

Kvalita auditorských služeb v zemích Visegrádu[#]

Marek Jošt^{*}

Úvod

Kontrola kvality auditorských služeb nezávislými orgány představuje v současné době jeden z nástrojů, jak zvýšit důvěru uživatelů účetních výkazů v auditorskou profesi. Na auditované účetní výkazy se spoléhají především investoři na kapitálových trzích a mnohé jiné zainteresované skupiny osob, a ti všichni potřebují mít jistotu, že výkazy jsou plně v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Auditoři tedy dnes mají bezesporu celospolečenskou roli a je třeba na jejich činnost dohlížet a regulovat ji. K tvrdší regulaci auditu bylo přistoupeno zejména po několika účetních skandálech z obavy, aby se již v budoucnu neopakovaly. S některými z nich byli spojováni právě auditoři. Například v roce 2005 se v médiích psalo o společnosti KPMG, která v letech 1996 až 2002 napomáhala svým bohatým klientům vyhýbat se daním prostřednictvím účetních manipulací. Americké úřady nechtěly riskovat ztrátu tisíců pracovních míst podáním žaloby na společnost a uložily ji nakonec pokutu ve výši 456 mil. USD. Žaloba byla podána jen na manažery společnosti. Pokud by však byla podána i na společnost, pak by se mohl opakovat scénář auditorské firmy Arthur Andersen, od níž po účetních skandálech klienti odešli, a ona padla. Byla spojována s kauzou energetického gigantu Enron, jenž mimo jiného pochybně oceňoval vlastní finanční nástroje. Auditorská společnost Arthur Andersen zde vystupovala v roli účetní i auditorské firmy a měla se podílet na krytí zmíněných podvodů. Jméno KPMG se objevilo ještě v kauze výrobce kancelářské techniky Xerox. Ten zveřejňoval falešné finanční výsledky, aby neztratil významného klienta. Tyto a další skandály značně poškodily prestiž auditorské profese v očích uživatelů účetních výkazů a na regulátorech nyní je, získat ji zpět.

[#] Článek je jedním z výstupů grantového projektu *Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělávání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)*, který je financován z prostředků IGA VŠE v Praze.

^{*} Ing. Marek Jošt – doktorand; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <marek.jost@vse.cz>.

Regulace auditu v Evropské unii

Na členské země Visegrádské čtyřky se předpisy Evropské unie (dále také „EU“) vztahují od května 2004, kdy všechny čtyři země společně vstoupily do EU. Poměrně dlouhou dobu je audit regulován evropskou směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Důvodů pro její vydání bylo hned několik. Tím nejdůležitějším byl požadavek Evropské komise na podstatnou (ne však úplnou) harmonizaci auditu v EU. Komise považovala za podstatné zajistit trvale vysokou kvalitu všech povinných auditů, čehož může být dosaženo jen tehdy, budou-li všechny audity prováděny na základě mezinárodních auditorských standardů vydávaných Mezinárodní federací účetních (IFAC se sídlem v New Yorku). K posouzení technické správnosti mezinárodních auditorských standardů jí měl být nápomocen účinný systém veřejného dohledu, jemuž budou podléhat všichni statutární auditoři a všechny auditorské společnosti. Právě vybudování veřejného dohledu bylo jednou z povinností členských států vyplývajících z této směrnice a při jeho tvorbě musely být splněny určité zásady. Na jeho řízení se smějí podílet jen osoby mimo profesi, které mají znalosti z oblastí týkajících se povinných auditů. Systém veřejného dohledu nese konečnou odpovědnost zejména za dohled nad systémem zajištění kvality a systémem vyšetřování a disciplinárních opatření. Veřejný dohled musí být průhledný, s čímž je spojeno pravidelné zveřejňování ročního programu činnosti a zpráv o činnosti. Aby byla posílena nezávislost tohoto orgánu na statutárních auditorech a auditorských společnostech, vyžaduje Směrnice bezpečné financování bez nepatřičných vlivů ze strany auditorů.

Vedle veřejného dohledu směrnice uložila členským státům ještě jednu povinnost na úrovni kontroly kvality, a sice vytvořit systém zajištění kvality. Ten musí být nezávislý na kontrolovaných auditorech a auditorských společnostech; podléhá veřejnému dohledu; jeho financování je bezpečné bez negativních vlivů auditorů; osoby, které provádějí přezkumy kvality, mají odborné vzdělání a zkušenosti v oblasti povinného auditu a účetního výkaznictví a zároveň zvláštní školení o přezkumu zajištění kvality; osoby provádějící přezkum kvality nesmí být ve střetu zájmu s kontrolovaným subjektem; o přezkumu kvality vydává kontrolor zprávu se zjištěními. Kontrola kvality musí být provedena u všech auditorů a auditorských společností nejméně jednou za 6 let s výjimkou auditorů, kteří provádí auditorskou činnost v subjektech veřejného zájmu. U těch platí lhůta jednou za 3 roky.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, byla novelizována Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014 (v platnost vstoupila 16. června 2014). Ta je výsledkem dlouhodobého procesu, který započal v říjnu 2010 vydáním Zelené knihy „Politika v oblasti auditu: Poučení z krize“ obsahující otázky na téma možných změn v oblasti regulace auditu v EU, které

by reagovaly na finanční a hospodářskou krizi. Tato novela je doprovázena Nařízením Evropského parlamentu a Rady 537/2014, o zvláštních požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu, které se použije od 17. června 2016 (některé části od roku 2017). Zejména Nařízení vnáší do kontroly kvality významné změny. Nově již nebude moci kontrolovat auditory subjektů veřejného zájmu profesní organizace, ale bude to v rukou orgánů veřejného dohledu. Cílem je zajistit naprostou nezávislost přezkumů kvality auditu na auditorech. Evropská komise tímto krokem výrazně posiluje práva a povinnosti orgánů dohledu nad činností auditorů, což s sebou přinese kromě jiného nové informační povinnosti pro auditory subjektů veřejného zájmu ve vztahu k Radě. Jak uvádí Ficbauer (2015), v českých podmínkách se tyto změny dotknou asi pouze 330 subjektů veřejného zájmu, přičemž v zahraničí tvoří subjekty veřejného zájmu zhruba 50 a více procent z celkového počtu organizací. Rozdíl je tedy zásadní.

Směrnice dále přináší povinnou rotaci auditorů, kteří poskytují své služby subjektům veřejného zájmu. Zavedena bude také maximální hranice pro příjmy za služby získané od jednoho klienta. Auditři budou mít nově zakázáno v určitých případech poskytovat auditovanému klientovi další služby. Nová legislativa dále zakazuje auditorům stát se členem orgánů veřejného dohledu. V současné době členské státy usilovně pracují na zapracování nových předpisů EU do své národní legislativy.

Legislativní úprava a institucionální uspořádání auditu v České republice

Zákonnou úpravu auditu v České republice lze nalézt v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále také ZoA). Tento zákon reagoval na výše uvedenou Směrnici EU z roku 2006. Jak uvádí např. Černý (2014), do legislativy v ČR byly zapracovány požadavky uvedené směrnice v dubnu 2009, s téměř ročním zpožděním vzhledem ke stanovenému termínu pro jednotlivé členské státy (do 29. června 2008). Problematika auditorské činnosti jako takové je z hlediska auditorské profese řešena dostatečně. Tak tomu ale zatím není při transpozici nařízení č. 537/2014 o povinném auditu veřejného zájmu. V platném zákoně o auditorech 93/2009 Sb. je problematika povinného auditu subjektů veřejného zájmu řešena zatím pouze okrajově v osmé hlavě zákona v pouhých třech paragrafech 43 až 45, odpovídá spíše transpozici rušeného rozhodnutí Komise 2005/909/ES, než novému nařízení č. 537. Výraznější novela ZoA se očekává v průběhu roku 2016.

Systém kontroly kvality organizuje a řídí Komora auditorů České republiky (dále také KAČR) prostřednictvím dozorčí komise. Kontrolu kvality auditorské činnosti provádí členové dozorčí komise spolu s kontrolory kvality (pracovníky oddělení kontroly kvality KAČR). Ti musí mít vysokoškolské vzdělání minimálně v rámci bakalářského studijního programu, nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu a musí absolvovat školení

kontroly kvality určené Komorou. V dozorčím řádu KAČR je posílena role kontrolorů kvality, přičemž členům dozorčí komise KAČR je ponechána role odborných poradců.

