

Profesní kompetence a osobnostní předpoklady ESG auditorů

*Veronika Popelková – Patrik Svoboda**

Abstrakt:

Článek se zaměřuje na nové požadavky kladené na ESG auditory v návaznosti na implementaci směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (CSRD). Prostřednictvím analýzy legislativních dokumentů, etických standardů a odborné literatury definuje klíčové profesní kompetence a osobnostní předpoklady, které jsou pro výkon této nové role nezbytné. Výsledkem je Matice profesních kompetencí ESG auditorů, která nabízí systematický přehled potřebných znalostí, dovedností a vlastností. Tento nástroj podporuje přípravu auditorů na specifické požadavky ESG ověřování a přispívá k širšímu pochopení vzdělávacích a profesních potřeb v této oblasti. Článek zároveň otevírá diskuzi o praktických aplikacích a výzvách souvisejících s ověřováním zpráv o udržitelnosti v kontextu evropské legislativy.

Klíčová slova: ESG ověření; Environmentální, Sociální a podnikové řízení (ESG); Dovednosti ESG auditorů.

JEL klasifikace: J24, M14, M40.

1 Úvod

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (dále jen Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD), zavedla povinnost externího ověření Zpráv o udržitelnosti. Tyto Zprávy o udržitelnosti, zvané také ESG zprávy, obsahují informace o životním prostředí (E – Environment), o sociálních aspektech (S – Social) a také o způsobech řízení a chování managementu (G – Government). V České republice, obdobně jako ve většině dalších zemí Evropské Unie, jsou ověřením ESG zpráv pověřeni statutární auditori. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, kterou rovněž změnila směrnice CSRD, v článku 34 umožňuje členským státům, aby legislativně určily i jiné nezávislé poskytovatele ověřovacích služeb, kteří budou ověřovat ESG zprávy, pokud se na ně vztahují požadavky, které jsou shodné s požadavky stanovenými ve směrnici 2006/43/ES. Jedná se zejména o požadavky na odbornou přípravu a zkoušku v oblasti ESG reportingu a jeho ověřování, kontinuální profesní vzdělávání, systémy zajištění kvality, etické požadavky nebo vyšetřování a sankce.

* Veronika Popelková; Masarykova Univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Lipová 507/41a, Pisárky, Brno, <476057@muni.cz>.

Patrik Svoboda; Provozně ekonomická fakulta Mendelovy univerzity v Brně, Zemědělská 1665, 613 00 Brno-sever-Černá Pole, <ucpatrik@mendelu.cz>.

V praxi by těmito nezávislími poskytovateli ověřovacích služeb mohli být auditoři řízení, kvality či systémů environmentu podle norem ISO, kteří mají zkušenosti s ověřováním nastavení firemních procesů v oblastech, jenz se prolínají s ESG problematikou. Příkladem je USA, kde se ověřováním ESG zpráv zabývá např. ERM Certification and Verification Services nebo Apex Companies, LLC. Dokonce dle průzkumu Bakarich, Baranek a O'Brien (2023) tyto dvě společnosti v USA mají vyšší podíl na ověřování ESG zpráv než auditorské společnosti z Big 4. Tento model však ministerstvo financí nepreferovalo a pro ověřování ESG zpráv v České republice jsou oprávněni pouze statutární auditoři, kteří mají oprávnění od Komory auditorů České republiky (KAČR). Důvodem je především skutečnost, že KAČR je samosprávná organizace, kde mají auditoři povinné členství a musejí dodržovat její vnitřní předpisy, má zavedeny systémy, struktury a pravidla pro dohled kvality, uplatňování kárných opatření, kontinuálního profesního vzdělávání, vedení veřejného rejstříku svých členů, vedení auditorských spisů, etický kodex, pravidla pro vydávání auditorských oprávnění, volené orgány a veřejný dohled nad KAČR vykonává Rada pro veřejný dohled nad auditem. Předpokládá se tedy, že statutární auditoři mají vysoký potenciál dodržet požadavky směrnice 2006/43/ES. Novela Zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. s účinností od 1. ledna 2024 transponovala směrnici CSRD do českého právního řádu a zavedla v této souvislosti podmínky dodatečného vzdělávání v oblasti udržitelnosti a také povinnost řízené praxe v této oblasti pro uchazeče o vydání auditorského oprávnění.

ESG zprávy jsou dle směrnice CSRD součástí výročních zpráv společností, které mají povinnost ESG zprávy sestavovat. Dle časové osy implementace této směrnice do první vlny spadají subjekty, které měly již v minulosti povinnost reportovat nefinanční informace dle směrnice NFRD (Non-Financial Reporting Directive) z roku 2014. Jedná se o velké účetní jednotky a skupiny účetních jednotek, které jsou subjekty veřejného zájmu (tj. společnost, jejíž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, dále pak banky, pojišťovny, spořitelny a úvěrová družstva nebo penzijní společnosti), jejichž průměrný přepočtený počet zaměstnanců k rozvahovému dni překročí počet 500. Tyto účetní jednotky a skupiny jednotek mají povinný ESG reporting od roku 2024. V průběhu roku 2025 budou ověřovány první Zprávy o udržitelnosti za rok 2024. V druhé vlně implementace budou velké účetní jednotky a skupiny, které již nereportovaly v první vlně. Jedná se o evropské podniky a skupiny, které překračují 2 ze 3 kritérií velikosti: 25 mil. EUR celková aktiva, 50 mil. EUR čistý obrát nebo průměrný počet 250 zaměstnanců v průběhu vykazovaného období. Tyto jednotky budou poprvé reportovat za rok 2025. V třetí vlně implementace budou malé a střední jednotky, které jsou emitenty cenných papírů, a malé a nekomplexní úvěrové instituce a kaptivní pojišťovny. Tyto jednotky budou poprvé reportovat za rok 2026. Poslední skupinou budou podniky ze třetích zemí, které mají v Evropské unii dceřinou

společnost nebo organizační složku po překročení kritérií obratu. ESG reporting bude pro tyto podniky povinný poprvé za rok 2028.

