

Problematika poskytování neauditorských služeb a její aktuální vývoj

*Jekaterina Šmídová**

Abstrakt:

Problematika poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům vyšla v roce 2016 do popředí témat, diskutovaných odbornou veřejností v oblasti auditu. Důvodem obnovení zájmu o tuto problematiku je vstoupení v platnost novelizace Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES/ ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek ve znění Směrnice 2014/56/EU a přijetí Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Česká legislativa v roce 2016 také zaznamenala řadu změn, které přinesla novela zákona č. 90/2003 Sb., zákona o auditorech, která byla schválena a nabyla účinnosti 1. 10. 2016. Cílem článku je přiblížit nebo připomenout čtenáři problematiku poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům a seznámit ho se změnami, které přináší novelizována evropská legislativa. Od cílů článku se odvíjí i jeho struktura. Úvodní část je věnovaná definici základních pojmů, které jsou nezbytné pro následné vysvětlení celé problematiky. Následná část článku představuje přehlednou sumarizaci názorů zastánců a odpůrců poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům. Sumarizace zahrnuje jak nejznámější matematické modely zkoumání nezávislosti auditora, tak i komplexní morálně psychologické modely a argumenty. Další část uvádí přehled změn, které zavedla nová evropská legislativa, návod na jejich praktickou aplikaci a vysvětlení některých nejasných bodů, což umožní čtenáři zorientovat se v auditním prostředí, fungujícím na základě nových pravidel.

Klíčová slova: Neauditorské služby; Nezávislost auditora; Kvalita auditu.

JEL klasifikace: M42.

1 Úvod

Poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům je předmětem hojných diskuzí odborníků, významného množství článků a průzkumů. Předmětem diskuzí je především otázka, zda poskytování neauditorských služeb ovlivňuje nezávislost auditora či nikoliv.

* Jekaterina Šmídová; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xboye01@vse.cz>.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného grantového projektu *Empirická racionalizace zásadních změn v evropské auditorské legislativě z pohledu auditorské profese v ČR (se zaměřením na vzdělání v oblasti auditu, kvalitu auditu a problematiku oligopolu na auditorském trhu)* VŠE F1/33/2015.

Důsledkem těchto diskuzí byla reakce Evropské unie ve formě novelizace Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES/ ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek ve znění Směrnice 2014/56/EU (dále jen Směrnice) a přijetí Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (dále jen Nařízení).

Platnost nové legislativy byla posunuta o dva roky a začala platit od poloviny roku 2016.

Cílem tohoto článku je udělat průzkum a shrnutí hlavních názorů zastánců a odpůrců poskytování neauditorských služeb, definice hlavních pojmů a sumarizace hlavních změn, které zavedla nová právní úprava.

2 Definice neauditorských služeb

Poskytování neauditorských služeb auditorem svým auditovaným klientům je již dlouhou dobu běžnou praxí. Základním rozdílem mezi službami povinného auditu a neauditorskými službami (dále jen NAS) je nejenom jejich samotná povaha, ale především osoba, pro kterou je služba prováděna. Zatímco při poskytování auditu se jedná o službu pro akcionáře a další externí uživatele účetních výkazů, v rámci NAS se jedná o práci pro samotného klienta, tedy účetní jednotku.

Při hledání definice neauditních zakázek je třeba vycházet z negativního vymezení ověřovací zakázky. Definici ověřovací zakázky najdeme v odstavci 17 Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky: „*Ověřovací zakázka* znamená zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím“ (KAČR, 2010). Služby, které nenaplnují výše citovanou definici, jsou považovány za neauditorské služby. Pro přijetí zakázky jako ověřovací zakázky je zapotřebí splnit i další kritéria, která jsou uvedena v rámci. Jedná se o nezávislost, odbornou způsobilost, vhodnost předmětu zakázky, dostatek důkazních prostředků a další. Bodem úrazu při diskuzích o zakazování poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům je především otázka naplnění podmínky nezávislosti auditora při poskytování těchto doplňkových služeb.

Dalším zdrojem úpravy poskytování neauditorských služeb je Etický kodex (KAČR, 2016), ve kterém jsou vyjmenovány druhy neauditorských služeb, při jejichž poskytování může dojít k ohrožení nezávislosti auditora. Výčet služeb je rozdělen do devíti sekcí, ve kterých jsou podrobně rozebrána jednotlivá rizika. Základní hrozby a rizika jsou uvedeny v bodě 290.154: „Poskytování služeb nemajících ověřovací charakter však na druhé straně může ohrozit nezávislost firmy nebo auditního týmu. Jedná se především o hrozbu prověrky po sobě samém, hrozbu vlastní zainteresovanosti a hrozbu protekčního vztahu.“ Ve znění Kodexu roku 2010

jako NAS ohrožující nezávislost auditora jsou vyjmenovány následující druhy služeb:

- zpracování účetních záznamů a účetní závěrky,
- poskytování daňových služeb,
- oceňovací služby,
- poskytování služeb interního auditu,
- poskytování služeb v oblasti informačních technologií,
- poskytování služeb podpory v soudních sporech,
- poskytování právních služeb,
- nábor pracovníků,
- služby související s podnikovými financemi.

Výše uvedený přehled je minimálním základem pro vymezení poskytovaných služeb. Každý auditor se musí řídit svým nejlepším vědomím při rozhodování o přijetí zakázky a v případě potenciálního ohrožení vlastní nezávislosti rozšířit výše uvedený seznam o dotčené služby.