KAČR předkládá nejméně jednou za pololetí plán kontrol kvality Radě pro veřejný dohled nad auditem (dále také RVDA) a ta jej schvaluje. Rada je pověřena dohlížet na činnost KAČR a je nezávislá na auditorské profesi. Dohlíží zejména na organizaci, řízení a provozování systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděného Komorou. Jednou ročně vydává Komora souhrnnou zprávu o kontrole kvality, zasílá ji RVDA a zveřejňuje na svých internetových stránkách. Stejně tak RVDA vydává každoročně, nejpozději do 30. června, zprávu o veřejném dohledu nad auditem v ČR za předcházející kalendářní rok a zveřejňuje ji na svých internetových stránkách. Tyto dvě zprávy jsou nejdůležitějšími zdroji informací o kontrole kvality auditorské činnosti v České republice.

Kvalita auditorských služeb v České republice

Komora auditorů využívá pro hodnocení auditorské činnosti dva typy ukazatelů: kvalitativní a kvantitativní. S kvalitativními se lze setkat v zásadě pouze při identifikaci problémů vyskytujících se při aplikaci jednotlivých mezinárodních auditorských standardů (ISA – International Standards on Auditing) auditory. Kvantitativní ukazatele nacházejí uplatnění zejména v těchto případech:

- při hodnocení počtu provedených kontrol kvality,
- při hodnocení počtu ukončených kontrol kvality,
- při hodnocení podílu kontrolovaného trhu v závislosti na fakturovaných tržbách,
- při hodnocení chybovosti auditorů vyjádřené jako procento z tržeb,
- při vyjádření počtu podaných návrhů na kárné řízení.

Hodnocení provedených kontrol kvality

V rámci tohoto kritéria KAČR sleduje, zda je schopna splnit požadavek směrnice EU a zákona o auditorech ohledně periodicity kontrol. Jak již bylo uvedeno výše v části Regulace auditu v EU, kontrola kvality u auditorů provádějících audit u subjektů veřejného zájmu by měla být provedena každé 3 roky, u ostatních auditorů pak jednou za 6 let. Méně výkonná byla Komora před zahájením činnosti Rady, kdy ročně provedla jen zhruba 70 kontrol. Po svém vzniku v roce 2009 Rada vytvářela tlak na vyšší počty kontrol a vytyčila dva základní cíle:

- provádět kontrolu kvality u všech auditorských subjektů ve lhůtách určených zákonem (tzv. cyklická metoda),
- provést kontrolu kvality u všech auditorů OSVČ, u nichž nebyla provedena kontrola nikdy.

Řešení obou zadaných úkolů nakonec přineslo dohledovým orgánům celou řadu nových poznatků a na úrovni auditu se ČR přiblížila evropskému trendu tzv. risk assessment approach (metoda posouzení rizik). Podstatou metody je možnost vyhodnocení rizikových oblastí na úrovni auditora, klienta nebo spíšu. Ukazatelem rizikovosti na těchto specifických úrovních by měla být kritéria, jakými jsou například:

- makroekonomie (rizikové odvětví, aktuální situace a trendy na trhu, ap.),
- diskuse odborníků uvnitř Komory, stejně jako s jinými externími organizacemi a regulátory,
- podněty (interní i externí),
- nedostatky z předchozích zpráv o výsledku kontroly kvality.

Obou výše uvedených cílů bylo dosaženo v polovině roku 2013 a od té doby se tento trend udržuje. Komora zvolila cestu kombinace metody cyklické a metody posouzení rizik, což jí zaručuje plnění legislativního rámce ČR a rovněž jí to nabízí možnost soustředit se na rizikové oblasti z hlediska veřejného zájmu. Takový postup má jeden důsledek i pro auditory, a to vědomí, že čím rizikovějšího klienta přijmou z hlediska veřejného zájmu, tím vyšší „profesionální zájem“ vzbudí u kontrolorů kvality.

Provedené kontroly za roky 2010 až 2014 zachycuje níže uvedená Tab. 1. Z ní je patrné, že se dařilo plnit plán kontrol v průměru na 91 %. Některé kontroly nemohly být provedeny zejména ze zdravotních důvodů auditora a byly odloženy do dalšího roku. Vezme-li se tento neovlivnitelný fakt v potaz, pak byl plán každoročně splněn. Nižší počet kontrol v letech 2013 a 2014 byl způsoben větší složitostí kontrol a kontrolami u větších subjektů.

**Tab. 1: Provedené kontroly kvality v letech 2010 – 2014
v České republice**

	2010	2011	2012	2013	2014
Plánované kontroly	215	264	289	271	230
Provedené kontroly	202	248	256	237	210
Neprovedené kontroly	13	16	33	34	20
% provedených kontrol	93,95 %	93,94 %	88,58 %	87,45 %	91,30 %

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Ukončené kontroly kvality

Vývoj v posledních pěti letech naznačuje, že stále existuje poměrně vysoké procento subjektů, u nichž je nutné provádět kontrolu v častějších intervalech, než jak stanovuje zákon či Směrnice. K častějším kontrolám dochází zejména tehdy, je-li shledána významná chyba, audit byl proveden nekvalitně, byl

porušen Etický kodex či standard ISQC 1. V závažnějších případech (např. porušení zákona o auditorech či nesoučinnost auditora) je zahájeno kárné řízení a případ předán k projednání kárné komisi KAČR. Častější kontroly by měly plnit výchovnou funkci a měly by přimět auditory ke zvyšování kvality poskytovaných služeb. Důsledkem pak bude pokles kontrol v kratších intervalech a růst kontrol v zákonné lhůtě. Za povšimnutí stojí i poměrně vysoký počet každoročně ukončených kontrol kvality.

Tab. 2: Ukončené kontroly kvality v letech 2010 – 2014 (v %) v České republice

	2010	2011	2012	2013	2014
Opakování kontroly v zákonné lhůtě (3 nebo 6 let)	28,80	11,40	14,64	19,06	15,55
Opakování kontroly po 4 až 5 letech	–	43,73	42,68	45,14	54,92
Opakování kontroly v kratší časové lhůtě	71,20	44,87	42,68	35,80	29,53
Počet ukončených kontrol celkem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Hodnocení auditorských spisů

Systém kontroly kvality se mimo jiné zaměřuje na hodnocení spisů auditorů. Povinnost vyhotovit spis o auditu vyplývá z mezinárodních auditorských standardů, auditorských standardů vydávaných Komorou a ze zákona o auditorech. Pro tyto účely vytvořila dozorčí komise stupnici uvedenou v dozorčím řádu (viz Tab. 3).

Tab. 3: Stupnice hodnocení spisů auditorů v České republice

Pozitivní hodnocení	A	Nebyly shledány žádné nebo jen drobné či méně závažné nedostatky.
	B	Byly shledány méně závažné nedostatky, které nezpochybňují výrok auditora.
Negativní hodnocení	C	Byly shledány závažnější nedostatky, je nutná kontrola v kratším časovém intervalu.
	D	Auditorské úkony byly shledány jako zcela nedostačující, výrok nebyl podložen dostatečnými auditorskými postupy a důkazními prostředky. Může jít také o významné nedostatky, které sice nezpochybňují výrok, ale jde o nedostatky opakované, které nebyly od minulé kontroly odstraněny. V případě zjištění velmi závažných nedostatků může být zahájeno kárné řízení.

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Jak vyplývá z tabulky, nejzávažnější prohřešky typu nekvalitně provedeného auditu, zjištění závažné chyby a nesoučinnost auditora (negativní hodnocení stupně D), jsou důvodem pro podání návrhu na zahájení kárného řízení dozorčí komisí. Nekvalitně provedený audit představuje situaci, kdy auditor nemá k dispozici dostatečnou dokumentaci o jeho provedení a není možné zjistit, jakou auditorskou činnost auditor prováděl a k jakým závěrům došel. V takových případech se opětovná kontrola koná zpravidla do 2 let a prověřuje, zda došlo ke zlepšení stavu dokumentace. Podíl návrhů na kárné řízení na celkově uzavřených kontrolách v jednotlivých letech se s výjimkou roku 2011 pohyboval na poměrně nízké úrovni, což svědčí o zvyšující se kvalitě práce auditorů. Za rok 2010 nejsou data k dispozici.