Z časové osy implementace směrnice CSRD je patrné, že ESG reporting a jeho ověření bude závazný pro stále vyšší počet subjektů. Na úrovni Evropské Unie se odhaduje, že směrnici CSRD bude podléhat přibližně 49 tisíc subjektů (EY, 2024). Pro statutární auditory, kteří budou mít oprávnění ověřovat Zprávy o udržitelnosti, bude ESG velkou výzvou a také příležitostí pro získání nových zakázek. Auditóři, kteří budou chtít tyto zprávy ověřovat, musejí získat potřebné znalosti vykazovacích ESRS standardů (European Sustainability Reporting Standards), ověřovacích standardů (ISAE 3000, ISAE 3410 a ISSA 5000, který bude účinný od 15. prosince 2026), analýzy udržitelnosti a náležité péče v oblasti udržitelnosti, které ukládá evropská legislativa. Pokud však ESG auditóři chtějí být v tomto oboru konkurenceschopní, musejí disponovat také určitými soft skills a technologickými dovednostmi v oblasti udržitelnosti.

Hlavním přínosem tohoto článku je vytvoření systematického přehledu požadavků, který může sloužit jako základ pro rozvoj vzdělávacích programů, podporu profesní přípravy auditorů a další výzkum v oblasti ESG reportování a jeho ověření. Článek přispívá k vědecké diskuzi o adaptaci auditorské profese na nové regulační požadavky a poskytuje podněty pro legislativní i institucionální zlepšení.

2 Přehled literatury

Redman a Wiek (2021) se ve svém článku zaměřili na kompetence, které jsou zásadní pro dosažení udržitelných změn ve společnosti. Autoři definovali klíčové kompetence, které by jednotlivci a společnosti měli rozvíjet, aby čelili novým výzvám spojených s udržitelností. Jedná se o schopnost transformace, která zahrnuje kritické myšlení a reflexi, systémové myšlení pro pochopení komplexnosti udržitelnosti a schopnosti plánovat a realizovat udržitelné projekty. Další kompetencí, kterou autoři zdůrazňují je interdisciplinární spolupráce napříč sektory, schopnost řídit konflikty a nalézat kompromisy. Mezi klíčové kompetence také zahrnuli etické a hodnotové rámce ve vztahu k dlouhodobé udržitelnosti a zodpovědnosti k budoucím generacím a schopnost inovace a tvořivosti při hledání ekologických a sociálních řešení. Redman a Wiek (2021) v této souvislosti zdůraznili také důležitost vzdělávání a výcviku, které jednotlivcům umožní rozvíjet tyto kompetence.

Publikace od Alm, Melén a Aggestam-Pontoppidan (2021) se zabývala rozvojem kompetencí souvisejících s Cíli udržitelného rozvoje (SDGs) v rámci vysokoškolského vzdělávání. Autoři zdůrazňují především interdisciplinární přístup. Tím, že studenti propojují znalosti z různých disciplín, lépe porozumí složitosti globálních výzev a budou schopni nacházet inovativní řešení. Autoři také kladou důraz na to, aby vysokoškolské vzdělávací programy šly nad rámec pouhého předávání znalostí a zaměřily se na rozvoj konkrétních kompetencí, jako je kritické

myšlení, systémové myšlení, etické rozhodování a schopnost inovovat v kontextu udržitelnosti.

Al-Hazaima et al. (2022) se ve své publikaci zaměřuje na integraci výuky udržitelnosti do učebních osnov účetnictví na vysokých školách v Jordánsku. Cílem bylo analyzovat vnímání pěti klíčových skupin zainteresovaných stran ohledně začlenění udržitelnosti do účetních osnov. Klíčové skupiny zahrnovaly vysokoškolské pedagogy v oblasti účetnictví, studenty účetnictví, profesionální účetní v průmyslu, vládní zaměstnance a zástupce účetních profesních sdružení. Data byla získána pomocí dotazníkového šetření vyvinutého na základě literatury. Výzkumníci oslovili celkem 702 respondentů pomocí kombinace pohodlného výběru a metody „snowballing“. Výsledky odhalily významné rozdíly mezi jednotlivými skupinami respondentů, zejména co se týče vnímání a podpory výuky udržitelnosti. Největší podporu poskytovali vládní zaměstnanci a vysokoškolští pedagogové.

Evans (2019) zdůrazňuje potřebu vyvinout vzdělávací programy, které studentům pomohou osvojit si klíčové kompetence v oblasti udržitelnosti. Dle Evanse by klíčovými kompetencemi v oblasti udržitelnosti měly být nejen technické dovednosti a znalosti o environmentálních problémech, ale i systémové myšlení, interpersonální dovednosti, schopnost kritického myšlení a rozvoj etického uvědomění.