3 Argumentace pro a proti poskytování neauditorských služeb auditory

Výchozím bodem diskuze v otázce omezení nebo zákazu poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům je předpoklad negativních vlivů poskytování těchto služeb na nezávislost auditora. Nejpoužívanějším argumentem pro zákaz poskytování NAS je vyvíjený tlak na výše postavené auditory auditorských společností (především pak na „key audit partners“), kteří musí zajistit dosažení určitých ekonomických výsledků společnosti, a tak při hledání zdrojů výnosů může jít profesní etika stranou. Dalšími argumenty jsou nebezpečí kontroly a hodnocení práce auditorem po některém ze členů stejné auditorské sítě anebo vytváření bližšího a důvěrnějšího vztahu mezi auditorem a managementem auditované společnosti.

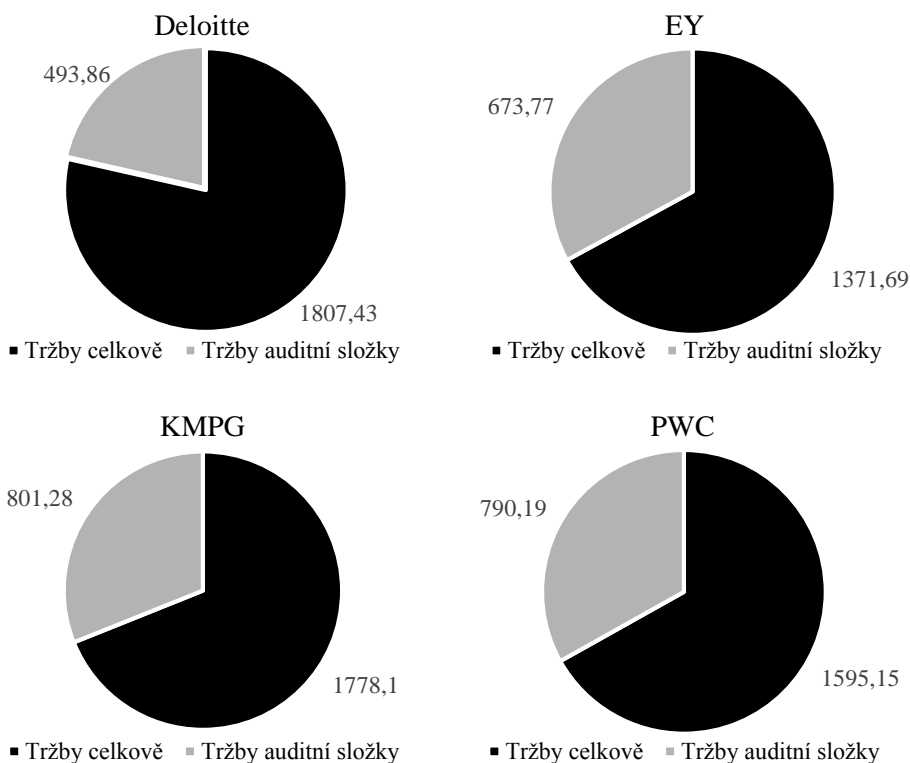
Problematika zákazu poskytování NAS vyvolala velký zájem odborné veřejnosti. Tento zájem byl často iniciován ze strany nadnárodních auditorských společností. Výsledkem tohoto zájmu je nesčetné množství studií, modelů a průzkumů vlivu poskytování neauditorských služeb na nezávislost, kvalitu a důvěryhodnost prováděného auditu. V dalších subkapitolách jsou shrnuty argumenty, které byly předmětem průzkumů nejčastěji.

3.1 Odměny za poskytované služby

Podstata fungování auditorských společností je založena na stejných principech jako fungování jakékoliv jiné společnosti poskytující služby. Jejich fungování a ekonomická životaschopnost se odvozuje od výše zisků z poskytovaných služeb a to bez ohledu na to, zda se jedná o auditní nebo neauditní zakázky. Důsledkem ztráty významného klienta může být i ukončení činnosti auditorské společnosti. Praxe

ukazuje, že poskytování neauditorských služeb je pro auditorské firmy výrazně výnosnější, než služby statutárního auditu. Ekonomické uvažování auditorských společností, které jsou jako každé jiné společnosti založeny za účelem dosahování zisků, často vede ke snižování ceny nabízených auditních služeb za účelem získání přístupu ke klientovi, kterému budou (souběžně či následně) poskytovány výnosnější neauditorské služby. Zisk z poskytování těchto služeb tak často může pokrýt ztrátové auditní zakázky. S tímto přístupem ovšem nesouhlasí například Arthur Levitt, předseda SEC v letech 1993 až 2001: „Auditorská funkce musí být duší účetní profese, nikoliv ztrátovým lidem, který otevírá dveře pro poskytování ziskovějších poradenských služeb“ (Gwilliam, 2003).

Obr. 1: Tržby firem velké čtyřky v ČR (v mil. Kč.) za rok 2010



Zdroj: autorské výpočty dle Pergler (2012).

Vysvětlování vlivu odměny za neauditorské služby na nezávislost auditora bylo předmětem velkého počtu vědeckých výzkumů. Provedené studie se dají rozdělit na dvě skupiny:

- Matematické modelování
- Morálně psychologické a etické důvody

Nejznámějším modelem zkoumání nezávislosti auditora je model DeAngelo (1981), který poukazuje na závislost auditorské společnosti na auditovaném klientovi z důvodu poskytování odměny za provedení auditu přímo klientem. Jedná se o jeden z původních starších modelů a z tohoto důvodu se problematice vlivu neauditních služeb nevěnuje. Modernějším modelem, který již bere v úvahu i vliv neauditorských služeb na nezávislost auditora je Arruñada (1999). Model je založen na prozkoumání závislosti nákladů, kvality, konkurenceschopnosti a nezávislosti auditora, který poskytuje neauditorské služby svým auditovaným klientům. Výsledky tohoto výzkumu ukazují, že poskytování neauditorských služeb má pozitivní vliv na nezávislost auditora z důvodu diversifikace výnosů mezi větším množstvím klientů a poskytovaných služeb. Tento pozitivní vliv může být posílen vhodně nastavenou politikou nezávislosti dané auditorské firmy a profesními organizacemi.

