Analýza zpráv o průhlednosti auditorů působících v České republice[#]

Michal Šindelář*

Úvod

Auditorský trh služeb se dostal do hledáčku dohledových orgánů po sérii velkých účetních skandálů, které se objevili, jak v Americe, tak na evropském kontinentu. Nejznámější z nich je pád amerického energetického gigantu Enron v roce 2002. V Evropě vyšlo najevo podvodné jednání například společnosti Parmalat, nebo Polly Peck International. Po těchto skandálech se americké i evropské zákonodárny instituce zaměřily na oblast regulace trhu auditorských služeb. V Americe byl vydán zákon Sarbanes-Oxley, který kromě ustavení „Rady pro veřejný dohled nad auditorskými společnostmi“ (v originále „Public Company Accounting Oversight Board“) významně upravuje požadavky na nezávislost auditorů, či podrobně rozebírá problematiku konfliktu zájmů. Evropská analýza (EC, 2002) nezávislosti auditorů konstatovala široké spektrum oblastí, které nezávislost ohrožují¹. Zvýšená pozornost o auditorský trh na poli Evropské unie vyústila ve schválení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES (EC, 2006). Pro Českou republiku, jako pro členský stát Evropské unie, bylo nutné implementovat tuto směrnici do zákona, který reguluje auditorskou činnost v České republice (zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, dále též „zákon o auditorech“). Na rozdíl od této směrnice reguluje zákon o auditorech kromě statutárního auditu i ostatní auditorské činnosti prováděné auditory, resp. uvádí výčet činností, které nejsou překážkou výkonu auditorské činnosti a neohrožují nezávislost auditora.

Audit ve vztahu k ekonomické teorii může plnit řadu funkcí (Hayes – Wallage – Görtemaker, 2014). V literatuře je nejvíce zdůrazňována role auditu v oblasti konfliktu zájmů mezi manažery a vlastníky při odděleném řízení a

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu IGA VŠE F1/33/2015 *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)*.

* Ing. Michal Šindelář – doktorand; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <michal.sindelar@vse.cz>.

¹ Rizika ohrožující nezávislost lze rozdělit na několik druhů potenciálních hrozeb, a to: hrozbu vlastní zainteresovanosti, hrozbu kontroly po sobě samém, hrozbu protekčního vztahu, hrozbu spřízněnosti a hrozbu vydíratelnosti (Část B, odst. 100,12 Etického kodexu – KAČR, 2011).

vlastnictví společnosti (Fama – Jensen, 1983). Tento vztah je charakterizován informační asymetrií v neprospěch vlastníků. Morální hazard v rukou manažerů, kteří čelí pohnutkám k jednání ve svůj prospěch na úkor vlastníků, poté vede ke snížení tržní hodnoty firmy. Následně v tomto typickém příkladu problematiky vztahu zastoupení, musí vlastníci vyřešit otázku sladění svých zájmů se zájmy manažerů. Existuje několik způsobů řešení, např. Lambert (2001) navrhuje takové nastavení systému odměňování, kdy se manažeři spolupodílejí na růstu hodnoty firmy (zisku). Jiný způsob spočívá ve vynaložení monitorovacích nákladů formou nákladů na ověření účetní závěrky nezávislou osobou. Existence těchto nákladů zastoupení a především snaha o jejich minimalizaci poté vytváří poptávku po ověřovacích (auditorských) službách nezávislým subjektem. Nicméně schopnost auditu poskytovat užitečný produkt snižující náklady oportunistického chování managementu závisí na auditorově nezávislosti, aby nedošlo k výše popsaným podvodným jednáním.

Ačkoliv se z historických zdrojů získali důkazy o skutečnosti, že institut audit se začal prosazovat na individuální dobrovolné bázi (Watts – Zimmerman, 1981), současný stav je představován preferencí přístupu, jehož základem je veřejná regulace. V literatuře se objevují jednak názory, které předkládají přínosy přístupu vycházejícího z veřejné regulace, např. Leuz (2010) uvádí, že tento způsob snižuje explicitní náklady na uzavírání smluv, jednak názory, které obsahují rizika tohoto přístupu, např. Ray (2011) uvádí, že veřejná regulace znemožňuje individuální nastavení smluvních podmínek. Samotná regulace může být také zdrojem „tržního“ selhání, nicméně regulační orgány se snaží selháním (tržním i regulačním) předcházet. Předmětem tohoto článku je analýza jednoho z regulačních požadavků a to sestavení a zveřejnění zprávy o průhlednosti s požadovanými náležitostmi.

Tento článek si klade za cíl zanalyzovat zprávy o průhlednosti auditorských firem z hlediska splnění zákonných požadavků na tuto zprávu. Článek vychází vždy z poslední dostupné zprávy o průhlednosti dané auditorské firmy, přičemž nejpozdější období, za které je zpráva o průhlednosti analyzována, je datováno na konec roku 2014, a je strukturován následovně. Po úvodu, který zařadil oblast auditu do ekonomického prostředí, vymezil motivaci a hlavní cíl článku, následuje analýza relevantní literatury, na základě které je formulována výzkumná hypotéza. Na tuto část navazuje samotná analýza zpráv o průhlednosti auditorských firem v České republice, včetně vyplývajících závěrů z analýzy jednotlivých částí zpráv o průhlednosti. Závěr článku shrnuje důležitá zjištění a předkládá možnosti dalšího výzkumu v této oblasti.