Tab. 4: Počet podaných návrhů na kárné řízení jako podíl na celkově uzavřených kontrolách v jednotlivých letech v České republice

	2011	2012	2013	2014
Počet návrhů na zahájení kárného řízení	38	20	14	15
Počet uzavřených kontrol kvality v daném roce	263	239	257	193
Podíl počtu návrhů na kárné řízení z celkového počtu uzavřených kontrol v daném roce	14,45 %	8,37 %	5,45 %	7,77 %

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Pro měření kvality auditu používá Komora navíc informace o celkových tržbách auditorů. Jednak svou pozornost zaměřuje na podíl trhu s auditory, který v jednotlivých letech zkontrolovala a dále ji zajímá, jaké hodnocení (A, B, C, D) udělila auditorům z hlediska jejich tržeb. Auditorský trh je v ČR poměrně koncentrovaný. Tržní podíl ve výši 57 % zaujímají společnosti tzv. velké čtyřky. Na trhu působilo k 31. 12. 2014 celkem 371 aktivních auditorských společností a 568 aktivních auditorů OSVČ. Kontrolu kvality je tedy nutné provést u 939 subjektů, z čehož 13 auditorů OSVČ a 36 auditorských společností provádí audit u subjektů veřejného zájmu. Ve tříleté lhůtě musí být tedy zkontrolováno 49 subjektů a zbylých 890 ve lhůtě 6 let. V České republice je proto zapotřebí provést ročně minimálně 165 kontrol, ideální by však podle Rady bylo zvýšit tento počet na 190 až 200 kontrol ročně, protože se musí brát navíc v úvahu kontroly u subjektů, u nichž je vyžadována kontrola v kratším intervalu, než který nařizuje zákon, a to z důvodu zjištěných nedostatků.

Celkový obrat auditorských společností činil v roce 2013 něco kolem 4 mld. Kč a zkontrolováno bylo 47 % trhu. Za rok 2014 nejsou data o celkových tržbách ani o podílu zkontrolovaných subjektů zveřejněny, avšak vzhledem k tomu, že bylo zkontrolováno méně tržeb, než v roce předchozím, dá se odvodit, že i podíl zkontrolovaného obratu bude o něco nižší. Procento zkontrolovaného obratu

vykazovalo s výjimkou roku 2011 rostoucí trend. V roce 2013 se podařilo zkontrolovat již téměř polovinu trhu. Největší podíl na tom měly kontroly několika velkých auditorských firem s významným tržním podílem. Za sledované období se jedná o nejvyšší číslo, a to i přesto, že počet provedených kontrol byl nižší než v předchozích letech.

Tab. 5: Procento zkontrolovaného obrátu v letech 2010 – 2014 v České republice

Rok	Celkové tržby v tis. Kč	Zkontrolováno v tis. Kč	Procento zkontrolovaného obrátu
2010	3 901 584	1 226 343	31,43 %
2011	3 931 026	921 657	23,45 %
2012	3 955 778	1 771 731	44,79 %
2013	3 963 333	1 864 510	47,04 %
2014	–	1 565 863	–

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

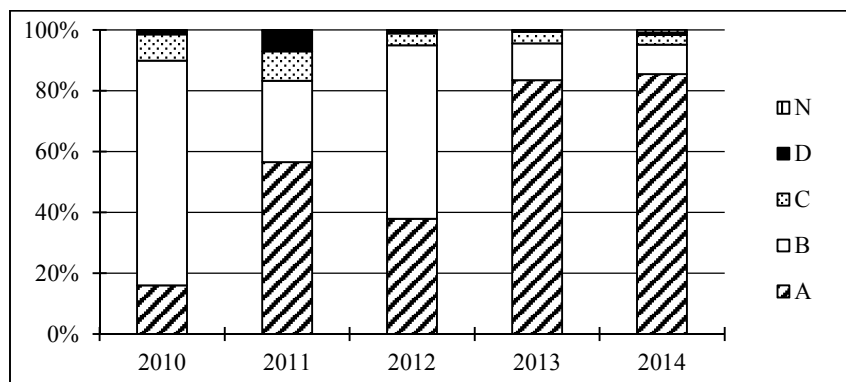
O rostoucí kvalitě auditorských služeb svědčí rovněž uložená hodnocení dle stupnice dozorčí komise v závislosti na fakturovaných tržbách. Na to poukazuje Tab. 6 a Obr. 1. Z nich je zřejmé, že v posledních letech uložila dozorčí komise hodnocení A a B subjektům, které se podílely zhruba 94 % až 95 % na zkontrolovaném obrátu. Hodnocení D obdrželi auditoři podílející se pouze cca 0,5 % až 1,3 % na zkontrolovaném obrátu s výjimkou roku 2011 (7 %). S nimi bylo vedeno kárné řízení. Hodnocení nebyli auditoři, kteří nevykonávali ve sledovaném období auditorskou činnost (N).

Tab. 6: Hodnocení kvality auditorů v závislosti na fakturovaných tržbách (v tis. Kč) v České republice

	2010	2011	2012	2013	2014
A	195 970	521 589	671 391	1 556 855	1 338 841
B	907 197	246 329	1 010 937	225 222	151 076
C	105 381	88 841	69 083	71 309	49 545
D	16 487	63 650	20 121	9 728	13 337
N	1 308	1 248	199	1 396	13 064
Celkem	1 226 343	921 657	1 771 731	1 864 510	1 565 863

Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Obr. 1: Hodnocení kvality auditorů v závislosti na fakturovaných tržbách v České republice



Zdroj: KAČR (2010-2014), vlastní zpracování.

Nejčastější nedostatky na úrovni standardů ISA

Z provedených kontrol kvality za uplynulých 5 let (2010 – 2014) lze vyvodit nejčastěji se vyskytující problémy při správné aplikaci mezinárodních standardů ISA. Zejména standard ISA 501 – Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek patřil po celé sledované období mezi ty nejproblematictější. Podle Kurtanské (2014) auditoři často nedostatečně dokumentují účast při fyzické inventuře zásob (majetku), která je jediným způsobem, jak si může účetní jednotka ověřit existenci a skutečný stav zásob a majetku. Chyběly zejména informace o tom, jak inventura probíhala, zda byla potvrzena existence zásob, jaký byl stav zásob a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách. Auditor nebyl mnohdy schopen doložit, že se fyzické inventury zúčastnil a jaké potřebné postupy použil. Druhým nejvíce problematickým standardem byl ISA 505 – Externí potvrzení. Často chyběl popis samotného procesu ověřování zůstatků účtů pohledávek a závazků. V případech, kdy nebyly externí potvrzení využity vůbec, chyběla bližší dokumentace použitých alternativních postupů. Ukázalo se také, že velká část auditorů nevyužívá bankovní potvrzení a nemá tedy dostatečné důkazní informace o stavu prostředků na bankovních účtech, o výši bankovních úvěrů, o zástavách apod. Velmi závažný nedostatek spočíval také v nedostatečné identifikaci rizika soudních sporů, z nichž by mohly vzniknout nároky či povinnosti účetní jednotky. Auditoři nevyužili právní potvrzení a nenavázali kontakt s právním poradcem. Dlouhodobě problematickým je standard ISA 530 – Výběr vzorků. Hlavním důvodem byla chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsahu a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci často chybělo vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských

procedur, včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován. V rámci standardu ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky bylo obvykle auditorům vytýkáno nedostatečné provádění a dokumentování postupu při posuzování rizika podvodu, obcházení vnitřních kontrol vedením společnosti a s tím spojeného rizika významného zkreslení účetní závěrky. Jako nedostatečná se rovněž jevila komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením společnosti. Standard se zdá být problémem téměř při všech kontrolách, které KAČR provádí u auditorů. Auditři v České republice používají ISA již od roku 2005 a mají s nimi bohaté zkušenosti, avšak i po téměř deseti letech je i dnes oblast standardu ISA 240 považována za naprosto nevyhovující z pohledu kontrolorů kvality. Králíček (2014) uvádí hned několik příčin tohoto problému. První z nich spočívá v tom, že ISA 240 je třetím nejobsáhlejším standardem vůbec, jelikož čítá kolem 40 stran. Vedle toho zmiňuje jeho obtížnost. Navíc je standard provázán z celou řadou dalších standardů, takže nedodržení postupu jiného standardu je logicky i nedodržení standardu ISA 240.

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaká rizika auditor identifikoval a jaké navrhl a provedl postupy v reakci na vyhodnocená rizika tak, jak mu to radí standard ISA 330 – Reakce auditora na vyhodnocená rizika. Vhodným prostředkem je zpracování kvalitní strategie auditu a plánu auditu, avšak ty bývají vyplněny jen formálně.