Ke stejnému závěru jako Arruñada dospěly i další matematické modely, například Kornish a Levine (2000) a Goldman a Barlev (1974).

Stručně pojmut výsledky morálně psychologických a etických výzkumu je poměrně náročná záležitost. Jednotlivé výzkumy se věnovaly především jiným charakteristikám, vlastnostem a kvalitám auditorů. Dá se konstatovat, že i tento typ výzkumu ve své většině dospěl k závěru, že poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům nemá vliv na ztrátu nezávislosti auditora.

K závěrům těchto studií se ovšem vyskytují určité výhrady a to z důvodu jejich omezení. Nedostatkem matematických modelů je nezohledňování lidského faktoru, který ovšem hraje podstatnou roli při rozhodování auditora o jeho nezávislosti a jejich hranicích. Morálně psychologické modely sice tento nedostatek matematických modelů eliminují, nicméně se potýkají s problémem u samotných respondentů. Respondenti mají tendenci přizpůsobovat své odpovědi dle předpokládaného očekávání tazatele namísto odpovědi dle svých skutečných pocitů a předpokladů. Závěry studií jsou proto z těchto důvodů diskutabilní.

3.2 Hrozba kontroly po sobě samém a jiném členovi auditní sítě

Růst objemu poskytovaných neauditorských služeb vystavuje auditora větší hrozbě kontroly po sobě samém nebo po jiném členovi sítě auditorských firem.

Nejznámějším příkladem je spolupráce Arthur Andersen a Enron. Arthur Andersen poskytoval svému klientovi tzv. "komplexní" auditorské služby, které zahrnovaly kromě funkce statutárního auditu i funkce interního auditu a poradenství. Důsledky

pochybení auditora v této kauze byly zničující pro obě zúčastněné strany. Dalším případem je kauza společnosti Ernst&Young, kdy poskytování služeb daňového poradenství ovlivnilo kvalitu auditu ve společnosti ERF¹. Pravidelný audit společnosti neodhalil falšování přiznání k dani z přidané hodnoty účetní společností ERF. Ernst&Young mimo poskytování služeb statutárního auditu poskytovala ERF i služby daňového poradenství. V tomto případě došlo k opaku kontroly po sobě samém. Statutární auditor nevěnoval dostatečnou pozornost oblasti daně z přidané hodnoty, protože spoléhal na kontrolu, provedenou daňovým poradcem. Ovšem zároveň i daňový poradce spoléhal, že oblast DPH prošla důkladnou kontrolou v rámci auditu.

Výše uvedené příklady nejsou však ojedinělé. Není ovšem jednoduché posoudit, zda nastala chyba byla způsobena samotným auditorem, anebo jeho kolegou, který poskytoval neauditorských služby. Pokud se vrátíme k případu Enronu, tak všechny použité účetní praktiky a struktury byly dílem poradců Arthur Andersen.

Z výše uvedeného je zřejmé, že hrozba kontroly po sobě samém výrazně ovlivňuje nezávislost

a obezřetnost auditora. Většina národních právních úprav již v minulosti obsahovala zákaz poskytování služeb statutárního auditu v případě poskytování neauditorských služeb auditovanému klientovi. V praxi si ovšem většina společností dokázala s tímto omezením poradit tak, že zakládaly samostatné „sesterské“ společnosti pro poskytování neauditorských, poradenských služeb. Jako příklad můžeme uvést KPMG, působící v České republice jako:

- KPMG Česká republika, s.r.o. (zabývá se poskytováním poradenství v oblastech účetnictví, daně, IT, marketing atd.),
- KPMG Česká republika Audit, s.r.o. (zabývá se poskytováním auditorských služeb),
- KPMG Legal s.r.o., advokátní kancelář (právní poradenství),
- KPMG Advisory, s.r.o., (poskytuje další poradenské služby).

Nastavení podobné struktury zdánlivě umožňuje poskytovat jak auditní, tak i neauditorské služby auditovaným klientům. Tento postup je však v rozporu s Etickým kodexem. Zabránit podobnému nastavení systémů by měla novela Směrnice a Nařízení, které zahrnují zákaz poskytování některých neauditních služeb všem členům jedné sítě společností.

3.3 Vztahy s managementem

Audit je služba, která je poskytována především akcionářům a dalším externím uživatelům účetních výkazů. Specifikem této služby je skutečnost, že je hrazená nikoliv uživateli auditu, ale auditovanou společností. Zároveň při provádění auditu

¹ Viz [https://en.wikipedia.org/wiki/ERF_\(truck_manufacturer\)](https://en.wikipedia.org/wiki/ERF_(truck_manufacturer)).

je statutární auditor v neustálém kontaktu s managementem společnosti, se kterým si po čase může vytvořit neformální vztah. Oba výše zmíněné faktory vedou k tomu, že zájmy skutečného příjemce auditu kvůli jeho neosobnosti se stávají druhořadými a naopak zájmy auditované společnosti jsou prioritou pro auditora.

3.4 Deformace trhu neauditorských služeb

Koncem osmdesátých let předložili někteří autoři novou hypotézu, která považuje poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům za deformaci trhu. Autoři hypotézy předpokládají, že díky legislativním a regulatorním požadavkům, které musí poskytovatelé auditu plnit, se zvyšuje povědomí o profesionalitě a spolehlivosti těchto společností oproti jiným poradenským firmám. V případě zákazu poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům se rozprostře dotčené spektrum klientů mezi další společnosti. V důsledku této změny by mělo dojít k odstranění deformačních prvků a vyrovnání konkurenční situace na trhu. Přestože tato problematika nemá vědecké podklady a nebyla zatím předmětem vědeckých výzkumů, tak se jedná o zajímavou myšlenku.