Přehled literatury a formulování výzkumné hypotézy

Pojem zpráva o průhlednosti je do evropského práva zaveden směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES (EC, 2006), která v článku 40 vymezuje požadavek na sestavení zprávy o průhlednosti pro auditory subjektů

veřejného zájmu. Subjektem veřejného zájmu je společnost, kterou zákonodárci (EC, 2006) označili za natolik důležitou pro národní hospodářství, že na auditory těchto subjektů jsou kladeny větší nároky. Navíc lze definici subjektů veřejného zájmu v národní úpravě rozšířit, čehož čeští legislativci využili a zákon o auditorech obsahuje širší definici subjektů veřejného zájmu, než vyžaduje evropská směrnice. Tuto skutečnost potvrzuje i výzkum FEE (2014), který konstatuje, že Česká republika má jednu z nejširších definic subjektů veřejného zájmu a jejich počet odhaduje na 321 společností.

Po zavedení povinnosti sestavit a zveřejnit zprávu o průhlednosti se začali objevovat analýzy, které se snaží zhodnotit, zda zpráva o průhlednosti přinesla očekávaná zlepšení kvality prováděných auditů. Nejlépe zmapovanou oblast zpráv o průhlednosti mají ve Velké Británii, kde Rada pro finanční výkaznictví (v originále The Financial Reporting Council) vydala od počátku platnosti požadavků na zprávy o průhlednosti celkem 4 souhrnné zprávy o dodržování těchto požadavků auditory ve Velké Británii. V těchto zprávách uveřejňuje zjištění, ke kterým při své kontrolní činnosti dospěla a uvádí, na jaké oblasti zprávy o průhlednosti by se měli auditoři zaměřit a vykazování informací v těchto oblastech zlepšit. Dále také uvádí, zda připomínky z minulé kontroly byly auditory při zpracování zpráv o průhlednosti zohledněny a zapracovány. V poslední studii (FRC, 2015) jsou jako neproblematičtější oblasti uvedeny následující oblasti – oblast popisu sítě, oblast finančních informací o auditorské firmě, oblast zveřejnění seznamu auditovaných subjektů veřejného zájmu a oblast vyjádření o nezávislosti činnosti auditorské firmy, které rovněž potvrdí, že byl proveden vnitřní přezkum dodržování nezávislosti.

Odpověď na otázku, zda auditorské firmy v současné době používají zprávy o průhlednosti jako prostředky signalizující kvalitu auditu, hledají ve své studii Deumes aj. (2012). Na vzorku 103 zpráv o průhlednosti auditorských firem z různých států Evropské unie zjistili, že existují rozdíly v míře podrobností zveřejňovaných jednotlivými auditorskými firmami, ale nepodařila se jim prokázat spojitost s kvalitou provedených auditů. Navíc zjistili, že legislativní požadavky na zprávu o průhlednosti neumožňují z těchto zpráv zhodnotit kvalitu auditu pomocí běžně používaných hodnotících kritérií. Údaje o nezávislosti auditorské firmy uvedené ve zprávě o průhlednosti zkoumá Pott aj. (2008). Výzkum provedli pomocí dotazníkové šetření, když analyzovali 92 odpovědí od zkušených odborníků v oblasti auditu a účetnictví. Dochází k závěru, že neexistuje významný rozdíl mezi poskytnutými informacemi ve zprávě o průhlednosti, je-li dobrovolná, či povinná nebo je-li auditovaná, či není. Dalším závěrem je, že vnímání efektivnosti zprávy o průhlednosti se mezi auditory a účetními významně neliší. Ve Spojených státech amerických byly analyzovány možné dopady zákona Sarbanes-Oxley na auditorské společnosti v oblasti zveřejňování informací (Kulzick, 2004).

Přes řadu nedostatků, které informace ve zprávě o průhlednosti mají, lze považovat tuto zprávu za důležitou součást transparentnosti celého auditorského trhu, a proto tento článek překládá analýzu těchto zpráv ve vztahu k dodržení požadavků na tuto zprávu kladených zákonem o auditorech. Cílem výzkumu je ověřit nebo vyvrátit následující hypotézu H:

H: *Zprávy o průhlednosti auditorských firem registrovaných v České republice obsahují všechny zákonné požadavky vzhledem k důležitosti zveřejňovaných informací auditorskými firmami.*

Metodologie a data

Článek vychází z porovnání zpráv o průhlednosti s požadavky zákona o auditorech na tuto zprávu. Zákon o auditorech převzal tyto požadavky ze směrnice vydané Evropskou komisí (EC, 2006) a přidal jeden požadavek navíc, a to podpis zprávy o průhlednosti auditorem. Hypotéza bude potvrzena v případě, že budou splněny všechny zákonné požadavky. V případě, že nebude splněn alespoň jeden zákonný požadavek, bude hypotéza zamítnuta. Požadavky jsou uvedené v § 43 zákona o auditorech a jsou následující:

1. popis právní struktury a vlastnictví,
2. popis sítě, jejíž součástí je auditor (pokud do nějaké patří), její právní strukturu a uspořádání,
3. popis struktury řízení auditorské firmy,
4. popis vnitřního řízení kvality auditorské firmy, případně prohlášení správního či řídicího orgánu o funkčnosti vnitřního řízení kvality,
5. údaje o posledním provedeném přezkumu kvality,
6. seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých prováděla firma audit v předchozím roce,
7. prohlášení o nezávislosti činnosti auditorské firmy, včetně potvrzení o provedení vnitřního přezkumu dodržování nezávislosti,
8. prohlášení o strategii v oblasti průběžného vzdělávání statutárních auditorů,
9. finanční informace vypovídající o významnosti auditorské firmy, například celkový obrát rozdělený na odměny za povinný audit ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek a odměny účtované za jiné ověřovací služby, služby daňového poradenství a další neauditorské služby,
10. informace o výpočtu odměny auditora.

