

SMĚRNICE EU O UVÁDĚNÍ NEFINANČNÍCH INFORMACÍ, OTÁZKY K ZAMYŠLENÍ Z POHLEDU STATUTÁRNÍHO AUDITU

EU Directive about non financial reporting, some remarks from the statutory perspective

Vladimír Králíček

Úvod

Zpráva z tisku: „Evropský parlament přijal 15. 4. 2015 směrnici o nefinančním reportingu, podle níž budou firmy, které mají více než 500 zaměstnanců povinně sdělovat, jak jsou společensky odpovědné. Směrnice se dotkne v Evropské unii zhruba 6 000 firem. V Česku například společností ČEZ, Agrofert či České pošty.“¹

1. Nefinanční informace, regulace v rámci EU

Na rozdíl od informací finančních, které jsou obsaženy v účetní závěrce a v převažujícím rozsahu i ve výroční zprávě, jsou nefinanční informace o účetních jednotkách zpracovávány a především zveřejňovány poněkud nesystematicky. Jsou obsahem těch částí výroční zprávy, které doplňují a vysvětlují informace finanční, jsou často předmětem různých typů sdělení na webových stránkách, v médiích atp. Kromě rozmanitosti informačních kanálů, kterými jsou distribuovány, jsou i rozmanité z pohledu svého obsahu. Může se jednat o informace související s hlavním předmětem činnosti účetní jednotky², ale rovněž o informace marketingové, public relation, informace o lidských zdrojích, o výsledcích ve vědě či výzkumu a mnohé další. V několika posledních desetiletích³ se významně prosazuje snaha o zveřejňování takových skupin informací, které informují zainteresované strany (stakeholders) o vztahu účetní jednotky k udržitelnému rozvoji, sociální a environmentální oblasti.⁴ Vždy se jednalo o zveřejňování v zásadě dobrovolné a nevynutitelné, účetní jednotky vynakládaly na získání relevantních informací a jejich zveřejnění nemalé prostředky především proto, aby zvýšily svoji důvěryhodnost v prostředí, ve kterém podnikaly či působily. Zásadní změnu přináší až Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami (dále jen Směrnice).

¹<http://www.enviweb.cz/clanek/ems/99279/evropsky-parlament-schvalil-smernici-o-nefinancnim>; impulsem pro zpracování tohoto příspěvku byly i články zveřejněné v Hospodářských novinách dne 25. 6. 2015, a to „Zprávy o odpovědnosti budou pro firmy povinné“ a „Díky reportingu se firmy o sobě dozvědí mnoho důležitých informací“

² Záměrně je v této části příspěvku užívána účetní terminologie, a to proto, že se může jednat jak o obchodní korporace, tak o neziskové entity či jednotky z veřejného sektoru (např. municipality).

³ Podle dostupné literatury (například Trnková J.: Společenská odpovědnost firem (Corporate Social Responsibility) – kompletní průvodce tématem a závěry z průzkumu v ČR, Praha 2004) je možné tyto snahy datovat zpět až do 70. let minulého století, významnější dopad na fungování vztahu firem a okolí mají přibližně od konce 90. let minulého století.

⁴ Profesionální organizace účetních a auditorů FEE (Fédération des Experts-comptables Européens – Federation of European Accountants) má ve své struktuře zabudovanou i pracovní skupinu označenou Environmental, Social & Governance, tedy ESG, častěji je používán výraz CSR, zkratka z Corporate Social Responsibility (společenská odpovědnost firem); ta zahrnuje části ekonomickou, sociální a environmentální. http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=39&Itemid=180

Pozorný čtenář si jistě povšiml, že tato nová směrnice de facto mění známou směrnicí o ročních účetních závěrkách⁵ a to v tom smyslu, že se pro vybrané účetní jednotky stanovuje povinnost shromažďovat a zveřejňovat nejen finanční, ale i nefinanční informace.

2. Rozsah zveřejňovaných nefinančních informací

Jak již bylo výše uvedeno, zveřejňování nefinančních informací není úplnou novinkou, ale na základě řady předběžných průzkumů a úvah evropských legislativců bylo rozhodnuto, že je třeba koordinovat uvádění nefinančních informací některými velkými podniky v jednotlivých členských státech EU. Tato koordinace či harmonizace je důležitá jak pro zájmy podniků a jejich akcionářů, tak především pro zájmy jiných tzv. zúčastněných stran (stakeholders). Koordinace je nezbytná i proto, že převažující část velkých podniků působí ve více než jednom členském státě EU. Základním cílem zveřejňování je tedy poskytnout věrný a komplexní přehled o politikách, výsledcích a rizicích v oblastech, které nefinanční informace pokrývají.

Dílními prvky této celistvé oblasti jsou podle Směrnice:

- životní prostředí
- sociální aspekty
- zaměstnanecké otázky
- dodržování lidských práv
- boj proti korupci a úplatkářství.