3.5 Úspory z rozsahu

Jak uvádí Simunic (1984), jedná se o tzv. znalostní přesah, kdy auditorské společnosti disponují širokou základnou vyškolených a znalostně vhodně vybavených zaměstnanců. Konkurenční a ekonomickou výhodou těchto zaměstnanců jsou také praktické znalosti těch společností, které auditují, znalost jejich specifik a úskalí, kterým jsou tak schopni rychleji a s vynaložením menších zdrojů poskytnout služby přesně dle jejich požadavků. Tato výhoda se dá aplikovat i obráceně: rozsah znalostí, získaných o auditovaném klientovi v rámci poskytování NAS, zlepší kvalitu a ekonomicky zefektivní poskytování auditních služeb.

Empirické studie se ovšem potýkaly s výraznými problémy jak přesně definovat závislost mezi ekonomickou efektivností, popřípadě i cenovou efektivností, při korelaci poskytování NAS a auditních služeb. Některé výzkumy zdokumentovaly pozitivní závislost mezi výší odměn za audit a NAS. Cena NAS je ve většině případů modelována jako funkce odměny za audit a dalších závislých proměnných jako je velikost auditované společnosti, odvětví a druh auditorské společnosti. V těchto studiích vystupuje odměna za NAS jako nezávisle proměnná v rovnici výpočtu odměny za audit.

3.6 Pozitivní vliv na kvalitu auditu

Získání většího okruhu znalostí a informací o auditované společnosti výrazně přispívá ke zlepšení kvality prováděného auditu. Na rozdíl od většiny průzkumů, které se zabývají psychologickou a ekonomickou stránkou nezávislosti auditorů, se někteří vědci zaměřili na oblast znalostní. Například Wolnizer (1997) a další autoři se zabývají nutností rozšiřování informační základny auditora bez ohledu na to, zdali se jedná o již existující zjištěné informace, anebo o výsledky budoucího

průzkumu nebo hledání. Získání co nejširšího okruhu informací pomáhá auditorovi k formulování jeho názoru o kvalitě předkládaných finančních výsledků. Bez získání podobných informací pozbývá audit smyslu naplnění svého hlavního cíle a plní pouze funkci akceptace informací, poskytnutých managementem.

3.7 Závislost mezi poskytováním neauditorských služeb a chybami auditorů

Často se vyskytuje názor, že auditor poskytující NAS má tendenci přehlížet chyby, objevené v ověřovaných datech. Toto tvrzení ovšem není podloženo empirickými daty o vztahu těchto dvou faktorů. Jak uvádí společnost Deloitte ve své zprávě z roku 2000 adresované SEC, nezaznamenali vzájemnou závislost mezi poskytováním NAS a nárůstem četnosti chyb auditorů. Zkoumání vzájemné závislosti těchto dvou faktorů a neprokázání jejich vzájemných závislostí ovlivnilo i Cohen Commission² při jejich doporučeních nezakazovat poskytování NAS auditovaným klientům. Z vědeckých kruhů se dá odkázat na výsledky průzkumu uskutečněného Antlem et al. (1997) kdy byla prokázána existence pouze minimálního množství soudních sporů, vedených proti auditorům, které měly svůj původ v poskytování NAS.

Zastánci existence závislosti mezi chybovostí auditora a poskytováním NAS ovšem namítají, že problém nespočívá v neexistenci vzájemného vztahu, ale v jeho problematickém prokazování. V těchto případech neexistuje dostatek prokazatelné dokumentace, která by poskytla nevyvratitelné důkazy o chybě auditora a jejímu vztahu k poskytování neauditorských služeb. Tento argument je opodstatněný. Málom který auditor provede záznam do auditorského spisu, který by zněl: „aktuální účetní postupy jsou akceptovatelné pouze z toho důvodu, že klient je významným zdrojem příjmů z NAS“ anebo „slabá místa systému musí být ignorována z toho důvodu, že systém byl nastaven samotným auditorem“. Podobné závěry byly publikovány i US Public Oversight Board (POB, 1979): „specifický důkaz ztráty nezávislosti auditora při poskytování služeb manažerského poradenství, není pravděpodobně dostupný ani v případě, kdy by ke ztrátě nezávislosti došlo“. Tento závěr byl publikován rok poté, co byl vydán Cohen Report.

Diskuzi k otázce, zda vazba mezi poskytováním NAS a negativním vlivem na nezávislost auditora neexistuje, anebo pouze ji není možné prokázat, shrnul SEC v roce 2000 s následujícím závěrem: „neexistence prokazatelného empirického důkazu o propojení NAS a vlivu na nezávislost auditora neznamena, že takový vztah neexistuje. Cílem regulačního orgánu je předcházet potencionálním problémům a rizikům a z tohoto důvodu by mělo být poskytování NAS zakázáno.“

² The Commission on Auditors' Responsibilities, nezávislá komise, založená Americkým institutem certifikovaných účetních, předseda komise Manuel F. Cohen.

3.8 Význam dobrého jména a profesionálního jednání

Ekonomické modely tvrdí, že společnosti jsou ochotny se vzdát krátkodobých zisků, které by plynuly z porušení nezávislosti auditora, ve prospěch budování dobrého jména auditorské společnosti, které bude následně přinášet dlouhodobé zisky. Čím větší společnost a její hodnota, tím vyšší případné ztráty ji z neprofesionálního jednání hrozí. Dlouhodobým trendem je spojování auditorských společností do sítí a jejich mezinárodní působení. Nárůst hodnoty společnosti by měl vést management k větší obezřetnosti a snaze neztratit její hodnotu. Tento názor zastávají jak Wilson a Grimlund (1990), tak i Antle et al. (1997). Případ společnosti Arthur Andersen je zřejmým příkladem jak fatální důsledky může mít sledování krátkodobých zisků oproti dlouhodobému fungování renomované společnosti.