Článek představuje kvalitativní analýzu zpráv o průhlednosti, ve které hodnotí jak splnění jednotlivých zákonných požadavků, tak vyznění celé zprávy o průhlednosti z hlediska jejího smyslu, tj. podání relevantních informací o auditorské firmě takovým způsobem, aby bylo možné adekvátně zhodnotit dodržování požadavků na nezávislost auditora a kvalitu prováděných auditů a

aby si uživatel byl schopen analyzovat celkové postavení auditorské firmy na auditorském trhu.

Popis analyzovaného vzorku

Vzorek obsahuje celkem 45 zpráv o průhlednosti různých auditorských firem či osob samostatně výdělečně činných. Vzhledem ke skutečnosti, že žádný z regulatorních orgánů (Komora auditorů České republiky, Rada pro veřejný dohled nad auditem ani jiná instituce) nedisponuje seznamem auditorů subjektů veřejného zájmu, byla data získána analýzou internetových stránek auditorských firem. Vzhledem k tomu, že sběr dat probíhal v prvním čtvrtletí roku 2015 a auditorská firma má ze zákona povinnost zveřejnit zprávu o průhlednosti do tří měsíců od konce účetního období, obsahuje analyzovaný vzorek zprávy o průhlednosti také za předcházející účetní období. Analýze dále podléhá vždy poslední zveřejněná zpráva o průhlednosti, to platí především v případech, kdy auditor prováděl audit u subjektu veřejného zájmu v některém z předchozích období (měl povinnost za toto období sestavit zprávu o průhlednosti), přičemž v následujícím období subjekt veřejného zájmu již neauditoval. To má za následek, že se ve vzorku objevují i zprávy o průhlednosti vztahující se k staršímu období. Důležitý je proto fakt, že výslednou analýzu tyto skutečnosti neovlivní, protože požadavky směrnice (EC, 2006) ani zákona o auditorech se v čase neměnily. Detailní popis analyzovaného vzorku obsahuje tabulka 1 a tabulka 2.

Tab. 1: Přehled analyzovaných auditorských firem podle právní formy

Právní forma	Počet členů ve vzorku
Akciová společnost	3
Společnost s ručením omezeným	35
Osoba samostatně výdělečně činná	7
Celkem	45

Zdroj: Vlastní analýza dat ze zpráv o průhlednosti relevantních auditorských firem.

Z tabulky 1 vyplývá, že z celkových 45 firem byly 3 společnosti akciové, 35 společností byly společnosti s ručením omezeným a 7 auditorů pracuje jako osoba samostatně výdělečně činná. Markantní rozdíl lze spatřit hlavně v oblasti kapitálových společností. Ze vzorku lze vyvodit, že auditorské firmy v České republice preferují právní formu společnosti s ručením omezeným. To může být způsobeno mírnějšími požadavky obchodního práva na řízení a správu této společnosti oproti společnosti akciové. Společnostmi s ručením omezeným jsou i čtyři největší auditorské společnosti (tzv. Velká4) na českém auditorském trhu, tj. KPMG, Deloitte, Ernst & Young a PWC.

Tab. 2: Přehled analyzovaných auditorských firem podle účetního období, za které je zpráva o průhlednosti analyzována

Účetní období	Počet členů ve vzorku
1. 1. 2014 – 31. 12. 2014	3
1. 10. 2013 – 31. 9. 2014	4
1. 9. 2013 – 31. 8. 2014	2
1. 7. 2013 – 30. 6. 2014	3
1. 4. 2013 – 31. 3. 2014	1
1. 1. 2013 – 31. 12. 2013	24
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	4
1. 7. 2012 – 30. 6. 2012	1
1. 1. 2011 – 31. 12. 2011	1
1. 1. 2010 – 31. 12. 2010	2
Celkem	45

Zdroj: Vlastní analýza dat ze zpráv o průhlednosti relevantních auditorských firem.

Zprávy o průhlednosti se vydávají za účetní období daného auditora. Z tabulky 2 vyplývá, že většina zpráv o průhlednosti byla vydána za kalendářní období, nicméně jak bývá u některých auditorských firem zvykem, účetním obdobím je hospodářský rok. Tabulka 2 také zobrazuje, že vzorek analyzovaných zpráv je velmi pestrý, což ovšem vzhledem k nezměněným regulačním požadavkům srovnání nebrání. Ve vzorku byly tři firmy, jejichž zpráva o průhlednosti byla sestavena za kalendářní období 2014, čtyři firmy, jejichž hospodářský rok končí 30. září 2014, dvě firmy s hospodářským rokem končícím 31. srpna 2014, tři zprávy za období končící 30. června 2014 a jedna zpráva o průhlednosti provedená za účetní období končící 31. března 2014. Nejvyšší zastoupení mají zprávy o průhlednosti, které byly provedeny za kalendářní rok 2013, kterých bylo celkem 24. Jedna zpráva je vyhotovena za hospodářský rok končící datem 30. června 2012. Ve vzorku se také nacházejí čtyři zprávy za kalendářní rok 2012, jedna zpráva je pak za kalendářní rok 2011 a dvě zprávy za kalendářní rok 2010.

Výsledky a diskuze

U každé zprávy o průhlednosti bylo zjišťováno, zda obsahuje všechny povinnosti, které jsou stanoveny v zákoně o auditorech. Výsledky v oblastech, které jsou shodné jak pro zákon o auditorech, tak pro směrnici Evropské komise (EC, 2006), uvádí tabulka 3.