Relativně samostatnou skupinou je pak v souladu s novým bodem v článku 20 Směrnice 2013/34/EU povinnost uvést ve výkazu o správě a řízení společnosti popis tzv. politiky rozmanitosti. Ta se dotýká takových aspektů členů orgánů corporate governance, jakými jsou věk, pohlaví, vzdělání, nebo profesní zkušenosti.

Nefinanční informace by měly být zahrnuty do zprávy vedení⁶ dané účetní jednotky, ale je možné, aby jednotlivé členské státy osvobodily od této povinnosti ty účetní jednotky, které předkládají samostatnou zprávu, jež je sestavována za stejné účetní období a obsahuje shodné informace.⁷

Obsahem zveřejnění jsou nejen popisy výše uvedených prvků (životní prostředí, sociální a zaměstnanecké otázky atd.), ale i:

- stručný popis obchodního modelu podniku
- popis politik, jež podnik s náležitou péčí uplatňuje
- výsledky těchto politik, zpravidla měřeny nefinančními KPI, ale i s odkazem na částky vykazované v účetní závěrce
- hlavní rizika v těchto oblastech, jež jsou spojena s operacemi podniku.

Pokud podnik některou oblast nesleduje, je povinen uvést jasné odůvodnění (je aplikován známý princip „comply or explain“).

⁵ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

⁶ Směrnice 2013/34/EU, čl. 19 Obsah zprávy vedení podniku

⁷ Například zpráva o udržitelném rozvoji přijímaná řadou účetních jednotek dobrovolně i v současnosti (Telecom Italia SPA, viz <https://www.globalreporting.org/Pages/FR-Telecom-Italia-2015.aspx>)

3. Povinné subjekty

Evropská legislativa respektuje i své předchozí záměry a pravidla, jmenovitě závěry Evropské rady z roku 2011 ohledně snížení celkové regulační (administrativní) zátěže pro malé a střední podniky na evropské i vnitrostátní úrovni. Proto je Směrnice zaměřena jen na velké podniky (tedy podniky, které k rozvahovému dni překračují alespoň dvě z těchto tří hraničních hodnot:

a) bilanční suma: 20 000 000 EUR,

b) čistý obrat: 40 000 000 EUR,

c) průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250⁸), které jsou:

- subjekty veřejného zájmu⁹
- průměrný počet zaměstnanců za končící účetní období překročí 500.

Analogicky se povinnost zpracovávat a zveřejňovat nefinanční informace týká i konsolidovaných účetních závěrek resp. skupin, které mají povinnost konsolidované účetní závěrky sestavovat. Naopak pokud je podnik dceřiným podnikem a nefinanční informace jsou zpracovávány a zveřejňovány mateřskou společností, on sám je od této povinnosti osvobozen. Tak je tomu i v případě, že skupina je součástí jiné skupiny a konsolidace se provádí za nejvyšší úroveň. Pak se osvobození vztahuje i na skupinu nižší úrovně a všechny dceřiné společnosti v této skupině.

4. Problematika ověřování nefinančních informací

Problematice ověřování se Směrnice věnuje jen velmi okrajově a podle názoru autora příspěvku nedostatečně. Statutární auditoři nebo auditorské společnosti by měli ověřit, zda byl přehled nefinančních informací (jako součást zprávy vedení) nebo samostatná zpráva vypracovány. Kromě toho mohou členské státy požadovat, aby byly informace obsažené v těchto dokumentech ověřeny nezávislým poskytovatelem ověřovacích služeb.¹⁰ Před statutárními auditory se tak otvírá poněkud neobvyklá oblast jak z hlediska obsahu (přeci jen problematikou lidských zdrojů, vlivem podniku na okolí, sociální odpovědnosti atp. se primárně nezabývají), tak i formy, kdy s výjimkou nefinančních KPI budou patrně další informace v poněkud méně formalizované, tudíž obtížněji ověřitelné podobě. Za stěžejní zde považuji připomenout, že aby se vůbec mohlo jednat o ověření informací, musí být splněny tzv. náležitosti ověřovací zakázky uvedené v článku 20 Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky, tedy:

- třístranný vztah, jehož se účastní odborník, odpovědná strana a předpokládaní uživatelé
- vhodný předmět zakázky
- vhodná kritéria
- dostatečné množství vhodných důkazních informací
- písemná zpráva o ověření.

⁸ Směrnice 2013/34/EU čl. 3 Kategorie podniků a skupin

⁹ Subjekty veřejného zájmu jsou definovány ve směrnici 2013/34/EU, čl. 2 Definice

¹⁰ Tato poněkud kostrbatá definice, která nejprve uvádí pojem „statautární auditor“ a posléze pojem „nezávislý poskytovatel ověřovacích služeb“ je dědictvím rozhodnutí EU, že regulován bude pouze statutární audit, zatímco jiné ověřovací činnosti, zakázky či služby v evropské legislativě definovány a tím pádem ani regulovány nebudou. Legislativa v ČR je v tomto ohledu propracovanější (viz Směrnice 2006/43/ES versus zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech, § 2 bod a), b)).