Rizikem podvodů a postupy auditorů při jejich identifikaci se zabývají výše uvedené problematické standardy ISA 240, ISA 315 a ISA 330. K nim např. Müllerová (2009) dodává: „Pokud externí auditor při ověřování účetní závěrky postupuje podle ISA, měl by získat dostatečné důkazní informace o tom, zda vnitřní kontrolní systém v účetní jednotce poskytuje dostatečné záruky pro to, aby v účetní závěrce neexistovala významná nesprávnost. Také zákon o auditorech předpokládá, že auditor odhalí v účetní závěrce nesprávnost v důsledku podvodu. V § 21 odst. 5 se uvádí, že zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku, je povinen neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky nebo zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy.“

Další problém je spojen se standardem ISA 230 – Dokumentace auditu, ten však souvisí se všemi ostatními standardy, což je zřejmé z předchozího textu. Auditní dokumentace postrádá dostatečnou dokumentaci provedených testů věcné správnosti. Jiný auditor tak není schopen posoudit, jaký konkrétní test byl proveden, jaký sledoval cíl, jaký byl jeho rozsah a zda výsledky testu jsou adekvátní. Ani metoda výběru vzorků nebývá uspokojivě podložena. Spis potom není bez detailní diskuse s auditorem průkazným materiálem poskytujícím

informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech auditu. Smlouvy o provedení auditu často velmi stroze definují prováděné služby a neobsahují veškeré náležitosti stanovené standardem ISA 210 – Sjednávání podmínek auditních zakázek. Chybí zejména odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky, za vnitřní kontrolní systém aj. Audit je automaticky založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti, což se může stát kamenem úrazů při případných pozdějších soudních sporech. Ve spisech není někdy uvedena významnost nebo chybí uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení, tak jak to uvádí standard ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu. U dalších standardů nebyla porušení tak závažná. Rada a Komora věnují pozornost každému nedostatku na úrovni jednotlivých standardů, pokud se s ním setkají u více než 25 % z celkově provedených kontrol v daném roce.

Legislativní úprava a institucionální uspořádání auditu na Slovensku

Na Slovensku je audit v současné době regulován zákonem č. 540/2007 Sb., o auditorech, auditu a dohledu nad výkonem auditu (účinným od 1. 1. 2008). Stejně jako v případě České republiky do něj byla zapracována Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Jeden z hlavních požadavků Směrnice, zřídít veřejný dohled nad auditory, se podařilo splnit již v roce 2008, kdy vznikl Úřad pro dohled nad výkonem auditu (Úrad pre dohľad nad výkonem auditu, dále také ÚDVA). Jeho hlavním cílem je dohlížet na celý systém prověrek zabezpečení kvality.

K 10. září 2015 působilo na slovenském auditorském trhu 781 aktivních auditorů OSVČ a 235 aktivních auditorských společností. V souvislosti s vývojem na auditorském trhu zaznamenává SKAU v posledních letech trvalý pokles počtu asistentů auditorů, a to především vlivem soustavného tlaku na snižování odměn auditorům ze strany jejich klientů. Baláž (2015) uvádí, že za posledních 6 let se počet asistentů auditorů snížil na skoro 40 %.

Slovensko se svým modelem dohledu nad auditory velmi podobá tomu českému. Prověrky zabezpečení kvality auditorských služeb vykonává Slovenská komora auditorů (Slovenská komora auditorov, dále také SKAU nebo Komora) prostřednictvím kontrolorů jmenovaných Komorou. Kontroloři jsou součástí dozorčí rady Komory a mohou jimi být pouze osoby, které jsou plně způsobilé k právním úkonům, mají dobrou pověst, mají ukončené vysokoškolské vzdělání druhého stupně, mají minimálně pětiletou praxi v oblasti výkonu auditu a sestavování účetní závěrky a absolvovali školení zaměřené na prověrku zabezpečení kvality auditu organizované Komorou. Zákon ukládá Komoře povinnost předat Úřadu každoročně nejpozději do 31.

března přehled o celkových výsledcích prověrek zabezpečení kvality auditu za předchozí rok a zveřejnit ho nejpozději do 30. dubna na svých internetových stránkách. Obdobně Úřad tento přehled musí bez zbytečného odkladu zveřejnit na svých internetových stránkách nejpozději do 31. května běžného roku. Úřad navíc předkládá vládě do 30. června zprávu o své činnosti. Z ověřených skutečností vyvstávají tyto dva základní problémy:

- Komora svou zprávu o kvalitě na internetu nezveřejňuje, činí tak Úřad po jejím obdržení od Komory. Možná by bylo vhodnější, aby ji zveřejnila na internetu pouze Komora, která je autorem zprávy.
- Úřad neinformuje žádnou svou zprávu veřejnost o kontrole kvality auditorských služeb na svém webu. Tam lze nalézt jen výroční zprávy a roční rozpočty Úřadu.

Inspiraci lze nalézt v České republice, kde Rada pro veřejný dohled nad auditem každoročně svou zprávu vydává.

Zpráva o výsledcích prověrek zabezpečení kvality auditu má spíše obecný charakter a v zásadě se zaměřuje pouze na plánované a skutečně provedené prověrky v daném roce v rozdělení na auditory fyzické osoby a auditory právnické osoby. Pro hodnocení úrovně výsledků prověrek přijala Komora 2 stupnice. První z nich pracuje se stupni C1 až C4, které hodnotí dodržování povinností vyplývajících ze zákona o auditorech a souvisejících norem. Stupnice D1 až D4 posuzuje kvalitu dokumentace auditorů, jde především o úroveň, úplnost a respektování auditorských standardů.

Kvalita auditorských služeb na Slovensku

Hlavní pramen informací představují již zmíněné zprávy o výsledcích prověrek zabezpečení kvality dostupné na webových stránkách Úřadu pro dohled nad výkonem auditu. V rámci kontroly kvality auditu se orientuje Slovenská komora auditorů především na tyto 4 oblasti: hodnocení plánu provedených kontrol kvality, počet podaných návrhů na kárné řízení dozorčí komisi, hodnocení činnosti auditorů při dodržování požadavků vyplývajících ze zákona a hodnocení dokumentace auditorů.

Tab. 7: Provedené kontroly v letech 2010 – 2014 na Slovensku

	2010	2011	2012	2013	2014
Plánované kontroly	138	217	160	103	161
Provedené kontroly	119	194	146	97	152
Neprovedené kontroly	19	23	14	6	9
% provedených kontrol	86,23 %	89,40 %	91,25 %	94,17 %	94,41 %

Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

Rostoucí počet provedených kontrol byl způsoben především méně ambiciózním plánem kontrol zejména po roce 2011, v němž bylo provedeno i naplánován nejvíce kontrol. To mělo za následek procentuální růst provedených kontrol, i když plánované i provedené kontroly klesly. V posledních letech se dařilo plnit plán na zhruba 94 % s meziročním nárůstem kolem 2 % – 3 %.

Tab. 8: Vývoj počtu návrhů na kárné řízení na Slovensku

	2012	2013	2014
Počet návrhů na zahájení kárného řízení	81	37	52
Počet provedených kontrol v daném roce	146	97	152
Podíl počtu návrhů na kárné řízení na počtu provedených kontrol v daném roce	55,48 %	38,14 %	34,21 %

Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

O zlepšující se kvalitě práce auditorů v uplynulých letech svědčí klesající podíl podaných návrhů na zahájení kárného řízení dozorčí komisi na celkově provedených kontrolách v daném roce. Údaje za roky 2010 a 2011 nejsou k dispozici.

Pro účely hodnocení činnosti auditorů z hlediska dodržování povinností vyplývajících ze zákona o auditorech a souvisejících norem, vytvořila dozorčí komise Komory následující stupnici:

Tab. 9: Stupnice pro hodnocení auditorů z hlediska dodržování zákonných norem na Slovensku

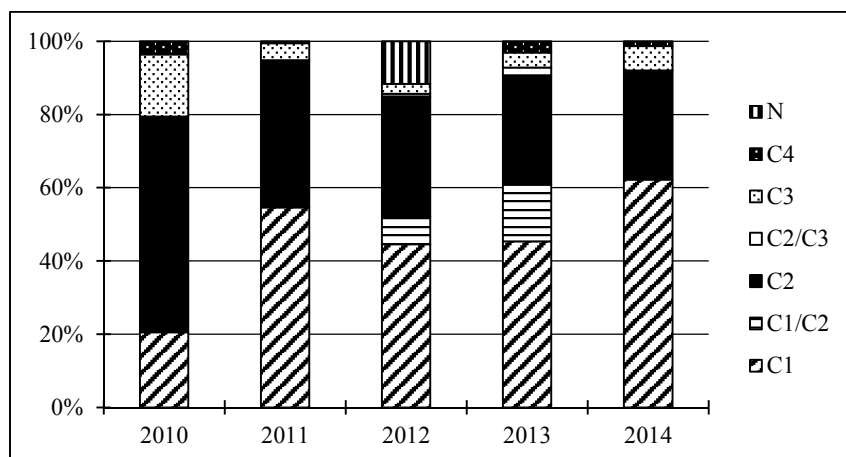
Hodnotící stupeň	Kvalitativní charakteristika
C1	organizace činnosti je dostatečná
C2	auditor může zlepšit svou činnost
C3	auditor má závažné nedostatky
C4	auditor má závažné nedostatky v organizaci své činnosti vyžadující okamžité řešení v kárném řízení
N	nehodnocení auditoři

Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

Hodnocení stupni C1 až C2/C3 a tedy pozitivní hodnocení udělila Komora v roce 2010 79,5 % auditorů, v roce 2011 94,9 %, v roce 2012 85,6 %, v roce 2013 92,8 % a v roce 2014 92 % (viz také Obr. 2). Celkový vývoj naznačuje, že auditoři vesměs postupují při své činnosti v souladu se zákonem o auditorech a souvisejícími normami. Stupeň N označuje auditory, kteří v daném období nevykonávali svou činnost. V rámci hodnocení auditorů používá dozorčí komise

ještě mezistupně C1/C2 a C2/C3, přičemž podmínky pro jejich udělení blíže nedefinuje.