Tab. 3: Analýza jednotlivých požadavků na zveřejnění ve zprávě o průhlednosti

Položka ve zprávě o průhlednosti	Bylo uvedeno ve zprávě o průhlednosti?			
	Ano	Ne	Ano (v %)	Ne (v %)
Popis právní struktury a vlastnictví	43	2	95,56	4,44
Popis sítě	41	4	91,11	8,89
Popis struktury řízení firmy	40	5	88,89	11,11
Popis vnitřního řízení kvality	44	1	97,78	2,22
Prohlášení o funkčnosti vnitřního řízení kvality	30	15	66,67	33,33
Údaje o posledním přezkumu	45	0	100,00	0,00
Seznam subjektů veřejného zájmu	45	0	100,00	0,00
Prohlášení o nezávislosti	44	1	97,78	2,22
Prohlášení o průběžném vzdělávání	44	1	97,78	2,22
Finanční informace	44	1	97,78	2,22
Způsob výpočtu odměny auditora	39	6	86,67	13,33
Celkem (aritmetický průměr)			92,73	7,27

Zdroj: Vlastní analýza dat ze zpráv o průhlednosti relevantních auditorských firem.

Z tabulky 3 je zřejmé, že ve zprávách o průhlednosti nebylo uváděno nejčastěji prohlášení o funkčnosti vnitřního řízení kvality, což ovšem může být dáno tím, že tento požadavek je v zákoně o auditorech uveden slovem „případně“, tedy jeví se jako nepovinný. V 13,33 % zkoumaných zpráv o průhlednosti nebyl uveden způsob výpočtu odměny auditora. Odměny auditora jsou velmi ožehavým tématem, neboť zde může dojít k porušení záslohovosti, neboť výsledky auditu by neměly být v žádném případě závislé na odměnách auditora. Právě z tohoto důvodu by ale měly být způsob výpočtu odměny auditora uveden, aby bylo zcela zřejmé, že odměna auditora nezávisí na výsledku auditu. Dalšími nejvíce problémovými oblastmi jsou popis struktury řízení firmy (neúveden v 11,11 %) a popis sítě neobsahovalo 8,89 % zpráv o průhlednosti. Celkově se dá říci, že povinnosti zkoumaných zpráv byly splněny v 92,73 %.

Podrobnější analýza výsledků v jednotlivých oblastech zpráv o průhlednosti

Po předložení celkových výsledků analýzy zpráv o průhlednosti je nezbytné analyzovat jednotlivé nedostatky, které se ve zprávách o průhlednosti jednotlivých auditorů objevily.

Popis právní struktury a vlastnictví

V této části má auditor či auditorská firma popsat, v jaké právní struktuře podniká a kdo firmu vlastní. Drtivá většina zpráv o průhlednosti tuto povinnost splňovala, i tak se ale našli dva auditoři, kteří tuto povinnost ve své zprávě nemají. Oba auditoři podnikají jako osoby samostatně výdělečně činné, což by zároveň mohlo být důvodem pro neuvedení této skutečnosti. Ing. Petr Hanzlík má ve své zprávě o průhlednosti na sebe uveden kontakt a sídlo, nicméně ze zprávy o průhlednosti není zřetelné, že provádí audit jako osoba samostatně výdělečně činná. S obdobným problémem se lze setkat i u Ing. Eleni Lipperové, která ve své zprávě o průhlednosti uvádí alespoň v úvodu, že podniká právě jako osoba samostatně výdělečně činná.

Většina firem uvádí v tomto bodě výčet vlastníků a jejich podíly (např. KPMG Česká republika Audit s. r. o.). Některé firmy jdou v poskytovaných informacích ještě dále, například společnost Mazars Audit s. r. o. v této části uvádí také kompetenci a zodpovědnost jednotlivých členů vrcholového vedení.

Popis sítě, jejíž součástí je auditor (pokud do nějaké patří), její právní struktura a uspořádání

Pod tímto bodem je auditor či auditorská společnost povinna uvést, zda patří do nějaké sítě, a pokud tomu tak je, uvést informace o jejím uspořádání, pozici, ve které se firma nachází, a právní strukturu, v jaké byla síť zřízena. Tento bod neuvedli celkem 4 auditoři či auditorské společnosti. Kromě dvou výše zmíněných osob samostatně výdělečně činných, tuto podmínku nesplnily ještě dvě auditorské firmy. První z nich, Skala s. r. o. je zastoupena jediným auditorem ThDr. Ing. Pavlem Skalou. Ačkoliv je pravděpodobné, že není součástí žádné sítě, i tak je povinen tuto skutečnost uvést. Auditorská firma HZ Plzeň také tento požadavek nesplnila a tyto údaje neuvádí.

Firmy, které jsou součástí nějaké velké sítě, mívají tento popis poměrně rozsáhlý, například společnost EY Česká republika věnuje popisu sítě 3 strany, na kterých uvádí kromě popisu celosvětové sítě, změny v její organizační struktuře a popisuje dále například svůj globální poradní výbor, globální výkonný orgán, členské firmy či nezávislé zástupce, kteří nemají řídicí funkce.