V rozporu s těmito modely je ovšem aktuální praxe, kdy se i po odstrašujícím případě vyskytují četné prohřešky auditorských společností, které mají svůj původ ve ztrátě nezávislosti auditora. Například KPMG v roce 2005 čelila vyšetřování, kdy se pomocí prázdných společností (tax shelters) prováděla daňová optimalizace nebo podvody. Tato společnost dostala pokutu ve výši 465 milionů USD a musela splnit značné množství podmínek stanovených Americkým ministerstvem spravedlnosti.

S ohledem na významnou rotaci zaměstnanců a jejich motivaci k maximalizaci zisků firem se dostávají auditoři, obzvláště na partnerských a vedoucích pozicích, pod tlak podávat takové výkony, které přinesou společnosti nejvyšší zisky. Povaha poskytovaných služeb umožňuje neetické chování auditora. Takové pochybení auditora nevyjde najevo okamžitě, ale se značným časovým odstupem (pokud vůbec) a samotný auditor v tu chvíli již nemusí být zaměstnancem společnosti, a tak veškerá tíha a způsobené ztráty dopadají především na auditorskou společnost. Dosažení krátkodobých výsledků a souvisejících odměn ovlivňuje osobní hranici, kdy je auditor ochoten překročit meze nezávislosti ve prospěch dosahování aktuálních požadovaných výsledků.

Jak je patrné z výše uvedeného, existuje široké množství argumentů pro a proti poskytování NAS. Argumenty se ovšem dají vykládat oboustranně v závislosti na tom, zda jsou použity zastánci nebo odpůrci poskytování NAS.

Aktuálně ovšem vítězí argumentace, která vede k zákazu poskytování NAS auditovaným klientům minimálně v rozsahu článku 5 odst. 1 Nařízení. V další kapitole se budu věnovat poslednímu vývoji v rámci Evropské legislativy v oblasti poskytování NAS. Právní úprava byla schválena v roce 2014 a vstupuje v platnost v roce 2016.

4 Vývoj legislativy EU v oblasti poskytování neauditorských služeb

Právní úprava poskytování NAS na úrovni EU, jak již bylo zmíněno v úvodu, je zakotvena především v následujících legislativních normách:

- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek a zahrnuje soubor změn a nových podmínek nezávislosti a objektivnosti statutárního auditora.
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES, které obsahuje dodatečné požadavky speciálně na statutární audit subjektů veřejného zájmu již k těm, které jsou uvedeny ve směrnici.

Aktuální vývoj regulace NAS v rámci Evropské unie byl výrazně ovlivněn finanční krizí, která započala v roce 2008. Výrazné problémy, do kterých se dostaly zejména tzv. subjekty veřejného zájmu, nebyly včas predikovány a odhaleny auditory. V důsledku nových praktických zjištění, plynoucích z odhalení pochybení auditorů, byl navržen nový právní rámec, kterým je výše uvedená novela Směrnice a Nařízení. Schvalovací proces trval čtyři³ roky, během kterých se uskutečnilo nesčetné množství třístranných diskuzí mezi Evropskou komisí, Evropským parlamentem a Evropskou radou. Dvouletý odklad platnosti měl umožnit včasnou implementaci novely do lokálních právních norem členských států a sjednotit okamžik vstoupení v platnost.

Většina navrhovaných úprav v oblasti poskytování neauditorských služeb se týká subjektů veřejného zájmu. Hlavním pilířem je pravidlo, že statutární auditor, který provádí statutární audit subjektu veřejného zájmu, nesmí přímo nebo zprostředkovaně poskytovat auditované společnosti, jejím mateřským a dceřiným společnostem NAS vyjmenované v Nařízení. Nově se tento zákaz vztahuje nejenom na samotnou auditorskou společnost, ale i na společnosti ve stejné síti. I přestože většina států EU měla ve svých lokálních úpravách obsažen obdobný zákaz poskytování NAS, je aktuálně schválený seznam služeb výrazně širší a vyžaduje pro většinu členských států EU dodatečnou úpravu vnitřní legislativy.

Seznam zakázaných neauditorských služeb (tzv. „black list“) je obsažen v článku 5 odst. 1. Uvedený přehled obsahuje minimální výčet zakázaných služeb, a proto členské státy v rámci vnitrostátní implementace jej nesmí redukovat (s výjimkou povolených případů, o kterých se bude pojednávat níže). Evropská legislativa ovšem umožňuje jednotlivým členským státům tento seznam rozšiřovat.

³ Na počátku procesu stál tzv. Green Paper (Zelená kniha „Politika v oblasti auditu: poučení z krize“), který byl vydán Evropskou komisí 13. října 2010.