Simmons (2024) rovněž zdůrazňuje potřebu zahrnout problematiku ESG do výuky účetnictví. V článku navrhuje různé přístupy k integraci ESG do výuky, včetně použití případových studií, projektového učení a interdisciplinárního přístupu. Simmons vidí jako hlavní výzvy při implementaci ESG do výuky: nedostatek materiálů a příkladů, nedostatečné školení pedagogů a rozdílné názory na to, jak by mělo být ESG učeno.

IFAC (The International Federation of Accountants) vydala v lednu 2024 literární přehled nazvaný: „A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance“. Tato studie mapuje klíčové kompetence účetních a auditorů v oblasti ESG reportingu a jeho ověřování prostřednictvím rešerše literatury v posledních pěti letech – od roku 2019. Reaguje tak na rostoucí poptávku po vykazování a ověřování těchto informací. Výsledkem této studie byla definice 5 klíčových kompetencí pro ESG reporting a jeho ověřování: systémové myšlení, interpersonální dovednosti, kritické myšlení a schopnost vyřešit problém, adaptace a flexibilita a technologická schopnost.

Směrnice pro auditování systémů managementu (ČSN EN ISO 19011) se v kapitole 7 zabývá kompetencemi a hodnocením auditorů. Kompetence pro auditování systémů managementu dle norem ISO, uvedené v této směrnici, se vzhledem k charakteru ověřovaných dat mohou stát inspirací také pro profesní kompetence ESG auditorů. Směrnice definuje jako hlavní osobnostní předpoklady auditorů etické

chování, otevřenou mysl, diplomaticklost, všímavost, vnímavost, schopnost se rychle přizpůsobit různým situacím (univerzálnost), rozhodnost, samostatnost, schopnost jednat statečně (odpovědně), otevřenost ke zlepšování, ohleduplnost ke kultuře auditovaného nebo schopnost spolupráce s pracovníky auditovaného subjektu a členy auditního týmu.

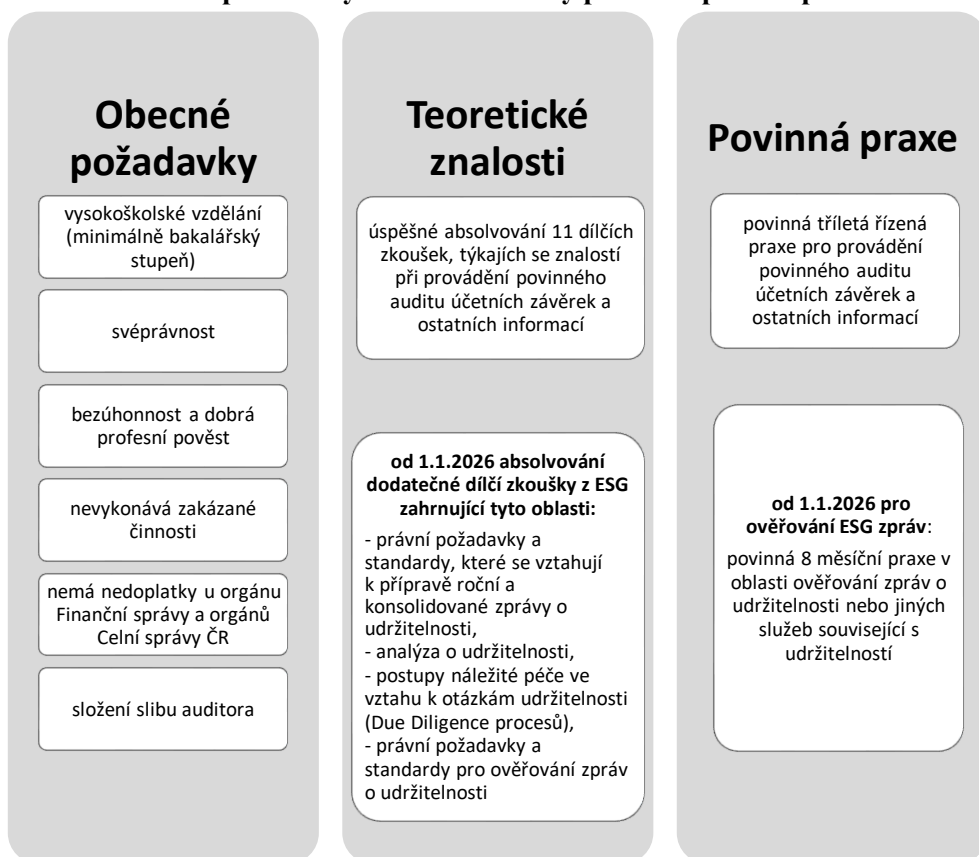
Provedená literární rešerše obsahuje publikace, které zdůrazňují potřebu zahrnout problematiku ESG do učebních osnov na vysokých školách a také rozvíjet klíčové kompetence v oblasti udržitelnosti (Simmons, 2024; Redman a Wiek, 2021; Al-Hazaima et al., 2022 nebo Evans, 2019). Další skupina publikací definuje klíčové kompetence spojené s udržitelností obecně pro jednotlivce, společnost, případně pro studenty vysokých škol, tyto publikace však nedefinují konkrétní technologické a osobnostní dovednosti potřebné pro ESG auditory (Redman a Wiek, 2021; Alm, Melén a Aggestam-Pontoppidan, 2021 nebo Evans, 2019). Přehledová studie IFAC (2024) a také Směrnice pro auditování systémů managementu (ČSN EN ISO 19011) definují obecné požadavky na auditory, tyto požadavky však nejsou provázány s evropskou a potažmo českou legislativou. Na základě této výzkumné mezery naše publikace představuje ucelený přehled požadavků na ESG auditory, který obsahuje zákonné požadavky na ESG auditory, technologické dovednosti, etické požadavky a soft skills.