Popis struktury řízení auditorské firmy

V tomto bodě by měla auditorská firma nastínit strukturu řízení auditorské firmy. Tomuto požadavku zákona o auditorech nevyhovělo celkem 5 zpráv o průhlednosti. Jedná se opět o dvě již uvedené osoby samostatně výdělečně činné, nicméně pokud někdo podniká jako fyzická osoba, řízení jeho podnikání závisí jen na něm. Dalším je společnost Skala s. r. o., která jak je uvedeno výše, má pouze jediného společníka, u kterého se dá předpokládat, že řízení společnosti připadá pouze jemu. V obdobné situaci je i společnost Stanner Audit s. r. o., která má jen jednoho společníka a zároveň vlastníka stoprocentního podílu. Další společností, která tento bod nesplnila, je RAVO-AUDIT s. r. o., která ve své zprávě o průhlednosti uvádí, že společnost je vlastněna třemi fyzickými osobami a obě společnice jsou auditorkami a také jednatelkami společnosti. Z této citace není jasné, kdo společnost skutečně řídí, ačkoliv uvádí, že má společnost dvě jednatelky.

Popis vnitřního řízení kvality auditorské firmy, případně prohlášení správního či řídicího orgánu o funkčnosti vnitřního řízení kvality

V této části má auditorská firma uvést, jakým způsobem kontroluje a řídí kvalitu své auditorské činnosti, případně má vyslovit prohlášení o funkčnosti vnitřního řízení kvality. Vnitřní řízení kvality auditorské firmy bylo uvedeno v každé zprávě o průhlednosti s výjimkou jedné, kterou zveřejnila již několikrát zmiňovaná společnost Skala, s. r. o. Rozsah, ve kterém auditorské společnosti či auditři uvádí řízení kvality, se pohybuje od několika stručných vět až po podrobný popis systému řízení kvality. Například společnost BDO CB s. r. o. má řízení kvality rozepsané na dvou stranách a uvádí zde způsoby dodržování etických požadavků, postupy při přijetí zakázky, řízení kvality při provádění auditorských zakázek, monitorování a následné kontroly kvality a celkový systém řízení kvality.

V rámci tohoto bodu ještě byla provedena analýza, zda bylo ve zprávách o průhlednosti uvedeno prohlášení o funkčnosti vnitřního řízení kvality. Jelikož je v zákoně uvedeno slovo „případně“, nelze toto prohlášení považovat za povinné, nicméně i tak na tuto otázku odpovědělo 30 zpráv o průhlednosti kladně.

Údaje o posledním provedeném přezkumu kvality

V tomto bodě by měly firmy uvést období, ve kterém byly naposledy podrobeny přezkumu kvality, jemuž podléhají jednou za tři roky. Tento bod byl obsažen ve všech zkoumaných zprávách o průhlednosti.

Seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých prováděla audit v předchozím roce

V rámci zprávy o průhlednosti také mají být vyjmenovány společnosti, které jsou subjektem veřejného zájmu. Směrnice v tomto případě zprošťuje auditorské firmy této povinnosti, pokud by to mohlo způsobit bezprostřední a závažné ohrožení bezpečnosti kterékoliv osoby. Zákon o auditorech tuto možnost ale neuvádí. I tento bod splnily všechny zprávy o průhlednosti. Jedna ze společností, HZ Consult s. r. o. ve své zprávě o průhlednost za rok 2012 uvádí, že naposledy auditovala subjekt veřejného zájmu v roce 2011, přičemž se jednalo o audit roční účetní závěrky za rok končící 31. 12. 2010. Společnost Stanner Audit s. r. o. ve své zprávě o průhlednosti v tomto bodě deklaruje, že dosud neauditovala žádný subjekt veřejného zájmu. Tyto dvě společnosti tedy vyhotovily zprávu o průhlednosti, ačkoliv to vůbec nebyla jejich povinnost.

Prohlášení o nezávislosti činnosti auditorské firmy, včetně potvrzení o provedení vnitřního přezkumu dodržování nezávislosti

Toto prohlášení má ujistit uživatele v tom, že auditor či auditorská společnost provádí audit nezávisle. Zde pouze jedna firma nesplnila tuto podmínku. Společnost RAVO-AUDIT s. r. o. ve své zprávě odstavec pojednávající o nezávislosti nemá.

I zde se liší zprávy o průhlednosti rozsahem. Tento bod ve zprávách nebývá rozepisován tak jako kontrola kvality či vzdělávání statutárních auditorů, spíše bývá několika větami okomentováno dodržování této zásady. Společnost EY Česká republika s. r. o. ovšem věnuje tomuto bodu dvě strany své zprávy o nezávislosti. Uvádí zde informace například o systému zajišťování globální nezávislosti, o globálním monitorovacím systému, o dodržování nezávislosti, vzdělávání v oblasti globální nezávislosti a další. Také zde uvádí, jaké důsledky má nedodržení nezávislosti, například dopad na rozhodování o dalším kariérním postupu, finančním ohodnocení či disciplinárním řízení.

Prohlášení o strategii v oblasti průběžného vzdělávání statutárních auditorů

Cílem tohoto bodu je informovat uživatele o způsobech vzdělávání statutárních auditorů. Průběžné vzdělávání nebylo uvedeno ve zprávě o průhlednosti pouze jediné společnosti, a to již zmíněné Stanner Audit s. r. o. Jak je uvedeno výše, této části bývá věnováno poměrně hodně prostoru. Společnost BDO Audit s. r. o. uvádí, že dvakrát ročně pořádají třídní výjezdní školení pro všechny auditory i asistenty. Navíc dle zprávy o průhlednosti pořádají šestkrát ročně dobrovolné půldenní školení, využívají externích školení od komerčních vzdělávacích agentur, zavedli koncepční vzdělávání v oblasti IFRS a používají také e-learningové kurzy. Předmětem vzdělávání jsou aktuální

auditorská a účetní témata a zároveň prohlašují, že jejich vzdělávací program odpovídá obsahově tématům, které považuje za prioritní Komora auditorů České republiky.