Obr. 2: Hodnocení kvality auditorů v závislosti na fakturovaných tržbách na Slovensku



Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

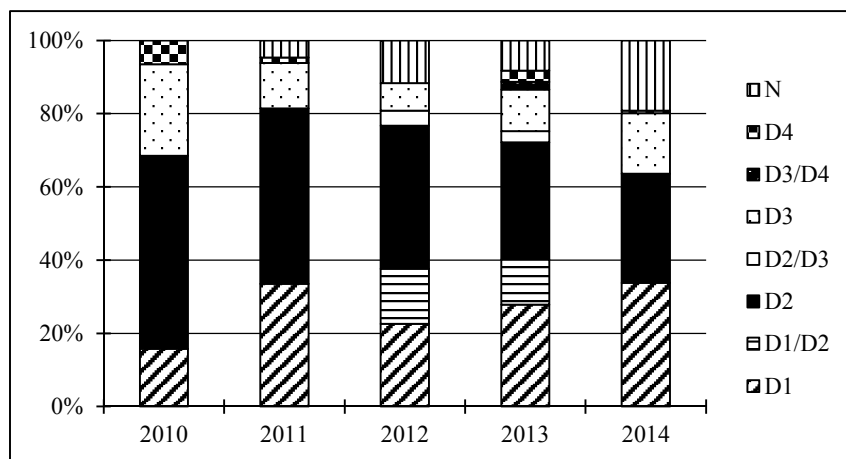
Zbývá ještě zmínit čtvrtou oblast, na níž se Komora v rámci dohledu nad činností auditorů zaměřuje. Tou je hodnocení dokumentace auditorů s důrazem na její úroveň, úplnost a respektování auditorských standardů. Dozorčí komise používá pro vyhodnocení níže uvedenou stupnici. Stejně jako v předchozím případě využívá dozorčí komise ještě mezistupně D1/D2, D2/D3 a D3/D4, avšak jejich bližší charakteristika chybí.

Tab. 10: Stupnice hodnocení auditorovy dokumentace na Slovensku

Hodnotící stupeň	Kvalitativní charakteristika
D1	normy auditu jsou správně použité
D2	použití norem auditu se může zlepšit
D3	v používání norem auditu má auditor závažné nedostatky
D4	auditor má závažné nedostatky v používání norem auditu vyžadující okamžité řešení dozorčí komisí
N	nehodnocení auditori

Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

Obr. 3: Hodnocení auditorské dokumentace na Slovensku



Zdroj: SKAU (2010-2014), vlastní zpracování.

Naopak kvalita auditorské dokumentace měla v uplynulém období kolísavý charakter. Kladné hodnocení dokumentace obdrželo v roce 2010 68,5 % auditorů, v r. 2011 81,4 %, v r. 2012 80,8 %, v r. 2013 75,3 % a v posledním sledovaném roce 2014 už jen 63,6 %. Poměrně slušnou kvalitu měla dokumentace auditorů do roku 2011, avšak v dalších letech došlo k jejímu postupnému zhoršení.

Legislativní úprava a institucionální uspořádání auditu v Polsku

Základy moderního auditu v Polsku položil v roce 1991 zákon ze dne 19. října, o auditu, zveřejňování finančních výkazů a o statutárních auditorech a jejich profesní organizaci, účinný od 1. ledna 1992. O dva roky později schválil polský parlament samostatný zákon ze dne 13. října 1994, o statutárních auditorech a jejich samosprávních organizacích, který se vztahoval pouze na otázky profesní samosprávy. Vstupem Polska do Evropské unie v květnu 2004 však začaly být původní zákony upravující audit nevyhovující a bylo nutné zapracovat evropské předpisy do národního práva. Šlo zejména o zmíněnou Směrnici 2006/43/ES ze dne 17. května 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. To byl také jeden z důvodů, proč parlament schválil novelu zákona ze dne 7. května 2009, o statutárních auditorech, jejich samosprávních organizacích, subjektech oprávněných provádět audit finančních výkazů a o veřejném dohledu. Ta s sebou přinesla zásadní změny zejména v oblasti veřejného dohledu nad auditory. Stejně jako v případě České republiky a Slovenska, tak i v Polsku vznikl podobný orgán tzv. Komise pro dohled nad auditem (polsky: Komisja Nadzoru Audytowego, anglicky: Audit Oversight

Commission, dále také Komise). Svou činnost zahájila v polovině roku 2009. Ve srovnání s postavením RVDA (v ČR) a ÚDVA (v SR) lze spatřit určité rozdíly. V polském modelu nemá Komise samostatnou právní subjektivitu, ale je součástí ministerstva financí. Všech 9 jejích členů jmenuje ministr financí na období 4 let. Ani samotná struktura členů není v ČR a na Slovensku obvyklá a je z ní patrná těsná vazba na orgány veřejné správy. Dva členové zastupují ministerstvo financí (z toho jeden je předseda Komise). Další dva členové pocházejí z úřadu finančního dozoru (z toho je jeden místopředseda Komise). Jeden člen reprezentuje ministerstvo spravedlnosti, dva jsou z řad pracovníků Komory auditorů, jeden člen zastupuje zaměstnavatelské organizace a poslední pak Varšavskou burzu cenných papírů (Warsaw Stock Exchange). Vedle Komise působí v Polsku ještě Národní komora statutárních auditorů (polsky: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, anglicky: National Chamber of Statutory Auditors).

Ze začlenění Komise v rámci ministerstva financí jí vyplývají povinnosti ve vztahu ke státnímu rozpočtu. Musí do něho odvádět příjmy získané z uložených pokut subjektům provádějícím audit finančních výkazů, poplatky za vstup auditorů ze třetích zemí a jejich zápis na seznam auditorů. Vedle toho je navíc povinna odvádět určité procento z celkových ročních poplatků přijatých od auditorských firem, které provádějí audit u subjektů veřejného zájmu (PIE's, Public Interest Entities). Pro rok 2015 byl poplatek za dohled stanoven ve výši 1,75 %. Tuto částku odvádí Národní komora statutárních auditorů do státního rozpočtu nejpozději do 31. března následujícího roku. Celý systém dohledu je opačným směrem financován ze státního rozpočtu. I na úrovni financování tedy existují značné rozdíly oproti ostatním státům V4.

Z pohledu kontroly kvality ukládá Komisi zákon zveřejnit do konce kalendářního roku na webových stránkách ministerstva financí plánované aktivity, které hodlá v nadcházejícím roce uskutečnit. Vedle toho musí do 30. dubna následujícího roku připravit výroční zprávu obsahující detailní informace o fungování systému zabezpečujícího kvalitu auditu, o výsledcích disciplinárního řízení vedeného proti auditorům a o uložených pokutách. Tato zpráva je zveřejněna na stránkách ministerstva financí. Komora má povinnost poskytnout relevantní data pro její sestavení.

Schvalování výsledků kontroly kvality provádí Komora, stejně tak schvalování ročního plánu kontrolních aktivit. Komise si vyhrazuje právo účastnit se vybraných kontrol s přístupem ke všem relevantním datům a navíc může provést své vlastní šetření zejména v případech, kdy jsou nesrovnalosti shledány v samotné činnosti auditorů. Komise deleguje úkoly v oblasti kontroly kvality na Komoru, která provádí šetření prostřednictvím své Národní komise pro dohled nad auditem (National Audit Oversight Committee). To platí u subjektů, které provádí audit subjektů veřejného zájmu. U ostatních subjektů

může být kontrola provedena na základě uzavřené smlouvy s kontrolory, kteří jsou statutárními auditory.

Lze shrnout, že konečnou odpovědnost za aplikaci a schvalování auditorských standardů, za systém zajištění kvality a za vedení a vyhodnocení disciplinárních opatření nese konečnou odpovědnost Komise. Komora spíše předkládá své návrhy.