3 Zákonné požadavky na ESG auditory před vstupem do profese v České republice

Zákonné požadavky na ESG auditory jsou definované směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Jak již bylo řečeno v úvodu, směrnice byla v roce 2022 novelizována CSRD směrnicí a zavedla podrobnější požadavky týkající se oblastí vzdělávání a povinné praxe pro uchazeče o auditorské oprávnění týkající se ověřování zpráv o udržitelnosti. Novela českého zákona o auditorech účinná od 1. ledna 2024 zavádí tyto požadavky evropské směrnice do českého právního řádu.

Následující schéma uvádí přehled jednotlivých požadavků na ESG auditory před vstupem do profese, které směrnice, potažmo český zákon o auditorech vyžaduje. Jedná se soubor požadavků, které musí plnit uchazeč o vydání auditorského oprávnění, pokud chce zprávy o udržitelnosti ověřovat.

Obr. 1: Zákonné požadavky na ESG auditory před vstupem do profese



Zdroj: Vlastní zpracování dle Zákona auditorech a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU.

První část schématu shrnuje obecné požadavky pro uchazeče o vydání auditorského oprávnění, které jsou uvedeny v Zákoně o auditorech v § 4.

Zákon o auditorech v § 4 uvádí také požadavek, že uchazeč o vydání auditorského oprávnění musí úspěšně složit auditorskou zkoušku. Zároveň tento zákon definuje oblasti, které jsou auditorskou zkouškou prověřovány:

- všeobecná účetní teorie a zásady,
- právní předpisy a standardy vztahující se k sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- mezinárodní účetní standardy, mezinárodní standardy účetního výkaznictví a související interpretace, novely těchto standardů a souvisejících interpretací vydané nebo přijaté Radou pro mezinárodní účetní standardy,
- finanční analýza,

- manažerské účetnictví,
- řízení rizik a vnitřní kontrola,
- provádění auditu a profesní znalosti,
- právní předpisy a profesní standardy vztahující se k povinnému auditu a statutárním auditorům,
- mezinárodní auditorské standardy vydané Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy a auditorské standardy vydané KAČR,
- profesní etika a nezávislost,
- správa a řízení obchodních korporací,
- informační a komunikační systémy,
- podniková ekonomika a všeobecná a finanční ekonomie,
- matematika a statistika,
- základní zásady finančního řízení,
- občanské a obchodní právo,
- finanční právo,
- insolvenční právo a
- pracovní právo a právo sociálního zabezpečení.

Auditorská zkouška je písemná a skládá se z celkem 11 dílčích písemných částí, které jsou rozděleny do tří modulů. Následující tabulka uvádí přehled dílčích částí auditorské zkoušky dle zkušebního řádu KAČR. Dílčí část auditorské zkoušky z vyššího modulu navazuje na znalosti z dílčích částí modulů nižších. Uchazeč o vykonání auditorské zkoušky má na její absolvování stanovenou lhůtu pěti let od vykonání první dílčí části auditorské zkoušky.

Tab. 1 Přehled dílčích auditorských zkoušek v České republice

Modul 1	Modul 2	Modul 3
Finanční účetnictví	Auditing I.	Účetnictví a audit neziskových organizací a finančních institucí
Manažerské účetnictví	Informační technologie a statistika	Konsolidovaná účetní závěrka a její audit
Podnikové finance	Auditing II.	Účetnictví a audit komplexních transakcí
Zdanění		
Právo v podnikání		

Zdroj: Vlastní zpracování dle zkušebního řádu KAČR.

Auditoři, kteří získají auditorské oprávnění po 1. lednu 2026 budou mít již povinnou praxi v oblasti ESG v délce 8 měsíců a budou mít povinnost absolvovat dílčí auditorskou zkoušku z ESG v rámci zkouškového systému před vstupem do profese.

Novelizovaná směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES v článku 8 uvádí oblasti, ve kterých musí mít statutární auditor dostatečné teoretické znalosti, aby mohl být schválen k ověřování zpráv o udržitelnosti. Jedná se o tyto okruhy znalostí:

- právní požadavky a standardy, které se vztahují k přípravě roční a konsolidované zprávy o udržitelnosti,
- analýza o udržitelnosti,
- postupy náležité péče ve vztahu k otázkám udržitelnosti (Due Diligence procesů),
- právní požadavky a standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti.

Po přijetí CSRD směrnice se Komora auditorů České republiky (dále jen KAČR) začala věnovat přípravě vzdělávání pro auditory před vstupem do profese, kontinuálního profesního vzdělávání, vnitřních předpisů a metodik v oblasti udržitelnosti, aby auditři mohli zprávy o udržitelnosti ověřovat. V této souvislosti také Výbor pro regulaci a rozvoj profese na KAČR zřídil v roce 2023 podvýbor pro ESG. Tento podvýbor se skládá z 6 členů (zástupců z BIG 4 a další velké auditorské společnosti). V současné době jsou na webových stránkách KAČR v metodické sekci zveřejněny metodické pomůcky, které se týkají problematiky ESG a související legislativy. Pro členy KAČR bylo na podzim roku 2023 také zveřejněno online školení základů ESG, které se týká základního přestavení problematiky ESG zahrnující vysvětlení pojmu ESG, přehled legislativy vztahující se k udržitelnosti (CSRD směrnice, ESRS standardy, EU Taxonomie, nařízení SFDR) a uvedení hlavních povinností, které z nich vyplývají.