Finanční informace vypovídající o významnosti auditorské firmy, například celkový obrát rozdělený na odměny za povinný audit ročních účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek a odměny účtované za jiné ověřovací služby, služby daňového poradenství a další neauditorské služby

V této části by měly firmy uvádět takové finanční informace, díky kterým jsou uživatelé schopni představit si velikost a významnost auditorské firmy. Kromě jednoho případu uvedly všechny firmy ve své zprávě o průhlednosti tyto informace. Často je uvádí v rozdělení na auditorské a neauditorské služby, některé firmy rozvádí i neauditorské služby, například na poradenské činnosti, daňové služby a podobně. Ve zprávě o průhlednosti společnost EY Česká republika s. r. o. uvádí údaje o obrátu pravděpodobně chybně. V tabulce o finančních informacích je uvedeno v záhlaví tabulky, že se jedná o údaje v milionech USD a zároveň mají v tabulce uvedeno osmimístné číslo, což neodpovídá ani logické úvaze ani údajům ve výroční zprávě.

Informace o výpočtu odměny auditora

V této části by mělo být uvedeno, jakým způsobem je auditor odměňován. Šest zpráv o průhlednosti neodpovědělo na tento bod. Jednalo se o tři osoby samostatně výdělečně činné a tři společnosti s ručením omezeným. Způsobem odměn uvedených ve zprávách o průhlednosti bývá pevná mzda, odměna založená na základě úloh a odpovědnosti, zkušenosti, dlouhodobém potenciálu, dosažení osobních a firemních cílů, na vzdělávání, kvalitě odvedené práce případně některé firmy odměňují partnery či auditory odměnami na zisku.

Zákonný požadavek nad rámec směrnice

Další podmínkou stanovenou v zákoně je to, že zpráva musí být podepsána. Jak je uvedeno v tabulce 4, dvě zprávy nebyly podepsány vůbec, jedenáct zpráv nebylo podepsáno ručně, ale pod zprávou bylo uvedeno jméno auditora. Jedna zpráva byla podepsána pouze pod úvodním slovem auditora, pod zprávou o průhlednosti podpis chyběl. Třicet zpráv bylo naskenováno i s vlastnoručním podpisem. Ačkoliv je vlastnoruční podpis pravděpodobně postačující, v naskenované podobě ho nelze považovat za spolehlivý, neboť při troše šikovnosti se dá zpráva upravit tak, aby obsahovala podpis odpovědné osoby, aniž by došlo k faktickému podepsání zprávy. V tomto případě by bylo na zvážení použít elektronický podpis, což bylo učiněno v jednom případě společností HZ Plzeň spol. s r. o.

Tab. 4: Analýza podpisu zprávy o průhlednosti

Podpis zprávy	Byla zpráva o průhlednosti podepsána?		
	Ano	Neobsahuje vlastnoruční podpis	Ne
Absolutní počet	31	11,00	3
Procentní vyjádření	68,89	24,44	6,67

Zdroj: Vlastní analýza dat ze zpráv o průhlednosti relevantních auditorských firem.

Z tabulky 4 dále vyplývá, že zprávy o průhlednosti byly podepsány vlastnoručním podpisem v 68,89 %. Nepodepsány byly celkem v 6,67 % a 24,44 % zpráv o průhlednosti nebylo podepsáno vlastnoručním podpisem, ale pod zprávou o průhlednosti bylo uvedeno jméno odpovědného auditora. V případě, že bude za splněnou povinnost brána skutečnost, že podpis není třeba vlastnoruční a stačí tedy pouze uvést jméno odpovědného auditora, tuto povinnost splnilo 42 firem, což činí 93,33 %. Důvodem, proč lze tyto kategorie ztotožnit je například výše zmíněná skutečnost, že naskenovaný podpis nemá hodnotu, neboť vlastnosti, které nese, se naskenováním ztratí.

Shrnutí provedené analýzy

Tabulka 5 představuje míru splnění všech požadavků na zprávu o průhlednosti kladených. Pokud byly splněny všechny požadované body a zpráva o průhlednosti byla podepsána či bylo uvedeno jméno odpovědného auditora pod zprávou, lze takovou zprávu o průhlednosti považovat za kompletní. Z této tabulky je dále zřejmé, že 80 % splňuje zprávu o průhlednosti v celém jejím rozsahu. Jedna pětina všech auditorských firem má ve svých zprávách nějaké nedostatky, přičemž jedna firma vyhotovila zprávu o průhlednosti, která nedosahuje ani 50 %.

Tab. 5: Míra splnění náležitostí zpráv o průhlednosti

Počet nesplněných bodů	Míra splnění (v %)	Počet firem	Počet firem (v %)
0	100,00	36	80,00
1	90,91	3	6,67
2	81,82	2	4,44
3	72,73	1	2,22
4	63,64	2	4,44
6	45,45	1	2,22

Zdroj: Vlastní analýza dat ze zpráv o průhlednosti relevantních auditorských firem.

Hypotéza H, která předpokládala, že analyzované zprávy o průhlednosti všech auditorských firem registrovaných v České republice obsahují všechny zákonné požadavky vzhledem k důležitosti zveřejňovaných informací, nebyla potvrzena, protože veškeré zákonné požadavky splnilo pouze 80 % auditorských firem.