Zakázané NAS dle článku 5 odst. 1 podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 jsou následující:

- A. Daňové služby:
 - i. sestavování daňového přiznání
 - ii. daně ze mzdy
 - iii. celní poplatky
 - iv. vyhledávání veřejných dotací a daňových pobídek, s výjimkou těch, u kterých je podpora ze strany statutárního auditora nebo auditorské společnosti požadována právním předpisem,
 - v. podpory související s daňovými kontrolami prováděnými správcem daně, s výjimkou takové podpory ze strany statutárního auditora nebo auditorské společnosti, která je požadována právním předpisem
 - vi. výpočtu přímé a nepřímé daně a odložené daně
 - vii. poskytování daňového poradenství
- B. služby zahrnující účast na řízení a rozhodování auditovaného subjektu
- C. účetnictví a sestavování účetních záznamů a účetních závěrek
- D. služby mzdového účetnictví
- E. navrhování a zavádění postupů vnitřní kontroly nebo řízení rizik, které se týkají přípravy nebo kontroly finančních informací či navrhování a zavádění technologických systémů pro finanční informace
- F. oceňovací služby, včetně ocenění souvisejících s pojistně-matematickými službami nebo se službami pomoci při soudních sporech
- G. právní služby, pokud jde o:
 - i. všeobecné právní poradenství
 - ii. jednání jménem auditovaného subjektu nebo
 - iii. advokátní zastupování při řešení soudních sporů
- H. služby související s funkcí vnitřního auditu auditovaného subjektu
- I. služby spojené s financováním, kapitálovou strukturou a alokací kapitálu a s investiční strategií auditovaného subjektu, s výjimkou poskytování ověřovacích služeb v souvislosti s účetní závěrkou, jako je vystavování ověřovacích prohlášení v souvislosti s prospekty vydávanými auditovaným subjektem nebo služby hloubkové kontroly
- J. podpora akcí auditovaného subjektu, obchodování s nimi nebo jejich upisování
- K. služby v oblasti lidských zdrojů týkající se:

- i. řízení v pozici, která má významný vliv na přípravu účetních záznamů nebo účetních závěrek, na něž se vztahuje povinný audit, pokud tyto služby zahrnují:
 - a. vyhledávání uchazečů o tyto pozice nebo
 - b. kontrolu referencí uchazečů o tyto pozice.
- ii. navrhování struktury organizace a
- iii. kontrola nákladů.

4.1 Definice subjektů veřejného zájmu

Zpřísněná opatření v oblasti auditu, které v roce 2016 vstoupila v platnost, jsou orientována na subjekty veřejného zájmu. Je na místě definovat o jaké subjekty se jedná a koho se novelizace dotkne. Na úrovni evropské právní úpravy najdeme nejnovější definici subjektu veřejného zájmu v článku 2 bodě 13 Směrnice a ní následovně: „subjekty veřejného zájmu jsou:

- a) subjekty, které se řídí právem členského státu a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 14 směrnice 2004/39/ES;
- b) úvěrové instituce ve smyslu čl. 3 odst. 1 bodu 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU, které nejsou uvedeny v článku 2 uvedené směrnice;
- c) pojišťovny ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice Rady 91/674/EHS nebo
- d) subjekty, které za subjekty veřejného zájmu označí členské státy, například podniky, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců.“

Definice subjektu veřejného zájmu byla dosud aplikována jednotlivými státy EU v rozličné míře. V návaznosti na odlišnou míru aplikace výše uvedené definice dochází i k rozdílům v použití nově zavedených omezení při poskytování NAS v jednotlivých státech EU. FEE⁴ zveřejnila v roce 2014 přehled požadavků, zakotvených v legislativách jednotlivých států EU, vztahujících se na identifikaci subjektů veřejného zájmu. Rozdíly mezi jednotlivými právními úpravami jsou výrazné:

⁴ Federation of European Accountants, www.fee.be.

Tab. 1: Přehled definic subjektů veřejného zájmu napříč členskými státy EU, Islandu a Norska

Státy	Rozsah definice EU						Určení na lokální úrovni					
	Kotované entity	Úvěrové instituce	Pojišťovny	Další určené entity	Penzijní fondy	Investiční fondy	Velikostní limit	Entity ve vlastnictví státu	Státní organizace	Asset management entity	Entity, zajišťující elektronické peněžní prostředky	Ostatní
Belgie	x	x	x									
Bulharsko	x	x	x	x	x			x				x
ČR	x	x	x	x	x	x	x					
Dánsko	x	x	x	x		x	x	x	x			
Estonsko	x	x	x	x			x	x	x			
Finsko	x	x	x	x	x	x						
Francie	x	x	x	x								x
Chorvatsko	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	
Kypr	x	x	x	x			x					
Německo	x	x	x									
Rakousko	x	x	x									
Řecko	x	x	x	x								

Zdroj: FEE (2014).

5 Sporné body při aplikaci novely

Vydání Nařízení a novely Směrnice se patrně nevyhne velkému množství otázek ohledně problematiky NAS ze strany odborné veřejnosti. Evropská komise tak v červnu 2016 a v září 2014 reagovala na nejčastěji se vyskytující dotazy oficiálními dopisy, ve kterých jsou uvedena základní vysvětlení problematických okruhů (EU, 2014).

5.1 Omezení poskytování povolených NAS

V souladu s ustanovením článku 5 odst. 4 Nařízení, poskytování těch neauditorských služeb, které nejsou předmětem omezení v rámci „black listu“, je omezeno maximálním finančním limitem ve výši 70 % průměrné odměny za

provedený audit⁵. Jedním z často kladených dotazů byla metodika výpočtu tohoto maximálního limitu. Auditorská společnost, která poskytuje neauditorské služby auditovanému subjektu veřejného zájmu po dobu tří po sobě jdoucích účetních období, musí ve čtvrtém roce omezit odměnu za poskytované NAS. Omezení hodnoty činí 70% z hodnoty průměrných odměn, které byly zaplacený v předchozích třech účetních obdobích za služby statutárního auditu auditované společnosti, její mateřské společnosti, dceřiných společností a konsolidované účetní závěrky.

Při výpočtu limitu je třeba naplnění následujících podmínek:

- auditovaná společnost musí být subjektem veřejného zájmu v průběhu všech sledovaných let,
- auditní a neauditorské služby jsou poskytovány stejným auditorem nebo auditovanou společností v průběhu sledovaného období.