Dne 26. ledna 2024 se konal informační webinář pro členy Komory, který měl za cíl informovat stávající auditry a uchazeče o vydání auditorského oprávnění o započatém kontinuálním profesním vzdělávání (KPV), které se týká ESG. Toto vzdělání je označeno jako prioritní vzdělávací téma. V rámci tohoto tématu musejí stávající auditři splnit 40 h KPV během let 2024 až 2025. Po splnění 40 h KPV mohou požádat o vydání dodatku k auditorskému oprávnění k ověřování Zpráv o udržitelnosti (ESG zpráv).

Na informačním webináři byly představeny jednotlivé vzdělávací moduly. Školení k úvodu do problematiky ESG a související legislativy bylo označeno jako Modul 0. Dále byly představeny Moduly 1 až 4, které se týkají ESRS standardů a Modul 5, který zahrnuje EU Taxonomii. Tyto vzdělávací moduly jsou vypsány v prvním pololetí roku 2024. V květnu 2024 byl také vypsán Modul 6 týkající se standardu ISAE 3000, jenž se bude používat pro ověřování informací o udržitelnosti do doby přijetí nových ověřovacích standardů, které se budou týkat pouze ověřování ESG zpráv, konkrétně navrhovaný standard ISSA 5000 upravující ověřovací zakázky v oblasti udržitelnosti. Standard ISSA 5000 bude předmětem vzdělávacího Modulu 7. Spuštění tohoto vzdělávacího modulu se očekávalo na podzim roku 2024.

Vzhledem k pozdějšímu schválení návrhu standardu a zveřejnění finální verze až 12. listopadu 2024, bude tento modul zahájen až v roce 2025. Poslední Modul 8 byl představen jako „Znalosti a zkušenosti z první vlny implementace směrnice CSRD“. Tento modul má být spuštěn na podzim roku 2025.

Tab. 2 Přehled ESG modulů v rámci KPV na KAČR

Modul	Téma	Způsob ověření znalostí	Termín spuštění
0	Úvod nefinančního reportingu	komentovaná přednáška	podzim 2023
1	CSRD, ESRS 1 a 2	kontrolní test	leden 2024
2	ESRS E1	kontrolní test	leden 2024
3	ESRS E2 – E5	kontrolní test	leden 2024
4	ESRS S – S4 a G1	kontrolní test	leden 2024
5	EU Taxonomie	kontrolní test	únor 2024
6	Přístup k ověřování zpráv o udržitelnosti dle ISAE 3000	případové studie	květen 2024
7	ISSA 5000	připravuje se	2025
8	Znalosti a zkušenosti z první vlny implementace	připravuje se	podzim 2025

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informačního webináře KAČR konaného dne 26.1.2024 a zveřejněných termínů školení a kurzů na webových stránkách KAČR.

Zákon o auditorech v § 4 uvádí požadavek tříleté řízené odborné praxe v rozsahu nejméně 35 hodin týdně nebo po dobu ekvivalentní době tří let, pokud uchazeč o auditorské oprávnění měl kratší pracovní úvazek. Řízenou praxi mohou vykonávat asistenti auditorů, kteří mají pracovní úvazek u auditorské společnosti nebo jsou zaměstnání u OSVČ auditora. Tuto praxi vykonávají pod vedením odpovědného auditora, který má dle vnitřní směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora auditorské oprávnění alespoň tři roky. Cílem praxe je připravit uchazeče o vydání auditorského oprávnění na výkon profese auditora a získání potřebných znalostí a dovedností. Směrnice pro odbornou praxi také definuje činnosti, které musí uchazeč při své praxi vykonávat. Vykonávané činnosti pak dokládá v přehledu praxe, který je součástí žádosti o vydání auditorského oprávnění.

Novelizovaná směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES v článku 10 uvádí, že statutární auditor musí absolvovat alespoň 8 měsíců odborné praxe v oblasti ověřování ročních a konsolidovaných zpráv o udržitelnosti nebo jiných služeb související s udržitelností. Směrnice CSRD obsahuje přechodná ustanovení, která mají umožnit auditorům, kteří získali auditorské oprávnění před 1. lednem

2026, aby se na ně nevztahovaly požadavky složení dílčí auditorské zkoušky a povinné praxe v oblasti udržitelnosti. Právo ověřovat zprávy o udržitelnosti bude však mít pouze auditor, který tyto podmínky splní. Splnění těchto podmínek je zapisováno do veřejného rejstříku auditorů. Uchazeči o vydání auditorského oprávnění budou mít po 1. lednu 2026 již povinnost absolvovat povinnou praxi 8 měsíců v rámci ověřování ESG nebo jiných souvisejících služeb. Znamená to tedy, že po tomto datu budou moci uchazečům potvrdit řízenou praxi pouze odpovědní auditori, kteří mají oprávnění ověřovat zprávy o udržitelnosti.