Závěr

Článek analyzuje zprávy o průhlednosti z hlediska splnění požadavků uvedených v zákoně o auditorech a dále podrobně rozebírá nedostatky, který se auditoři a auditorské společnosti v jednotlivých bodech této zprávy o průhlednosti dopustili. Při vzájemném porovnání zpráv o průhlednosti lze konstatovat, že se tyto zprávy mezi jednotlivými auditory velmi liší ve svém rozsahu. Některé firmy zprávu o průhlednosti napsaly takovým způsobem, aby vyhověly požadavkům daným zákonem. Jiné firmy pojaly zprávu o průhlednosti jako způsob, kterým lze informovat o své firmě a jak se prezentovat navenek. Jejich zprávy o průhlednosti jsou pak obsáhlejší. Nejrozsáhlejší zprávu o průhlednosti vyhotovila společnost EY Česká republika s. r. o., která věnovala zprávě o průhlednosti 28 stran. Na základě provedené analýzy lze také konstatovat, že čím je firma na auditním trhu významnější, tím obsáhlejší je její zpráva. Tato skutečnost bude pravděpodobně způsobena také rozsahem auditních zakázek a velikostí firmy. Čím složitější zakázky, tím více musí mít rozvinutý systém v oblasti kontroly zakázek, vzdělávání, nezávislosti a podobně. Mezi nejvýznamnější nedostatky objevené při analýze patří:

- neuvedení způsobu výpočtu odměny auditora,
- neuvedení prohlášení správního či řídicího orgánu o funkčnosti vnitřního řízení kvality,
- neuvedení popisu struktury řízení firmy.

Ačkoliv nebyla z výše uvedených nedostatků hypotéza H potvrzena, lze konstatovat, že auditoři přistupují k tvorbě zprávy o průhlednosti adekvátně. Při analýze byly dále objeveny i určitým způsobem zajímavé informace, které ovšem vypovídací schopnost zprávy o průhlednosti nijak nezvyšují, např. auditorská společnost RS Audit spol. s r. o. má uvedeno ve své zprávě informaci o tom, že originál zprávy o průhlednosti je uložen k nahlédnutí v sídle společnosti.

Zprávu o průhlednosti čeká spolu s celým statutárním auditem subjektů veřejného zájmu mnoho změn, které přinese nové nařízení č. 537/2014 (EC, 2014a), které je vydáno společně s novelou směrnice o statutárním auditu ročních účetních závěrek a konsolidovaných závěrek (EC, 2014b). V nařízení se mluví nově také o zprávě o transparentnosti. Tato zpráva zastoupí zprávu

o průhlednosti², neboť novela směrnice o auditu nahrazuje kompletně celou kapitolu X, jejíž součástí je i článek 40, který o zprávě o průhlednosti pojednával, přičemž novelizovaná kapitola X již zprávu o transparentnosti neobsahuje. Zpráva o transparentnosti je zprávě o průhlednosti velmi podobná, nicméně obsahuje navíc některé požadavky, kterými se musí auditorské společnosti či auditori řídit.

V první řadě je nutné tuto zprávu zveřejnit do čtyř měsíců po skončení účetního období, tedy auditorské firmy mají o měsíc navíc oproti zprávě o průhlednosti. Dále je zde stanoveno, že tato zpráva musí být zveřejněna na internetových stránkách auditorských firem po dobu alespoň 5 let. Také je možné tuto zprávu aktualizovat, v tom případě pak musí být zřejmé, že se jedná o aktualizovanou verzi a také současně musí být stále přístupná verze původní. Další povinností je oznámení o zveřejnění zprávy o transparentnosti příslušným orgánům. Rozšířeny také byly i údaje, které zpráva musí obsahovat. V bodě 2, jehož obsahem je popis sítě, se nově objevuje povinnost uvést jména jednotlivých statutárních auditorů či auditorských společností, které jsou součástí sítě; země, kde tito auditori působí, a celkový obrat, který těmto auditorům či auditorským společnostem v síti plyne z poskytování povinného auditu. Dalším novým údajem, který přibude ve zprávě o transparentnosti, je způsob rotace klíčového auditora a zaměstnanců. Rozšířil se také bod pojednávající o finančních údajích. Povinně budou muset ve zprávě o transparentnosti firem zveřejnit zvlášť příjmy z povinného auditu, kterých dosáhly z auditů účetních závěrek subjektů veřejného zájmu, zvlášť příjmy z ostatních povinných auditů, dále příjmy z povolených neauditorských služeb, které poskytly subjektům veřejného zájmu, a ostatní neauditorské služby, které byly poskytnuty ostatním subjektům. Nově musí být už i podle nařízení zpráva podepsána. Všechny tyto navrhované změny ve zprávě o průhlednosti, by měly vyústit ve zlepšení informovanosti odborné veřejnosti o postavení dané auditorské firmy a sítě na národním i mezinárodním auditorském trhu.

Na úplný závěr považuji za vhodné uvést, že článek představuje základní analýzu zpráv o průhlednosti zobrazující auditorský trh v České republice. Budoucí výzkum v oblasti zpráv o průhlednosti lze podle mého názoru směřovat na porovnání vypovídací schopnosti těchto zpráv po zavedení nového nařízení Evropské komise (EC, 2014a) a pokusit se, stejně jako Deumes aj. (2012), ze zpráv o průhlednosti analyzovat kvalitu auditu, či pokusit se o zhodnocení nezávislosti auditorů na základě údajů uváděných v těchto zprávách.

² Zpráva o průhlednosti i zpráva o transparentnosti jsou původně přeloženy z anglického Transparency Report. Ačkoliv by se tedy mohlo zdát, že se jedná o odlišné dokumenty, rozdíl v názvu je způsoben pouze odlišným překladem tohoto výrazu v nařízení č. 537/2014 a směrnice č. 2006/43/ES.