V případě, kdy auditor přestane v průběhu tří let poskytovat služby statutárního auditu se přestává tento limit sledovat, protože se nejedná o poskytování služeb auditované společnosti. Stejná situace nastane i v případě, kdy auditor přeruší poskytování neauditorských služeb na dobu alespoň jednoho roku v průběhu sledovaných tří let, v tomto případě počítání limitu začne běžet znova počínaje okamžikem, kdy bylo opětovně zahájeno poskytování NAS.

Zákaz poskytování některých neauditorských služeb se vztahuje nejenom na auditora samotného, ale na celou síť. Výpočet maximálního limitu se ovšem vztahuje pouze na služby, poskytované jen auditorem, nikoliv celou auditní sítí.

Členské státy mají právo zpřísnit stanovený limit, nikoliv jej zmírnit. Bez ohledu na to, že výpočet limitu se počítá u těch subjektů veřejného zájmu, které mají sídlo v zemích EU, jsou do výpočtu odměny za služby statutárního auditu zahrnovány i odměny, poskytnuté za audit dceřiných a mateřských společností mimo EU.

5.2 Sporné body v otázce zakázaných NAS

Sporné body zákazu NAS se ve většině případů týkají definice použitých pojmů. Původní anglické znění pojmů „parent undertaking“ a „controlled undertaking“ vyvolalo hodně otázek. Definici musela Evropská komise upřesnit v publikovaných otázkách a odpovědích. Pojem „mateřský podnik“ („parent undertaking“) je definován v bodě 9 druhého článku směrnice 2013/34/EU jako podnik, který ovládá jednu nebo více dceřiných společností. Pojem „ovládaný podnik“ („controlled undertaking“) je definován v článku 2, bodě 1 písmeno f Směrnice 2004/109/ES jako podnik,

⁵ Další podmínku je povinnost statutárního auditora informovat výbor pro audit o možných rizicích v případě, kdy objem obdržенých odměn statutárním auditorem od tohoto auditovaného subjektu, převyšuje 15 % všech obdržенých odměn.

- v němž má fyzická nebo právnická osoba většinu hlasovacích práv; nebo
- v němž má fyzická nebo právnická osoba právo jmenovat a odvolávat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu a současně je akcionářem či společníkem tohoto podniku; nebo
- v němž je fyzická nebo právnická osoba akcionářem nebo společníkem a na základě dohody s ostatními akcionáři nebo společníky podniku sama kontroluje většinu hlasovacích práv náležejících akcionářům nebo společníkům; nebo
- nad nímž má fyzická nebo právnická osoba možnost vykonávat nebo skutečně vykonává dominantní vliv nebo kontrolu.

Jak bylo uvedeno v kapitole o definici subjektu veřejného zájmu, v rámci EU jednotlivé členské státy aplikují rozličné požadavky. V důsledku toho může nastat situace, že subjekt veřejného zájmu má dceřinou společnost, která se na základě lokálních požadavků nepovažuje za subjekt veřejného zájmu. Otázkou je, jak v těchto případech přistupovat k poskytování zakázaných služeb? Dalším faktorem může být i uplatnění přísnějšího zákazu poskytování NAS ve státě sídla dceřiné společnosti. V takových případech se auditor řídí zákonem státu, ve kterém je dceřiná společnost umístěna.

Zákaz poskytování NAS se vztahuje na služby, které jsou definovány jako: „Služby zahrnující účast na řízení a rozhodování auditovaného subjektu“. Vzhledem k nejasnostem, co se pod tímto širokým pojmem ukrývá, uvedla Evropská komise několik příkladů, spadajících pod tento pojem. Jedná se o (i) poskytování služeb řízení pracovního kapitálu, (ii) poskytování finančních informací, (iii) nastavení a sledování transferových cen, (iv) optimalizace procesů, (v) řízení peněžních toků apod. Co se týče poskytování služeb due diligence a dalších ověřovacích služeb, tak ty nespádají do seznamu služeb zakázaných a podléhají pouze sledování 70% limitu.

Regulační opatření zákazu poskytování neauditorských služeb jsou povinná pro subjekty veřejného zájmu na území EU. V globálním světě se ovšem málo kdy setkáme s velkými společnostmi, které nemají svoje přidružené společnosti mimo území EU. V případě, kdy subjekt veřejného zájmu z EU má například dceřinou společnost ve třetí zemi, nebude se na ni a statutárního auditora a jeho síť vztahovat zákaz poskytování NAS. Podmínkou je ovšem sledování každého jednotlivého případu poskytování služeb a vyhodnocení ohrožení nezávislosti auditora. Tento bod je poměrně sporný z toho důvodu, že se jedná o ohrožení nezávislosti auditora podle ustanovení Etického kodexu.

Zákaz poskytování neauditorských služeb vyvolává celosvětově nesčetné množství diskuzí a průzkumů. Každá ze stran, odpůrci a zastánci, operují dostatečným množstvím argumentů pro prokázání svého názoru. S ohledem na vývoj regulačních opatření nejen na území EU nebo Ameriky je zřejmé, že vlády, dohledové a regulační orgány se přiklání k táboru odpůrců poskytování NAS auditovaným klientům.