4 Požadavky na ESG auditory explicitně dané předpisy a etickým kodexem

Předchozí kapitola definovala požadavky na ESG auditory před vstupem do profese, které vyplývají ze zákona o auditorech a evropské směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek v aktuálním znění. Po vstupu auditorů do této profese musí být dodržovány další požadavky, které vyplývají ze směrnice a zákona. Jedná se především o dodržování mezinárodního Etického kodexu pro auditory a účetní odborníky a kontinuálního profesního vzdělávání, které zvyšuje jejich odborné znalosti a dovednosti. Cílem této kapitoly je definovat osobnostní předpoklady a profesní dovednosti, které se váží k profesi ESG auditora. Některé jsou dány výše uvedenými předpisy a Etickým kodexem, které musejí být auditory dodržovány. Další předpoklady a dovednosti explicitně definované nejsou, ale jsou pro výkon této pozice žádoucí. Byla provedena rešerše dostupné literatury a následující text prezentuje tyto poznatky.

Evropská směrnice 2006/43/ES a zákon o auditorech definuje následující osobnostní předpoklady a požadavky na ESG auditory:

- profesní etika (dodržování Etického kodexu);
- nezávislost a nestrannost;
- objektivita;
- profesní skepticismus (kritické myšlení);
- důvěrnost a profesní tajemství (mlčenlivost).

Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky, vydávaný Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (IESBA – International Ethics Standards Board for Accountants), rozvádí v oddílu 110 pět základních etických principů:

„Integrita – jednat ve všech profesních a obchodních vztazích poctivě a čestně.“

„Nestrannost – uplatňovat odborný úsudek a neohrozit ho předpojatostí, střetem zájmů nebo kvůli nepatřičnému vlivu jiných fyzických osob, organizací nebo technologií či jiných faktorů nebo kvůli nepatřičnému spoléhání na jiné fyzické osoby, organizace nebo technologie.“

„Odborná způsobilost a řádná péče – osvojit si a udržovat odborné znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby služby, které auditor poskytuje klientovi nebo

zaměstnavateli, byly odborně způsobilé a odpovídaly současným odborným a profesním standardům a příslušné legislativě, jednat svědomitě a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy. “

„Mlčenlivost – zachovávat důvěrný charakter informací získaných v rámci profesních a obchodních vztahů. “

„Profesionální jednání – dodržovat příslušné právní předpisy, chovat se při výkonu veškerých odborných činností a ve všech obchodních vztazích v souladu s profesní povinností jednat ve veřejném zájmu a vyhýbat se každému jednání, o němž auditor/účetní odborník ví nebo by měl vědět, že by mohlo diskreditovat auditorskou profesi. “

Rada IESBA v lednu 2024 zveřejnila návrh Mezinárodních etických standardů pro ověřování udržitelnosti: „International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting.“ (dále jen IESSA) Lhůta pro veřejnou konzultaci IESSA byla stanovena do 10. května 2024. Cílem těchto standardů je definovat etické principy a vzorce chování v rámci ověřování udržitelnosti pro ESG auditory a také pro účetní, kteří se zabývají ESG reportingem.

Cílem IESSA je dle důvodové zprávy omezit tzv. greenwashing (zkreslené vykazování informací o udržitelnosti) a dodržováním etických principů při ověřování udržitelnosti zvýšit úroveň těchto auditů a tím i kvalitu vykazovaných informací o udržitelnosti a posílit důvěru Stakeholderů v tyto informace. Tyto standardy vycházejí z Etického kodexu. IESSA v sekci 5110 definuje tyto hlavní etické principy pro ESG auditory:

„Integrita – být přímočarý a čestný ve všech profesních a obchodních vztazích. “

„Objektivita – vykonávat profesní úsudek bez předsudků, střetu zájmů nebo neoprávněného vlivu jednotlivců, organizací, technologií nebo jiných faktorů. “

„Profesní způsobilost a řádná péče – dosáhnout a udržovat profesní znalosti a dovednosti na úrovni nezbytné k ujištění, že uživatel informací o udržitelnosti získá profesionální služby, založené na současných technických a profesních standardech a relevantní legislativě; a jednat pečlivě a v souladu s příslušnými technickými a profesními standardy. “

„Důvěrnost – respektovat důvěrnost informací získaných v důsledku profesních a obchodních vztahů. “

„Profesionální chování – dodržovat relevantní zákony a předpisy; chovat se způsobem, který je v souladu s jednáním v obecném zájmu ve všech profesních činnostech a obchodních vztazích týkajících se uživatelů informací o udržitelnosti; a vyvarovat se jakékoli činnosti, o které ESG auditor ví nebo by měl vědět, že by mohla ovlivnit veřejnou důvěru v informace o udržitelnosti, které jsou předmětem ověření. “

Hlavní principy IESSA nejsou významně odlišné od hlavních principů Etického kodexu. Návrh IESSA má rovněž podobnou strukturu jako Etický kodex. Na začátku definuje výše uvedené etické principy, následuje představení koncepčního rámce a nakonec rozvádí konkrétní praktické aplikace.