Literatura

- [1] Deumes, R. aj. (2012): *Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?* Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2012, roč. 31, č. 4, s. 193-214.
- [2] EC (2002): *Recommendation 2002/590/EC Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles*. [on-line], Brussels, European Commission, Official Journal L 191, c2002, s. 22-57, [cit.: 11. 10. 2015], <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002H0590&from=EN>>.
- [3] EC (2006): *Directive on Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts, Amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and Repealing Council Directive 84/253/EEC*. [on-line]. Brussels, European Commission, Official Journal L 157, c2006, s. 87-107, [cit. 11. 10. 2015], <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043&qid=1430085923680&from=EN>>.
- [4] EC (2014a): *Regulation (EU) No 537/2014 on Specific Requirements Regarding Statutory Audit of Public-Interest Entities and Repealing Commission Decision 2005/909/EC*. [on-line], Brussels, European Commission, Official Journal L 158, c2014, s. 77-112, [cit. 18. 10. 2015], <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&qid=1430086316932&from=EN>>.
- [5] EC (2014b): *Directive 2014/56/EU amending Directive 2006/43/EC On Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts*. [on-line], Brussels, European Commission, Official Journal L 158, c2014, s. 196-226, [cit. 18. 10. 2015], <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&qid=1430086474798&from=EN>>.
- [6] Fama, E. F. – Jensen, M. C. (1983): *Separation of Ownership and Control*. Journal of Law and Economics, 1983, roč. 26, č. 2, s. 301-325.
- [7] FEE (2014): *Definition of Public Interest Entities (PIEs) in Europe*. [on-line], Geneva, Federation of European Accountants, c2014, [cit. 17. 10. 2015], <http://www.fee.be/images/publications/public_sector/PIE_definition_survey_outcome_1410_BE-GE_changed_141112.pdf>.
- [8] FRC (2015): *Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities – Review of Mandatory Reports* [on-line]. London, Financial Reporting Council, 2015, [cit. 17. 10. 2015], <<https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Professional-Oversight/Transparency-Reporting-by-Auditors-of-Public-Inter.pdf>>.

- [9] Hayes, R. – Wallage, P. – Görtemaker, H. (2014): *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. Upper Saddle River, Prentice Hall, 2014.
- [10] KAČR (2011): *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. [on-line], Praha, Komora auditorů České republiky, 2011, [cit. 17. 10. 2015], <<http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>>.
- [11] Kulzick, R. S. (2004): *Sarbanes-Oxley: Effects on Financial Transparency*. S. A. M. Advanced Management Journal, 2004, roč. 69, č. 1, s. 43-49.
- [12] Lambert, R. A. (2001): *Contracting Theory and Accounting*. Journal of Accounting and Economics, 2001, roč. 32, č. 1-3, s. 3-87.
- [13] Leuz, C. (2010): *Different Approaches to Corporate Reporting Regulation: How Jurisdictions Differ and Why*. Accounting and Business Research, 2010, roč. 40, č. 3, s. 229-256.
- [14] Pott, C. aj. (2008): *The Effect of a Transparency Report on Auditor Independence: Practitioners' Self-Assessment*. Review of Managerial Science, 2008, roč. 2, č. 2, s. 111-127.
- [15] Ray, K. (2011): *One Size Fits All? Costs and Benefits of Uniform Accounting Standards*. [on-line], New York, Social Science Research Network, c2011, [cit. 17. 10. 2015], <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1940696>.
- [16] Watts, R. L. – Zimmerman, J. L. (1981): *The Markets for Independence and Independent Auditors*. Rochester, University of Rochester, Simon Working Paper GPB 80-10, 1981.

Analýza zpráv o průhlednosti auditorů působících v České republice

Michal Šindelář

ABSTRAKT

Cílem tohoto článku je analyzovat zprávy o průhlednosti auditorů působících na českém auditorském trhu z hlediska dodržení zákonných požadavků na tuto zprávu. Následně jsou podrobně analyzovány jednotlivé body zpráv o průhlednosti se zaměřením na nedostatky v těchto zprávách. Analýza vychází ze 45 zpráv o průhlednosti vydaných za účetní období končící nejpozději k 31. 12. 2014. Data ukazují, že 80 % auditorů sestavilo zprávu o průhlednosti přesně podle zákonných požadavků. Maximální počet neuvedených bodů požadovaných zákonem je šest. Dále z analyzovaných dat vyplývá, že nejvíce nedostatků se objevuje v bodu, který se týká informací o vnitřním řízení kvality. Analýza celkově potvrdila poměrně vysoký stupeň míry splnění zákonných požadavků na zprávu o průhlednosti.

Klíčová slova: Zpráva o průhlednosti; Nezávislost auditora; Odměny auditora; Kvalita auditu.

Analysis of the Transparency Reports of Auditors Operating in the Czech Republic

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze transparency reports of auditors operating in the Czech audit market in terms of compliance with legal requirements to this report. Subsequently individual points of these reports are analyzed in detail focusing on deficiencies in these reports. The analysis is based on the 45 transparency reports issued for the accounting period ending no later than 31. 12. 2014. These data show that 80% of the auditors' compiled the transparency report exactly according to legal requirements. The maximum number of points required by law but not mentioned is six. Further, the analyzed data show that most deficiencies occur at a point that concerns about internal quality control. Overall analysis confirmed the comparatively high level extent to meet legal requirements on transparency report.

Key words: Transparency report; Auditor's independence; Auditor's fees; Audit quality.

JEL classification: M42.