

NĚKOLIK POZNÁMEK K REGULACI AUDITU V EU¹¹

Some remarks to audit regulation in EU

Vladimír Králíček

Úvod

V říjnu roku 2010 vydala Evropská komise tzv. „zelenou knihu“ s názvem „Politika v oblasti auditu: poučení z krize“. Následovala poměrně dlouhá a bohatá veřejná diskuse na témata, která Zelená kniha předestřela. Z veřejné diskuse vyplynulo, že pravidla směrnice 2006/43/ES o provádění povinných auditů ročních a konsolidovaných účetních závěrek subjektů veřejného zájmu by mohla být v určitém směru vylepšena. Je logické, že názory se do jisté míry lišily podle toho, zda je vyjadřoval regulátor, zástupce profesní organizace, auditorská společnost či auditor a především „objednavatel“ auditu, tedy zástupce investorů a dalších uživatelů účetních informací a zpráv auditora. Ze všech vzájemně provázaných a podmiňujících se problémů se v tomto příspěvku zaměřím na pravidla, která se koncentrovala do nové právní normy, kterou je Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES (dále jen Nařízení).

Kapitola I

Struktura a obsah právní normy

Statutární auditoři a auditorské společnosti jsou ze zákona¹² pověřeni k provádění povinných auditů subjektů veřejného zájmu s cílem posílit míru důvěry veřejnosti v roční a konsolidované účetní závěrky těchto subjektů. Aspekt veřejného zájmu ve vztahu k povinnému auditu znamená, že se na kvalitu práce statutárního auditora nebo auditorské společnosti spoléhá široká skupina osob a institucí. Kvalitní audit přispívá k řádnému fungování trhů, neboť podporuje integritu a efektivitu účetních závěrek. Statutární auditoři tedy plní významnou společenskou úlohu.

Evropským legislativcům se zdá, že není možné ponechat audit subjektů veřejných zájmů bez tuhé regulace, že jsou to oni, kteří musí stanovit podrobná pravidla s cílem zajistit, aby povinné audity subjektů veřejného zájmu byly dostatečně kvalitní a aby je prováděl statutární auditor nebo auditorská společnost podléhající přísným požadavkům. Podle jejich názoru by

¹¹ Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

společný regulační přístup měl podpořit integritu, nezávislost, objektivitu, odpovědnost, transparentnost a spolehlivost statutárních auditorů a auditorských společností, které provádějí povinný audit subjektů veřejného zájmu. Cílem regulace, tedy Nařízení, je nejen zvýšení kvality povinných auditů v Unii, ale i efektivnější fungování vnitřního trhu a dosažení vyšší úrovně ochrany spotřebitelů a investorů. Podle mého názoru jsou tyto cíle nesplnitelné přísnější regulací, navíc vybudovanou spíše na základě pravidel, než na základě principů (rules based versus principles based regulation). V minulosti byla učiněna řada pokusů, jak jednotlivé aspekty chování a jednání auditorských firem usměrňovat, nicméně řada tzv. „accounting scandals“¹³ svědčí o tom, že sebestřísnější regulace nemůže zabránit takovému chování jednotlivců (auditorů) či skupin (auditorských společností), které preferuje krátkodobé a osobní (skupinové) zájmy před zájmy spíše dlouhodobými a celospolečenskými (public interest).

Oblasti, které se Nařízení pokouší ovlivnit, jsou následující¹⁴:

1. Odměny za audit.
2. Zákaz poskytování neauditorských služeb.
3. Trvání auditorské zakázky.

Kapitola II Analýza vybraných oblastí

1. Odměny za audit

Odměny za audit upravuje Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ve svém článku 25, který zakazuje jakoukoli podmíněnost odměn za statutární audit. Nařízení pak precizuje toto omezení uvedením dvou parametrů, a to

- a) Maximální výše odměn za nezakázané neauditorské služby (viz níže) nesmí překročit 70% průměru za dobu tří let z odměn za statutární audit.
- b) „Fuzzy“ limitování odměn od jednoho klienta (nebo skupiny), sledováno opět v tříletém časovém horizontu, ale „ohrožení“ podle zákonodárců vzniká až tehdy, kdy je limit překročen v každém za tři po sobě následujících období.

¹² V České republice podle zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech

¹³ V řadě svých příspěvků jsem v minulosti brojil proti užívání tohoto pojmu, neboť zcela nepochybně se jedná spíše o „corporate scandals“ nebo „corporate failures“. Ponecháním všeobecně nejrozšířenějšího pojmu „accounting scandals“ chci v tomto kontextu zdůraznit negativní roli auditorů v těchto případech.