Kvalita auditu v Polsku

Jak se zdá, kontrole kvality auditorských služeb není v Polsku věnována taková pozornost, jako tomu je v případě Slovenska a České republiky. Každoročně vydávané zprávy Komise pro dohled nad auditem se z velké části orientují spíše na jiné oblasti auditu. V úvodu obvykle podávají uživatelům informace o fungování systému dohledu v Polsku a o hlavní náplni činnosti Národní komory statutárních auditorů a Komise pro dohled nad auditem. Dále bývá zkoumán vývoj počtu auditorů za uplynulý rok v rozdělení na auditorské společnosti a auditory fyzické osoby. K 31. prosinci 2014 činil podíl aktivních obchodních auditorských společností zhruba 42,32 % (z toho 0,30 % veřejné obchodní společnosti, 0,24 % akciové společnosti, 2,31 % komanditní společnosti, 35,58 % společnosti s ručením omezeným a 3,89 % ostatní formy podnikání), zbylých 57,68 % připadlo na auditory OSVČ. V absolutním vyjádření působilo v Polsku k 31. prosinci 2014 celkem 7 103 aktivních auditorů OSVČ (z toho 4 568 žen a 2 535 mužů) a 1 647 auditorských společností.

Trh auditorských služeb Komise analyzuje z hlediska tří odvětví se zřetelem na tržní podíl společností, které jsou součástí tzv. velké čtyřky (PwC, Deloitte, E&Y a KPMG). Sledovanými odvětvími jsou bankovníctví, pojišťovnictví a společnosti obchodované na Varšavské burze cenných papírů. Z posledních dostupných údajů za rok 2013 vyplývá, že v bankovníctví zaujímala velká čtyřka podíl 95,72 % a v případě družstevních záložen pak 67,43 %. Obojí měřeno podle výše aktiv bank (resp. družstevních záložen) auditovaných velkou čtyřkou k celkové výši aktiv v celém bankovníctví. Na úrovni pojišťovnictví dosahovaly společnosti velké čtyřky ve stejném období 95,35 % (měřeno jako podíl hrubého předepsaného pojistného pojišťovnami auditovanými velkou čtyřkou k hrubému předepsanému pojistnému všemi pojišťovnami). Značný tržní podíl byl v držení společností velké čtyřky také u polských společností obchodovaných na Varšavské burze. Ten činil 84,28 % a byl měřen jako poměr tržní kapitalizace polských společností auditovaných velkou čtyřkou k celkové tržní kapitalizaci všech polských firem obchodovaných na burze. Z hlediska vyfakturovaných tržeb zaujímala v roce 2013 velká čtyřka podíl asi 57,68 %, což je srovnatelné například s Českou republikou.

Obecně informace týkající se kontroly kvality nejsou tak podrobné, jako tomu je v případě České republiky nebo Slovenska. Uživatel zde nenalezne kritéria, podle nichž hodnotí orgány dohledu kvalitu auditorovy dokumentace, ani nejčastěji se vyskytující problémy při aplikaci jednotlivých mezinárodních auditorských standardů. Rovněž ve zprávách chybí informace o tom, zda se daří kontrolním orgánům plnit požadavky Směrnice EU, která požaduje, aby byla provedena kontrola u auditorů, kteří provádějí audit u subjektů veřejného zájmu alespoň jednou za 3 roky a u ostatních auditorů jednou za 6 let. Ze zveřejňovaných dat si uživatel může jen velmi těžko udělat představu o vývoji kvality auditorských služeb.

Nejčastěji narážejí orgány dohledu při kontrole kvality práce auditorů na vážné porušení nezávislosti a nestrannosti při jejich činnosti a dále pak na nekvalitně nastavený vnitřní kontrolní systém. V řadě případů je porušován standard ISA 230 – Dokumentace auditu, kdy chybí dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří základní východisko pro vydání zprávy auditora, včetně důkazů o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu s relevantními mezinárodními auditorskými standardy. Také požadavky standardu ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky nejsou vždy beze zbytku naplněny. Auditori nedostatečně provádí a dokumentují postupy při posuzování rizika podvodu, obcházení vnitřních kontrol vedením společnosti a s tím spojeného rizika významného (materiálního) zkreslení účetní závěrky (včetně reakce auditora na tato rizika). Stejně jako v České republice, tak i v Polsku je auditorům vytýkáno, že ve svých spisech opomíjejí podrobnější informace ohledně fyzické inventury zásob (viz ISA 501 – Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek). Obvykle jen uvádějí, že se fyzické inventury osobně zúčastnili. Auditori ve své praxi narážejí na neúplné účetní závěrky a výroční zprávy, avšak na tento fakt ve svých zprávách vůbec uživatele neupozorňují. Řada významných problémů se objevuje i v souvislosti s vydáváním zprávy o průhlednosti, kterou mají povinnost dle zákona vydávat do 3 měsíců po skončení účetního období auditori, kteří provádí audit u subjektů veřejného zájmu.

Kvalitě auditu v Polsku dlouhodobě nepřispívá ani špatně fungující systém průběžného vzdělávání. Počet auditorů majících problém s průběžným vzděláváním každoročně roste. Jen v roce 2014 bylo podáno 499 návrhů na zahájení kárného řízení, z čehož 336 bylo podáno právě z důvodu porušení povinnosti průběžně se vzdělávat. Jednu z cest, jak s tímto neduhem bojovat, vidí Komise v zavedení e-learningu.

V dubnu 2013 přijala Komise pro dohled nad auditem spolu s Národní radou statutárních auditorů mezinárodní auditorské standardy a standard kvality ISQC 1 jako své národní auditorské standardy. Očekávaly, že tímto krokem dojde ke zlepšení kvality auditorských služeb, k jednotnosti při provádění auditu v Polsku a ke zvýšení důvěry ve finanční výkaznictví a audit. Od té doby

neuplynulo ještě mnoho času, a proto je nutné si na data, která by potvrdila splnění původních záměrů, ještě nějaký čas počkat. Ve srovnání například s Českou republikou, která přijala standardy již v roce 2005, jde o poměrně výrazné zpoždění. Z části článku věnované kvalitě auditorských služeb v ČR je zřejmé, že v ČR se podařilo přijetím standardů zvýšit kvalitu auditorských služeb. V tomto ohledu se tedy zdá být Česká republika napřed.

Legislativní úprava a institucionální uspořádání auditu v Maďarsku

Až do roku 1998 působila v Maďarsku Společnost maďarských auditorů (The Society of Hungarian Auditors), která dohlížela na činnost auditorů a auditorských společností. Jejimi hlavními úkoly bylo vést seznam právnických a fyzických osob oprávněných provádět statutární audit, zajišťovat podmínky pro organizaci, řízení a provoz systému kontroly kvality, vydávat oprávnění provádět statutární audit, vytvářet podmínky pro průběžné vzdělávání auditorů a vydávat předpisy v oblasti etiky. Společnost auditorů byla 15. ledna 1998 rozpuštěna a nahradila ji dnešní Komorou auditorů Maďarska (maďarsky: Magyar Könyvvizsgálói Kamara, anglicky: Hungarian Chamber of Auditors, dále také Komora). Ta měla za úkol nahradit nevyhovující systém udílení licencí opravňujících auditory provádět statutární audit.

Důležitým mezníkem v činnosti auditorů byl pravděpodobně rok 2006, kdy došlo k vydání Směrnice 2006/43/ES. Ta silně ovlivnila nejen maďarskou legislativu, ale jak je zřejmé z předchozího textu, tak i právní předpisy ostatních členů V4. V reakci na to schválil v červnu roku 2007 parlament Zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem (Nemzetgazdasági minisztérium, 2007). V platnost vstoupil 1. ledna 2008. Ve stejném roce nastala v oblasti auditu celá řada změn, z nichž asi tou nejvýznamnější bylo zvýšení limitu obrátu pro povinný audit z původních 50 mil. HUF na 100 mil. HUF¹, což ve spojení s dlouhotrvající hospodářskou krizí způsobilo dodnes pokračující pokles aktivních auditorů zapsaných na seznamu Komory auditorů Maďarska. Výsledkem působení obou faktorů byl pokles auditorských zakázek o zhruba 30 %, pokles vydaných auditorských zpráv o 25 % a odchod auditorů do jiných oborů. Pro představu, v roce 1998 činil počet aktivních auditorů 4 393 z celkově zapsaných 5 079 na seznamu Komory, avšak v roce 2014 poklesl stav aktivních auditorů na 2 919 z celkově zapsaných 5 185 (údaje zahrnují auditory OSVČ i auditorské společnosti). Pro srovnání, v ČR působilo v roce 2014 celkem 1 293 aktivních auditorů, přičemž co do počtu obyvatel jsou na tom obě země podobně. Z toho

¹ 50 mil. HUF je cca 4 339 000 Kč (kurz 8,678 Kč za 100 HUF), 100 mil. HUF pak cca 8 678 000 Kč.

vyplývá, že na stejný počet obyvatel mělo Maďarsko poměrně vysoký počet auditorů.

