vypovědět závazek ze smlouvy o povinném auditu nebo od smlouvy o povinném auditu odstoupit:

- a) odmítne-li Česká národní banka podle jiného zákona auditora určeného pro provedení povinného auditu, nebo
- b) nařídí-li jí Česká národní banka podle jiného zákona změnu auditora provádějícího povinný audit.

Účelem tohoto omezení je zamezit případům, kdy účetní jednotka provádí výměnu auditora v průběhu auditu s cílem zajistit si příznivější výrok (opinion shopping). Omezení je vázáno na smlouvu, nikoli na průběh auditu. Uplatní se tak plně i u smluv na dobu neurčitou po celou dobu jejich trvání. I když by k výměně auditora mělo dojít po ukončení auditu ve zcela běžné situaci změny auditora po změně vlastníka či po férovém výběrovém řízení, při důsledném uplatnění tohoto omezení nemá účetní jednotka ze zákona právo smlouvu vypovědět.

Nabízí se úvaha, zda při odvolání stávajícího auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky a určení nového se smlouva se stávajícím auditorem nestane smlouvou o nepovinném auditu. Pak by se omezení možnosti ukončit smlouvu neuplatnilo. Zda by tento postup byl shledán legálním, není jisté.

Případné využití tohoto postupu, tedy odvolání auditora a určení nového s následnou výpovědí smlouvy jako smlouvy o nepovinném auditu, by mělo zůstat vyhrazeno pro okamžik po dokončení auditu a před zahájením dalšího. Jeho uplatnění v době probíhajícího auditu jde zcela proti účelu popsaného omezení a bylo by možno jej klasifikovat jako obcházení zákona.

Právní názory na možnost odvolání stávajícího auditora nejvyšším orgánem účetní jednotky určeného na dobu neurčitou a určení jiného auditora pro další účetní období se liší. Primární tedy bude právní posouzení situace, zda může nejvyšší orgán účetní jednotky revokovat svoje původní rozhodnutí o určení stávajícího auditora na dobu neurčitou. Pokud by výklad právních předpisů takovou možnost připouštěl, bude vznikat sekundární otázka ukončení smlouvy o povinném auditu se stávajícím auditorem včetně právních následků pro

účetní jednotku, jako je vypořádání vzájemných nároků. V případě, že by výklad právních předpisů takovou možnost nepřipouštěl, mohl by vzniknout jiný výkladový problém, a to, zda jde o druhý audit stejné účetní závěrky, či zda nejde o společný audit, který však zúčastněnými auditory, ani účetní jednotkou nebyl vůbec zamýšlen. Na tyto otázky zatím konkrétní závěry z praxe nemáme.

Ve všech uvedených případech bude nutné vyřešit případné vypořádání vzájemných nároků vyplývajících ze smlouvy o auditu v souladu s touto smlouvou, resp. civilním právem.

Profesní předpisy a rizika

V případě uzavírání smlouvy o povinném auditu na dobu neurčitou by však měl statutární auditor vždy zvážit riziko ztráty nezávislosti vyplývající z dlouhodobých vazeb s účetní jednotkou v souladu s Etickým kodexem (především odst. 290.148 a následující Etického kodexu).

Smlouva na dobu neurčitou navíc přináší rizika tím, že fixuje parametry prováděného auditu (obvykle cenu a termíny), ale nemůže zafixovat hospodářskou realitu, která mění jeho rizika a rozsah prováděných prací. Extrémním příkladem takové změny může být emise obchodovatelných cenných papírů. Po té se účetní jednotka stane subjektem veřejného zájmu nejen s dodatečnými požadavky na postup a výstupy auditu, ale také zcela jiným výkaznictvím na bázi IFRS.

Vyhodnocení, zda nevznikly okolnosti vyžadující úpravu podmínek auditní zakázky, auditorovi ukládá mezinárodní auditorský standard ISA č. 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ v odst. 13.

V extrémních situacích, kdy je smlouva uzavřena, ale účetní jednotka již s auditorem v dalším období nechce spolupracovat, se může uplatnit i zákaz přijmout zakázku podle ISA 210, odst. 8, protože auditor nemá zajištěn přístup k informacím a osobám v rámci účetní jednotky.

Závěr

Z uvedené analýzy vyplývá, že smlouva na dobu neurčitou s sebou nese řadu rizik, která začínají již tím, že auditor je určen nejvyšším orgánem společnosti na dobu neurčitou, a to především v okamžiku jejich ukončování (např. duplicitní působení dvou auditorů, zdůvodnění a ohlášení ukončení smlouvy). Nejlepší způsob, jak se těmto problémům vyhnout, je určit auditora na dobu určitou a v souladu s tím uzavřít na dobu určitou i smlouvu o auditu.

Lenka Rückerová
oddělení metodiky KA ČR

Stanislav Staněk
předseda Výboru pro regulaci
a rozvoj profese KA ČR