¹⁴ Jedná se o výběr, který je podle autora příspěvku zcela zásadní, nikoli o výčet všech částí Nařízení.

Výše uvedená (formulačně upravená) pravidla pak názorně ukazují nemožnost upravit regulaci něco, co je ve své podstatě neupravitelné. Jen ve stručnosti malá reminiscence a test pro čtenáře – pamětníky. Znáte poradenskou společnost Accenture? Bezpochyby ano. Ale již ne všichni si možná vzpomenou, že vznikla v roce 1989, kdy se od auditorské společnosti Arthur Andersen oddělila její poradenská divize a s názvem Andersen Consulting poskytovala klientům služby, které by jinak auditorská společnost poskytovat nemohla. Později byla tato společnost přejmenovaná na Accenture. Není to náhodou návod pro ty auditorské společnosti, které budou chtít překonat omezení ve výši 70% plateb za neauditorské služby? Regulace na bázi principu je uvedena například i v Etickém kodexu IEASB a je tedy sporné, zda má být navíc regulace podle (prapodivných) pravidel.

2. Zákaz poskytování neauditorských služeb

Jedná se patrně o nejvíce diskutovanou oblast související s principem nezávislosti při provádění statutárního auditu. Argumentace proti této regulaci je zde velmi podobná jako u předchozího bodu, a to včetně příkladu firmy Accenture. Podle mého názoru by vše mohl vyřešit kvalitně fungující výbor pro audit, pokud by byl u subjektů veřejného zájmu bez výjimek povinný. Možnosti alternativního řešení výboru pro audit, ale i jeho složení a funkce by jistě vystačily na další příspěvek. Určitou výhodou celé řady zákazů, které se pro poskytování neauditorských služeb¹⁵ v Nařízení objevují, je otevření prostoru pro další poradenské a tím pádem i auditorské firmy (zpravidla „small and medium practices“ – SMP). Je třeba zdůraznit, že omezení se týká nejen jednotlivých auditorských společností, ale i tzv. sítí (networks), tak, jak jsou definovány v platné legislativě. V konkrétních případech však bude mnohdy obtížné posoudit, zda určité seskupení auditorských společností (především ta, která nemají společné označení a explicitně nedeklarují příslušnost k síti jakožto součást své marketingové strategie) vykazuje či nevykazuje znaky sítě.¹⁶

¹⁵ Zakázanými neauditorskými službami Nařízení rozumí (zkráceno):

- a) poskytování daňových služeb;
- 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;
- 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,
- j) podpora akcií auditovaného subjektu, obchodování s nimi nebo jejich upisování;
- k) služby v oblasti lidských zdrojů

3. Trvání auditorské zakázky

Poslední, ale nikoli nevýznamnou oblastí, které se chci věnovat v tomto příspěvku, je oblast rotace auditorů a auditorských společností, byť je v Nařízení označena jako „trvání auditorské zakázky“. V teorii i praxi auditu se odlišuje rotace interní a rotace externí¹⁷, dále je třeba určit periodu, po které má být auditor vyměněn a tzv. „cooling period“, tedy období, po jehož uplynutí se může auditor k zakázce vrátit. Nařízení pak překvapivě navíc stanovuje, že první zakázka typu statutární audit nesmí být na dobu kratší, než je období jednoho roku. Maximální délku období pak řeší tak, že ji stanovuje na dobu 10 let (jednotlivé členské státy ji však mohou svým rozhodnutím zkrátit) a „cooling period“ je 4 roky. Vzhledem k tomu, že se jedná o subjekty veřejného zájmu, Nařízení vyžaduje externí rotaci¹⁸. Navíc Nařízení obsahuje z uvedeného pravidla výjimku v podobě prodloužení doby na 20 let resp. 24 let, a to za okolností, kdy

- a) je po uplynutí maximální doby trvání zakázky (10 let) vedeno veřejné výběrové řízení pro zadání povinného auditu v souladu s čl. 16 odst. 2 až 5 Nařízení (celkem max. 20 let); nebo
- b) byl po uplynutí maximální doby trvání (10 let) zároveň jmenován více než jeden statutární auditor nebo auditorská společnost, za předpokladu, že výsledkem povinného auditu je předložení společné zprávy auditora, jak je uvedeno v článku 28 směrnice 2006/43/ES, tedy zprávy z tzv. joint audit¹⁹ (celkem max. 24 let).