V návaznosti na směrnici EU vznikl v Maďarsku Úřad pro veřejný dohled nad auditem (maďarsky: Könyvvizsgálói Közfelügyeleti Hatóság, anglicky: Auditor's Public Oversight Authority, dále také Úřad). Svým institucionálním uspořádáním je maďarský model velmi podobný tomu polskému, v němž je orgán dohledu nad auditem součástí ministerstva financí. V tomto případě své funkce Úřad vykonává prostřednictvím oddělení účetnictví a dohledu ministerstva financí. Podobnost lze shledat i v řešení problematiky financování obou orgánů dohledu ze státního rozpočtu.

Za správné nastavení standardů a kontrolu jejich dodržování odpovídá Komora bez ohledu na to, zda jde o auditory provádějící audit u subjektů veřejného zájmu či nikoli. Rozdíl však nastává u systému zajištění kvality. Přezkumy kvality provádí každé 3 roky u auditorů vykovávajících audit u subjektů veřejného zájmu Úřad a každých 6 let Komora u ostatních auditorů. Ukládání sankcí a vedení disciplinárních řízení má plně v kompetenci Úřad, avšak na podnět Komory. Komora má zákonnou povinnost zpracovat nejpozději do 31. května následujícího roku zprávu, ve které zhodnotí postupy kontroly kvality uskutečněné za uplynulý rok a musí ji zveřejnit na svých internetových stránkách.

V zájmu zvyšování kvality služeb poskytovaných auditory existují v Maďarsku ještě tři subjekty, s nimiž se v žádné jiné zemi V4 nelze setkat. První z nich vznikla 30. dubna 2002 a její anglický název je Chamber of Hungarian Auditors Insurance Broker Ltd. Jeden z jejích úkolů spočívá v řízení odpovědnosti auditorů za škody, které by mohli svým jednáním způsobit svým klientům nebo jiným osobám, které se spoléhají na auditované účetní výkazy. V jiných zemích je spíše obvyklé, že si auditoři povinně uzavírají pojištění u některé ze soukromých pojišťoven. Další instituce funguje od března 1999 pod názvem The Dr. László Rieb Foundation za účelem poskytování jazykových služeb auditorům. Snaží se vytvářet auditorům podmínky pro vzdělávání v oblasti cizích jazyků formou stipendií a podpořit tak mezinárodní spolupráci s evropskými auditorskými organizacemi. Poslední organizací je rovněž nadace působící v oblasti jazykového vzdělávání, ale tentokrát zaměřená na účetní harmonizaci. Nadace nese anglický název The Foundation for the Development of Hungarian Accounting a vznikla již v prosinci 2001. Má za úkol předkládat mezinárodní účetní standardy do maďarštiny, publikovat je a přizpůsobovat pravidla maďarského účetnictví tak, aby došlo k harmonizaci s mezinárodními účetními standardy. Na tomto místě je vhodné uvést, že i přes veškeré snahy odstraňovat jazykovou bariéru, je většina zdrojů dostupná pouze v maďarském jazyce, což velmi komplikuje získávání dat a provádění jakýchkoliv výzkumů v oblasti auditu.

Kvalita auditorských služeb v Maďarsku

Z veřejně dostupných zdrojů je poměrně složité získat podrobnější informace o kvalitě auditorských služeb. Ačkoliv se zprávy Úřadu pro veřejný dohled nad auditem věnují zhruba ze dvou třetin samotné kvalitě, je jejich obsah velice obecný. Úvodní část popisuje institucionální uspořádání auditu v Maďarsku, zmiňuje hlavní náplň činnosti jednotlivých organizací, přibližuje systém certifikace auditorů, prezentuje obecně auditorský trh a zmiňuje se o financování Komory auditorů Maďarska a Úřadu pro veřejný dohled nad auditem. Ve srovnání s ostatními členy V4 jsou maďarská data těžko dostupná.

Stejně jako v ostatních zemích Visegrádské čtyřky, vyskytují se i v Maďarsku určité nedostatky v oblasti statutárního auditu. Rada i Komora upozorňují především na nedostatek profesního skepticismu auditorů při ověřování možných podvodů a možnosti vzniku významných nesprávností (ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky). Ti se až příliš spoléhají na zavedený vnitřní kontrolní systém uvnitř podniku a nemají potřebu ho podrobněji testovat. Nedostatečně bývá testována možnost obcházení kontrolního systému ze strany managementu.

Kontroloři se v praxi setkávají se situacemi, kdy auditori deklarují ve své zprávě, že účetní závěrka a výroční zpráva jsou sestaveny v souladu s rámcem účetního výkaznictví IAS/IFRS, avšak znalosti auditorů mezinárodních standardů jsou nízké, což může představovat poměrně významné riziko pro uživatele účetních výkazů.

Těžkosti nastávají také při správné aplikaci standardu ISA 230 – Dokumentace auditu. Neplná dokumentace auditu se zdá být chronickým problémem snad ve všech zemích, v nichž se používají mezinárodní auditorské standardy (ISA's).

Auditoři se v praxi setkávají se situacemi, kdy potřebují ověřit účetní závěrku či výroční zprávu, ale nedisponují znalostmi a zkušenostmi potřebnými pro ocenění některých druhů aktiv. Řeč je zejména o nemovitostech, složitých finančních nástrojích či biologických aktivech. V takových situacích by se měli auditori řídit standardem ISA 620 – Využití práce auditorova experta a najmout si odborníka pro danou oblast. Především v případě nemovitostí spoléhají maďarští auditori na své znalosti a těchto služeb využívají minimálně. Neuvědomují si však, že tímto jednáním mohou vážně poškodit zájmy uživatelů účetních výkazů a vystavují se tak riziku soudního sporu.

Závěr

Jedním z důvodů, proč byla vydána Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, byl nedostatek harmonizovaného přístupu

k povinnému auditu v EU. Vedle toho bylo třeba dosáhnout trvale vysoké kvality povinných auditů. Cestu k naplnění obou těchto cílů viděli regulátoři v systému zajištění kvality, který by fungoval na úrovni každého členského státu, a jemuž by podléhali všichni auditoři a auditorské společnosti formou pravidelných kontrol. Veškeré požadavky Směrnice zapracovaly členské země Visegrádské čtyřky do svých zákonů a zřídily dvoustupňový dohled nad auditory. Každá země má nyní svou profesní organizaci sdružující auditory a vedle toho ještě nezávislý orgán veřejného dohledu. Ten má v případě Slovenska a České republiky svou samostatnou právní subjektivitu, v Maďarsku a Polsku je součástí státní správy v rámci ministerstva financí. Požadavek bezpečného financování systému zajištění kvality bez nepatřičných vlivů ze strany statutárních auditorů a auditorských společností byl naplněn různými způsoby. V České republice jsou hlavním zdrojem příjmů Komory auditorů České republiky povinné příspěvky auditorů a auditorských společností na činnost Komory a dále pak příjmy z uložených pokut. Rada pro veřejný dohled nad auditem je primárně financována z uložených pokut auditorům a v případě nedostatku financí má nárok na dotaci ze státního rozpočtu. Stejná situace platí u Slovenské komory auditů a Úřadu pro veřejný dohled nad auditem na Slovensku. V Polsku a Maďarsku existuje poměrně silná vazba na státní rozpočet, přičemž profesní organizace i orgány veřejného dohledu musí plnit určité povinnosti vůči státnímu rozpočtu formou povinných odvodů.