5 Data a metodologie

Na základě obsahové analýzy dostupných zdrojů literatury, které se týkají kompetencí a dovedností spojených s udržitelností, byla sestavena Matice profesních kompetencí a osobnostních předpokladů ESG auditorů. Cílem této obsahové analýzy bylo najít odpověď na výzkumnou otázku: „Jaké jsou profesní kompetence a osobnostní předpoklady ESG auditorů?“ Matice obsahuje požadavky, které jsou dané legislativou nebo etickým kodexem a také soft skills pro ESG auditory, které byly definované na základě dostupné literatury. Tyto dovednosti budou v další fázi výzkumu ověřeny prostřednictvím dotazníkového šetření mezi statutárními auditory.

Výchozími daty pro zpracování matice se staly tyto zdroje:

- Článek 8 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES.
- § 4 Zákona o auditorech ve znění platném od 1.1.2024.
- Přehled ESG modulů v rámci KPV (Kontinuálního profesního vzdělávání auditorů) na Komoře auditorů České republiky.
- Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky (International Code of Ethics for Professional Accountants) a návrh Mezinárodních etických standardů pro ověřování udržitelnosti (International Ethics Standards Board for Accountants).
- ČSN EN ISO 19011 – Směrnice pro auditování systémů managementu.
- Studie IFAC (2024): A Literature Review of Competencies, Educational Strategies, and Challenges for Sustainability Reporting and Assurance.

6 Matice profesních kompetencí a osobnostních předpokladů ESG auditorů

První skupinu dovedností tvoří zákonné požadavky na ESG auditory před vstupem do profese, které jsou povinné na úrovni České republiky. Jedná se o obecné požadavky, požadavky na teoretické znalosti a odbornou řízenou praxi. Tyto požadavky na statutární auditory vycházejí ze Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, které byly do českého právního řádu transponovány zákonem o auditorech. Je tedy možné tyto požadavky ve velké míře zobecnit také pro ostatní státy Evropské unie. Další skupinu požadavků tvoří etické principy pro ESG auditory a také potřebné soft skills.

Tab. 3 Matice profesních kompetencí a osobnostních předpokladů

Matice profesních kompetencí a osobnostních předpokladů pro výkon profese ESG auditora		
1. Zákonné požadavky na ESG auditory před vstupem do profese pro Českou republiku		
A. Obecné požadavky	B. Teoretické znalosti	C. Odborná řízená praxe
1.A.1. Vysokoškolské vzdělání (min. bakalářské) 1.A.2. Svěprávnost 1.A.3. Bezúhonnost a dobrá profesní pověst 1.A.4. Nevykonává zakázané činnosti mající znaky podnikání 1.A.5. Nemá evidován nedoplatek u finanční a celní správy	1.B.1. Všeobecná účetní teorie a zásady 1.B.2. Právní požadavky a standardy vztahující se k přípravě roční a konsolidované účetní závěrky 1.B.3. Mezinárodní účetní standardy 1.B.4. Finanční analýza 1.B.5. Manažerské účetnictví 1.B.6. Řízení rizik a vnitřní kontrola 1.B.7. Provádění auditu a profesní znalosti 1.B.8. Právní požadavky a profesní standardy vztahující se k povinnému auditu a statutárním auditorům 1.B.9. Informační a komunikační systémy 1.B.10. Podniková ekonomika a všeobecná a finanční ekonomie 1.B.11. Matematika a statistika 1.B.12. Základní zásady finančního řízení 1.B.13. Správa a řízení obchodních korporací 1.B.14. Občanské a obchodní právo 1.B.15. Finanční právo 1.B.16. Insolvenční právo 1.B.17. Pracovní právo a právo sociálního zabezpečení 1.B.18. Právní požadavky a standardy vztahující se k přípravě roční a konsolidované zprávy o udržitelnosti 1.B.19. Analýza udržitelnosti 1.B.20. Postupy náležité péče ve vztahu k otázkám udržitelnosti 1.B.21. Právní požadavky a standardy pro ověřování zpráv o udržitelnosti	1.C.1. Tři letá řízená praxe pod vedením odpovědného auditora v oblasti auditu a jiných činností 1.C.2. z toho 8 měsíční praxe v oblasti ověřování zpráv o udržitelnosti nebo jiných souvisejících služeb
2. Etické principy pro ESG auditory		
2. 1. Integrita 2.2. Nestrannost a objektivita 2.3. Profesní způsobilost a řádná péče 2.4. Mlčenlivost a důvěrnost 2.5. Profesionální chování		
3. Soft skills pro ESG auditory		
3.1. Systémové myšlení 3.2. Kritické myšlení a schopnost vyřešit problém 3.3. Adaptace a flexibilita 3.4. Technologická schopnost 3.5. Interpersonální dovednosti 3.6. Univerzálnost 3.7. Houževnatost 3.8. Schopnost jednat statečně	3.9. Rozhodnost 3.10. Samostatnost 3.11. Otevřenost ke zlepšování 3.12. Ohleduplnost ke kultuře 3.13. Diplomatičnost 3.14. Otevřená mysl 3.15. Vnímavost 3.16. Všímatost	

Zdroj: Vlastní zpracování.

7 Závěr

Albuquerque a Gomes dos Santos (2024) v souvislosti s přijetím nových reportingových ESRS standardů definovali ve své přehledové studii výzkumnou mezeru v oblasti vzdělávání souvisejícím s účetními vědami a udržitelností. Autoři také spatřují mezeru v geografické a tematické oblasti. Tato publikace tak přináší nové teoretické a praktické poznatky ve vzdělávání ESG auditorů na příkladu České republiky v kontextu evropské legislativy a přispívá k literatuře z této výzkumné oblasti.