Maximální dobu trvání je možné prodloužit pouze tehdy, pokud správní nebo dozorčí rada na základě doporučení výboru pro audit navrhne valné hromadě akcionářů, společníků nebo členů prodloužení zakázky a tento návrh je valnou hromadou schválen.

¹⁶ Podle článku 2 bodu 7. Směrnice 2006/43/ES se „síť“ rozumí rozsáhlejší struktura zaměřená na spolupráci, ke které patří statutární auditor nebo auditorská společnost, a je zřetelně orientovaná na sdílení zisků nebo nákladů, nebo která má společné vlastnictví, ovládání či řízení, společné zásady a postupy kontroly kvality, společnou obchodní strategii, nebo používá společnou značku či významnou část odborných zdrojů;

¹⁷ V prvním případě se za dostačující považuje obměna auditora odpovědného za zakázku v rámci jedné auditorské společnosti, ve druhém případě pak obměna auditorské společnosti.

¹⁸ Nařízení ponechává i dosavadní pravidlo interní rotace, které se vztahuje na „key audit partners“, tedy auditory odpovědné za zakázku, známé jako 7 + 2, pouze mění „cooling period“ z 2 na 3 roky.

¹⁹ Osobní, byť přes francouzské kolegy zprostředkované zkušenosti mne vedou k tomu, že joint audit (společný audit) považují za svého druhu podvod na uživatelích zpráv auditora a do jisté míry i za zneužití SMP (zkusme zapřemýšlet, kdo v případném odborném sporu o výrok auditora bude mít pravdu?) (Ve Francii se dlouhodobě používá systém společných auditů pro audit kótovaných společností).

Závěr

Audit účetních závěrek, statutární audit, je v EU upraven jednak směrnicí (Směrnice 2006/43/EU), ale nově také Nařízením. Zatímco Směrnice se vztahuje na všechny statutární audity v rámci EU a pochopitelně také na všechny auditory a auditorské společnosti, které tyto statutární audity provádějí, Nařízení je odezvou na nejcitlivější segment auditního trhu, kterým jsou audity subjektů veřejného zájmu. Nařízení se nese na vlně regulace známé z oblasti bankovníctví a pojišťovnictví i kapitálového trhu, pokouší se metodou „rules based regulation“ vyřešit řadu problémů, které reálně existují (kvalita auditu, nezávislost auditorů a auditorských společností, poskytování širokého sortimentu provázaných neauditorských služeb atp.), ale podle názoru autora příspěvku se jedná o cestu, která s vysokou pravděpodobností ke kýženému výsledku nepovede. Je na dalším výzkumu v oblasti auditu prokázat, že cesta menší regulace, především však regulace podle principů, je cestou správnou, nebo minimálně efektivnější. Lze však očekávat, že ke změnám dojde až tehdy, kdy se první cesta, tedy ta, která je vytyčena Nařízením, ukáže jako nesprávná.

Abstrakt

Audit subjektů veřejného zájmu je považován za kritický bod v oblasti ověřovacích zakázek poskytovaných statutárními auditory a auditorskými společnostmi. Nová regulace v rámci EU se pokouší zvýšit kvalitu auditu pomocí přísné regulace. Tato cesta je podle názoru autora nemožná nebo přinejmenším neefektivní.

Klíčová slova: regulace auditu v EU, subjekty veřejného zájmu, regulace prostřednictvím principů, regulace prostřednictvím pravidel

Summary

Audit of public interest entities seemed to be critical point of assurance engagements provided by statutory auditors and auditing firms. New EU regulations try to improve audit quality through strict regulation. This way to my mind is not possible or at least is not efficient.

Key words: regulation of audit within EU, public interest entities, principles based regulation, rules based regulation

JEL klasifikace: M40, M41, (seznam na: <http://ideas.repec.org/j/>)

Použitá literatura

- [1] 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 In: Úřední věstník Evropské unie, svazek 57 ze dne 27. 5. 2014

- [2] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek
- [3] Zelená kniha - Politika v oblasti auditu: poučení z krize, Brusel 13. 10. 2010
- [4] <http://cs.wikipedia.org/wiki/Accenture>

Kontakt

Vladimír Králíček, doc., Ing., CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: + 420 224 095 156, kralicek@vse.cz