Vývoj kvality auditu v uplynulých letech se zdá být nejednoznačný a různorodý. V legislativních předpisech EU jsou zakotveny pouze obecné požadavky na systém zajištění kvality, čímž se vytváří velký prostor pro tvořivost členských států. Ty si mohou sami zvolit, jak bude systém zajištění kvality v dané zemi konkrétně vypadat a jaká kritéria budou regulátoři pro měření kvality používat. V předpisech chybí požadavek na povinné zveřejňování zpráv o kontrole kvality za uplynulý rok orgány veřejného dohledu a ani její obsah není nikde stanoven. Pouze v doporučení Evropské komise 2008/362/EC, o externím zajištění kvality u statutárních auditorů a auditorských společností provádějících audit subjektů veřejného zájmu, se v závěrečné části píše, že veřejné orgány dohledu by měly každoročně podávat zprávu o celkových výsledcích systému zajištění kvality. Zpráva by měla obsahovat informace o disciplinárních opatřeních a uložených sankcích, o personálním zabezpečení systému zajištění kvality, o jeho účinnosti a efektivnosti. Tento předpis není závazný. Výsledkem je, že v každé zemi Visegrádské čtyřky se ve svých zprávách veřejný dohled orientuje v rámci kvality na odlišné oblasti a používá pro její měření jiná kritéria, používá-li nějaká. To vše s sebou přináší obtíže spojené s prováděním jakýchkoliv mezinárodních srovnání a s hodnocením vývoje kvality za sledované období. Článek se zaměřuje pouze na země Visegrádské čtyřky, lze však očekávat podobnou situaci i v ostatních zemích Evropské unie i jinde. Racková (2015) zmiňuje průzkum organizace IFIAR (International Forum of Independent Audit Regulators), zaměřující se zjištění orgánů dohledu při kontrole auditorských

společností, které auditují subjekty veřejného zájmu. Průzkumu se zúčastnilo 29 členů IFIAR a bylo celkem analyzováno 1 210 zjištění. Z 948 kontrolovaných auditů byla identifikována zjištění u 449 subjektů, tedy u 47 %. Na prvním místě v četnosti zjištění se umístila oblast testování vnitřních kontrol (24 % případů), na druhém místě ocenění reálnou hodnotou (20 % případů) a výnosy (14 % případů). Zjištění ukazují, že práce auditora nebyla na požadované úrovni. Auditor nenaplnil roli ochránce veřejného zájmu, kterou má plnit, a neposkytl takovou úroveň zjištění, která se od něj očekává a kterou vyžadují standardy auditu.

Ke zlepšení kvality auditu by mohla v budoucnu více přispět spolupráce orgánů veřejného dohledu nad auditem v rámci skupiny EAIG (European Audit Inspection Group). V současné době ji tvoří členské státy EU a dále pak Norsko, Švýcarsko a Lichtenštejnsko. Evropská komise v ní využívá status pozorovatele a snaží se odtud čerpat nové poznatky z oblasti statutárního auditu, na něž by mohla reagovat v legislativě. Hlavním smyslem skupiny je shromažďovat zjištěné nesrovnalosti při pravidelných kontrolách u auditorů v databázi výsledků kontrol (European Database on Audit Inspection Findings). EAIG komunikuje s největšími auditorskými sítěmi a mezinárodními organizacemi vydávajícími standardy pro auditorskou profesi (např. IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board, IESBA – International Ethics Standard Board for Accountants, PIOB – Public Interest Oversight Board) a společně se snaží reagovat na zjištěné nedostatky prostřednictvím revize stávajících nebo vydáním nových předpisů. Databáze výsledků kontrol shromažďuje nesrovnalosti zjištěné jednotlivými orgány dohledu u deseti největších auditorských sítí v Evropě, těmi jsou PwC, KPMG, Deloitte, EY, BDO, Grant Thornton, Nexia, Baker Tilly, Mazars a Moore Stephens. Databáze obsahuje nesrovnalosti opakující se ve všech auditorských sítích, nesrovnalosti opakující se v části auditorských sítí a dále nejčastější problémy při aplikaci jednotlivých auditorských standardů. Projekt umožňuje vytvořit společný přístup k řešení uvedených otázek a představuje efektivní způsob komunikace vedené mezi EAIG, třetími stranami, tvůrci standardů a auditorskou profesí.

Je patrné, že nejbližší projektu EAIG je svým systémem zajištění kvality ze všech zemí Visegrádu Česká republika, která dlouhodobě analyzuje problémy vyskytující se na úrovni jednotlivých auditorských standardů. To lze vidět například v každoročních zprávách Rady pro veřejný dohled nad auditem nebo souhrnných zprávách o činnosti KAČR. Komora navíc klade velký důraz na to, aby splnila požadavky Směrnice EU na pravidelné kontroly u auditorů provádějících audit u subjektů veřejného zájmu, a to nejpozději ve lhůtě 3 let a u ostatních auditorů nejpozději do 6 let. Jako jediná členská země Visegrádu průběžně ve svých zprávách monitoruje, jak velkou část auditorského trhu má pod kontrolou z hlediska vyfakturovaných tržeb. Pro hodnocení práce auditorů má k dispozici stupnici hodnocení, která zohledňuje kvalitu jejich práce. KAČR klade dlouhodobě důraz na sledování vývoje počtu návrhů na zahájení kárného

řízení – ten se neustále snižuje. Česká republika věnuje kvalitě auditu z hlediska zemí Visegrádu největší pozornost a má v současné době zřejmě nejpropracovanější systém zajištění kvality.

Literatura:

- [1] Baláž, O. (2015): *Regulace auditorské profese na Slovensku*. Auditor, 2015, roč. 22, č. 2, s. 26-27.
- [2] Černý, V. – Roubíčková, J. (2014): *Audit subjektů veřejného zájmu v centru pozornosti Evropské unie (Diskuse k auditu subjektů veřejného zájmu)*. Český finanční a účetní časopis. 2014, roč. 9, č. 2, s. 146-151.
- [3] Ficbauer, J. (2015): *Výkon veřejného dohledu nad auditem v České republice*. Auditor, 2015, roč. 22, č. 3, s. 10-11.
- [4] KACR (2010-2014): *Souhrnné zprávy Komory auditorů ČR o kontrole kvality*. [on-line], Praha, Komora auditorů České republiky, c2015, [cit. 30. 7. 2015],
<<http://www.kacr.cz/kontroly-kvality-dle--24--24b-zak-c932009-sb-o-auditorech>>.
- [5] Králíček, V. (2014): *Jak se úspěšně vypořádat s požadavky ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. Auditor, 2014, roč. 21, č. 5, s. 12-14.
- [6] Kurtanská, V. (2014): *Kontrola kvality auditorské činnosti v první polovině roku 2014*. Auditor, 2014, roč. 21, č. 8, s. 8-10.
- [7] Müllerová, L. (2009): *Úloha externích auditorů při odhalování účetních podvodů*. Český finanční a účetní časopis. 2009, roč. 4, č. 4, s. 101-104.
- [8] Nemzetgazdasági minisztérium (2007): *Act LXXV of 2007 on the Chamber of Hungarian Auditors, the Activities of Auditors, and on the Public Oversight of Auditors*. [on-line]. c2015. [cit. 20. 8. 2015],
<<http://net.jogtar.hu/jr/gen/getdoc.cgi?docid=a0700075.tv>>.
- [9] Racková, E. (2015): *Celosvětový průzkum zjištění kontrol kvality u auditorských společností*. Auditor, 2015, roč. 22, č. 3, s. 16.
- [10] SKAU (2010-2014): *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality auditu za roky 2010 – 2014*. [on-line], Bratislava, Slovenská komora auditorov, c2015, [cit. 14. 7. 2015],
<http://www.udva.sk/index.php?option=com_content&view=article&id=31&Itemid=40>.

Kvalita auditorských služeb v zemích Visegrádu

Marek Jošt

ABSTRAKT

Článek přibližuje legislativní úpravu systému zajištění kvality auditorských služeb poskytovaných auditory a auditorskými společnostmi působícími v České republice, na Slovensku, v Polsku a Maďarsku. Jde o země tvořící alianci států tzv. Visegrádskou čtyřku (dále také V4), která vznikla 15. února 1991 jako původní Visegrádská trojka. Na úrovni auditorské profese probíhá spolupráce formou každoročních schůzek čelních představitelů auditorských komor z uvedených zemí, aby společně řešili aktuální otázky z oblasti auditu. Stěžejní část článku se snaží nastínit, jak funguje v jednotlivých státech systém kontroly kvality, jaká je úroveň služeb poskytovaných auditory, jaká kritéria používají dohledové orgány pro měření kvality a zda splňují jednotlivé státy V4 požadavky, které jim v této souvislosti vyplývají z předpisů Evropské unie. Závěrem se nabízí provést mezinárodní srovnání.

Klíčová slova: Systém zajištění kvality; Subjekty veřejného zájmu; Visegrádská čtyřka.

The Quality of Audit Services in the Visegrad Countries

ABSTRACT

The article focuses on legislative regulation of the quality assurance system of audit services provided by auditors and audit firms operating in the Czech Republic, the Slovak Republic, Poland and Hungary. These countries form an alliance of states called the Visegrad Four (hereinafter also the V4), which was established on 1st February 1991 as the original Visegrad Three. The cooperation in terms of the auditing profession takes form of annual meetings of front representatives of audit chambers of these countries to address current issues in the field of auditing. The main part of the article illustrates how quality assurance system works in each country, of what quality the services provided by auditors are, what criteria supervisors use to measure quality and whether individual V4 states meet the requirements resulting from EU regulation. Last but not least, it provides an international comparison.

Key words: Quality assurance system; Public Interest Entities; Visegrad Four.

JEL classification: M42.