Cílem tohoto příspěvku je definovat klíčové kompetence a osobnostní předpoklady ESG auditorů. Výsledkem je sestavená Matice profesních kompetencí a osobnostních předpokladů ESG auditorů.

Vzhledem ke skutečnosti, že ESG auditor je v současné době zcela novou profesí a budoucí ESG auditori se nyní nachází ve vzdělávacím procesu, který by jim měl umožnit získat potřebné dovednosti a znalosti, a také v dalším období budou teprve získávat první praktické zkušenosti s ověřováním ESG zpráv, domníváme se, že tento ucelený přehled kompetencí a osobnostních předpokladů může být přínosem pro samotné auditory a také pro profesní komory auditorů jednotlivých členských států EU a další vzdělávací instituce, které zabezpečují vzdělávání a další rozvoj ESG auditorů. Tato Matice se také stala významným podkladem pro další výzkum v této oblasti. Autoři prostřednictvím výzkumného šetření provedeného mezi statutárními auditory od května do července 2024 ověřili definovanou Matici profesních kompetencí a osobnostních předpokladů. Výsledky tohoto šetření budou odborné veřejnosti zveřejněny v rámci samostatné publikace autorů tohoto příspěvku.

Literatura

Albuquerque, F., & dos Santos, P. G. (2024). A systematic literature review on the role played by sustainability matters in the educational environment. *Cogent Education*, 11(1), 1–16. <https://doi.org/10.1080/2331186X.2024.2436295>

Al-Hazaima, H., Abu-Maizer, A., Al-Mamari, R., Al-Salem, M., & Al-Sinawi, M. (2022). Dataset for integration of sustainability education into the accounting curricula of tertiary education institutions in Jordan. *Data in Brief*, 42, Article 108224. <https://doi.org/10.1016/j.dib.2022.108224>

Alm, K., Melén, M., & Pontoppidan, C. A. (2021). Advancing SDG competencies in higher education: Exploring an interdisciplinary pedagogical approach. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 22(6), 1450–1466. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-10-2020-0417>

Bakarich, K. M., Baranek, D., & O'Brien, P. E. (2023). The current state and future implications of environmental, social, and governance assurance. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A1–A21. <https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-012>

ČSN EN ISO 19011:2019. (2019). *Směrnice pro auditování systémů managementu*. Praha: Úřad pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví.

Evans, T. L. (2019). Competencies and pedagogies for sustainability education: A roadmap for sustainability studies program development in colleges and universities. *Sustainability*, 11(19), Article 5526. <https://doi.org/10.3390/su11195526>

EY Česká republika. (2024). Směrnice EU o zprávách o udržitelnosti 2024. *EY.com*. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/sustainability/ey-smernice-eu-o-zpravach-o-udrizitelnosti-2024.pdf

IFAC. (2024). A literature review of competencies, educational strategies, and challenges for sustainability reporting and assurance. *International Federation of Accountants*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/education/publications/educating-accountants-sustainable-future>

Informační webinář PVT1 – ESG. (2024, 26. ledna). *Komora auditorů České republiky*.

International Ethics Standards Board for Accountants. (2023). *Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance, Including International Independence Standards*. <https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>

Komora auditorů České republiky. (2024). Komora auditorů České republiky. <https://www.kacr.cz/>

Redman, A., & Wiek, A. (2021). Competencies for advancing transformations towards sustainability. *Frontiers in Education*, 6, Article 785163. <https://doi.org/10.3389/educ.2021.785163>

Simmons, V., Gill, R., & Baumann, M. (2024). Integrating ESG into the accounting curriculum: Insights from accounting educators. *Issues in Accounting Education*, 39(2), 85–106. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2022-080>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2006/43/ES (2006). O povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. *Úřední věstník Evropské unie*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2013/34/EU (2013). O ročních účetních závěrkách..., zrušuje směrnici 78/660/EHS a 83/349/EHS. *Úřední věstník Evropské unie*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034>

Popelková, V., Svoboda, P.: *Profesní kompetence a osobnostní předpoklady ESG auditorů*.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 (2022). O změně nařízení 537/2014, směrnic 2004/109/ES, 2006/43/ES a 2013/34/EU – reporting o udržitelnosti. *Úřední věstník Evropské unie*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>

Zákon č. 93/2009 Sb. (2009). O auditorech, ve znění pozdějších předpisů. *Sbírka zákonů České republiky*. <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

Zkušební řád KAČR. (2024). Komora auditorů ČR. <https://kacr.cz/zkusebni-rad-komory-auditoru-cr#>

Professional competencies and personal prerequisites of ESG auditors

Veronika Popelková – Patrik Svoboda

Abstract:

The article focuses on the new requirements for ESG auditors following the implementation of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Through an analysis of legislative documents, ethical standards, and professional literature, it defines the key professional competencies and personal attributes essential for fulfilling this new role. The outcome is a Matrix of Professional Competencies for ESG Auditors, providing a systematic overview of the necessary knowledge, skills, and qualities. This tool supports the preparation of auditors for the specific demands of ESG assurance and contributes to a broader understanding of educational and professional needs in this field. Additionally, the article opens a discussion on practical applications and challenges related to sustainability report assurance within the context of European legislation.

Keywords: ESG Assurance; Environmental, Social, and Governance (ESG); ESG Auditor Skills.

JEL Classification: J24, M14, M40.