6 Závěr

Cílem tohoto článku bylo prezentovat čtenáři důvod, proč poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům jsou dlouhodobě předmětem odborných sporů a diskuzí odborníků z řad auditorů i zákonodárců. Tento dílčí cíl byl naplněn v subkapitolách třetí částí článku, kde byla popsána řada nejvýznamnějších důvodů pro a proti poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům. Následující část článku naplnila druhý dílčí cíl tohoto článku, tedy přiblížit čtenáři nově zavedené legislativní změny a problematiku jejich praktické aplikace. Bohužel teprve dvouměsíční platnost auditní reformy nám zatím neumožňuje vyhodnotit její přínosy a provést analýzu jejich dopadů na praktické fungování poskytování služeb povinného auditu a neauditorských služeb. Bez ohledu na absenci poznatků o praktické aplikaci se dá předpokládat, že nejasností a sporných bodů při dodržování nově stanovených povinností bude nespočetné množství. Problémy budou mít především auditorské sítě, které operují napříč celou Evropskou unií a mimo ni. Nejasnosti budou způsobeny především poměrně širokou variabilitou, kterou umožňuje legislativa při aplikaci v jednotlivých členských státech EU. Praktické zkušenosti si nejspíše vyžádají buď určité novelizace anebo dodatečný materiál s vysvětlením nejčastěji se vyskytujících nejasností.

Literatura

ANTLE, R., GRIFFIN, P. A., TEECE, D. J., WILLIAMSON, O. E., 1997. *An Economic Analysis of Auditor Independence for a Multi-client, Multi-service Public Accounting Firm* [online]. ICAEW. [cit: 10. 10. 2016]. Dostupné z: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1466963>. doi: 10.2139/ssrn.1466963.

ARRUÑADA, B., 1999. *The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Nonaudit Services*. Springer US. doi: 10.1007/978-1-4757-6728-5.

BEATTIE, V., FEARLEY, S., 2003. *Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review* [online]. ICAEW. [cit: 15. 6. 2016]. Dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/267686654_Auditor_Independence_and_Non-Audit_Services_A_Literature_Review>.

CAUSHOLLI, M., CHAMBERS, D. J., PAYNE, J. L., 2015. Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research say “Yes”. *Current Issues in Auditing*, roč. 9, č. 2, s. 1–6. doi: 10.2308/ciia-51168.

DEANGELO, L. E., 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, sv. 3, č. 3, s. 183–199. doi: 10.1016/0165-4101(81)90002-1.

EU, 2014. *Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework* [online]. [cit. 2. 6. 2016] Dostupný z: <http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf>.

FEE [Federation of European Accountants], 2014. *Definition of Public Interest Entities (PIEs) in Europe* [online], FEE. [cit. 2. 6. 2016] Dostupné z: <http://www.fee.be/images/publications/auditing/PIE_definition_survey_outcome_141008.pdf>.

GOLDMAN, A., BARLEV, B., 1974. The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence. *The Accounting Review*, roč. 50, č. 4, s. 857–859.

GWILLIAM, D., 2003. *Audit methodology, risk management and non-audit services: what can we learn from the recent past and what lies ahead?* [online].

ICAEW. [cit. 14. 6. 2016] Dostupné z:

<<http://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/research%20and%20academics/publications%20and%20projects/audit%20and%20assurance%20publications/briefing%2005%2003%20audit%20methodology%20risk%20management%20and%20non%20audit%20services.ashx>>.

GWILLIAM, D., 2014. *How does joint provision of audit and non-audit services affect audit quality and independence* [online]. ICAEW. [cit. 16. 6. 2016] Dostupné z: <<https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/products/audit-and-assurance-publications/how-does-joint-provision-of-audit-and-non-audit-services-affect-audit-quality-and-independence.ashx>>.

KAČR [Komora auditorů ČR], 2010. *Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky* [online]. [cit. 29. 11. 2016] Dostupné z:

<<http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/2.%20%C4%8D%C3%A1st/R%C3%A1mec.pdf>>.

KAČR, 2016, *Etický kodex pro auditory a účetní znalce, účinný od 22.11.2016* [online]. [cit. 29. 11. 2016] Dostupné z:

<<http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>>.

KORNISH, L., LEVINE, C., 2000. Discipline with Common Agency: The Case of Audit and Non-audit Services. *The Accounting Review*, roč. 79, č. 1, s. 173–200. doi:10.2308/accr.2004.79.1.173.

PERGLER, T., 2012. Nechtěný rozvod. *Euro*, roč. 2012, č. 2, s. 24–25.

POB [Public Oversight Board], 1979, *Memorandum Scope of Services of CPA Firms*, ze dne 18.5.1979, [online]. [cit. 29. 11. 2016>] Dostupné z: <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1970/1979_0518_SECScope.pdf>.

SIMUNIC, D., 1984. Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, roč. 22, č. 2, s. 679–702. doi: 10.2307/2490671.

WILSON, T., GRIMLUND, R., 1990. An examination of the importance of an auditor's reputation. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, roč. 9, č. 2, s. 43–59.

WOLNIZER, P., 1987. *Auditing as Independent Authentication*. Sydney: Sydney University Press.

Non-audit services provision issues and their current development

Jekaterina Šmídová

Abstract:

Issues in relation to provision of non-audit services by statutory auditors to the audited entities start to be one of the most discussed topics among professionals on audit fields in 2016. The main reason which caused increase interest in these problems, is the entry into force of directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC. The Czech legislation has applied wide range of changes incurred by amendment of the Act No 90/2003, Act on Auditors, that entered into force 1. 10. 2016. The aim of the article is to remind or to describe to a reader the issue of non-audit services provision by statutory auditors to the audited entities and to present changes which are caused by amending European legislation. A structure of the article is based on the articles' goals. Initial part of the article is aimed to provide the explanation of fundamental definitions which are essential for the following explanation of the whole issue. The subsequent part summarizes opinions of opponents and proponents of the non-audit services provision. The summary contains the most popular mathematic models of auditor's independence as well as comprehensive ethical and psychological models and arguments. The following part of the article presents the overview of changes, which were applied by amended EU legislation, practical instruction manual and the explanation of several unclear points. These should help to a reader to familiarize his behavior in the new environment.

Keywords: Non-audit services; Auditor independence; Audit quality.

JEL Classification: M42.