Jako obvykle se nejproblematičtější jeví parametr „vhodná kritéria“. V této souvislosti Směrnice poukazuje na rozmanitost kritérií, která se v současné době ve světě užívají. Odkazuje mimo jiné na systém pro environmentální řízení EMAS, úmluvu OSN „Global Impact“, obecné zásady v oblasti podnikání a lidských práv OSN „Chránit, dodržovat a napravovat“, směrnice OECD pro nadnárodní společnosti¹¹, norma Mezinárodní organizace pro normalizaci ISO 26000 či velmi rozšířená soustava kritérií GRI (Global Reporting Initiative). Směrnice dále uvádí, že mohou být užity i jiné uznávané mezinárodní rámce. Z uvedeného přehledu je zřejmé, že pokud se statutární auditor nebude k nefinančním informacím vyjadřovat pouze formálně (tedy zpráva existuje nebo neexistuje), ale bude ověřovat i její soulad s realitou (tedy bude ji v pravém slova smyslu ověřovat), bude muset velmi svědomitě zvážit, zda takovouto ověřovací zakázku vůbec přijmout. Je velmi pravděpodobné, že tento typ zakázek se stane vhodným pro velké nadnárodní auditorské firmy (sítě auditorských firem) a to jednak proto, že nefinanční informace budou povinně zveřejňovat jen velké firmy, které jsou subjekty veřejného zájmu, jednak i proto, že získání potřebných znalostí si vyžádá velké vynaložení času rozmanitého spektra odborníků působících v těchto auditorských firmách. Jako příklad může být zapojení odborníků z oddělení HR, které je běžné ve firmách „Big Four“, zatímco ve středních a malých auditorských firmách takové oddělení buď vůbec neexistuje, nebo je reprezentováno jedním či dvěma odborníky zaměřeným na práci s lidmi právě jen v této firmě. Obdobných příkladů by jistě bylo možné nalézt i více.¹²

Závěr

Oblast nefinančních informací, jejich zpracování, zveřejnění a ověřování je dosud oblastí poměrně neprobádanou. Tento příspěvek nemá za cíl zcela vyčerpávajícím způsobem pokrýt veškerou problematiku, ale pouze nastínit, s jakými problémy se bude auditorská profese v Evropě a v České republice setkávat v budoucnosti při ověřování nefinančních informací. Zdá se, že velkou výhodou může být to, že legislativa byla vydána s neobvyklým předstihem. Ustanovení nové Směrnice uvádí, že členské státy mají povinnost uvést v účinnost příslušné právní předpisy nejpozději do 6. 12. 2016, přičemž pro účetní jednotky se stává rozhodující počátek roku 2017, neboť právě za účetní období počínající dne 1. ledna 2017 nebo v průběhu kalendářního roku 2017 mají poprvé povinnost nefinanční informace zpracovat a zveřejnit. Jakékoli dřívější zveřejnění je pochopitelně možné na dobrovolné bázi, dobrovolně pak mohou obdobné zprávy vydávat i malé a střední podniky.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá velmi novým pojmem, kterým je tzv. nefinanční reporting. Ten je spojen například s pojmem CSR (Sociální odpovědnost podniků) i s jinými druhy neúčtetních či nefinančních informací, které jsou již nyní dobrovolně vykazovány velkými nadnárodními korporacemi. Nová evropská legislativa (Směrnice 2014/95/EU) vyžaduje novou sadu informací, a to povinně pro velké společnosti, které jsou subjekty veřejného zájmu. Objevuje se tak nová příležitost pro statutární auditory a auditorské společnosti při ověřování těchto informací.

¹¹ Zde se projevuje obtíž při překladu anglického výrazu „guidance“; oficiální název tohoto dokumentu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je „OECD Guidance for Multinational Enterprises“ (Směrnici vydalo i MPO ČR v roce 2013 v českém překladu)

¹² Určité zjednodušení by mohlo přinést naplnění čl. 2 Směrnice, který uvádí, že „Komise vypracuje nezávazné pokyny k metodice vypracování zpráv obsahujících nefinanční informace, včetně nefinančních klíčových ukazatelů výkonnosti, a to obecných i odvětvových, s cílem usnadnit relevantní, užitečné a srovnatelné uvádění nefinančních informací podniky“.

Kľúčové slová: Nefinanční informace, povinné a dobrovolné vykazování, ověřování

Summary

This paper deals with new issue in corporate reporting, so called “non – financial reporting”. This topic is connected with CSR (corporate social responsibility) and with other non accounting or non financial data about firms prepared voluntary by some large multinational companies. New European legislation (Directive 2014/95/EU) is demanding new set of information, obligatory for big firms that are also in group of public interest entities. This is also new challenge for statutory auditors and audit firms when preparing assurance reports about non – financial data.

Key words: Non- financial reporting, obligatory and voluntary reporting, assurance

JEL klasifikace: M40, M41,

Použitá literatura

- [1] Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, International Federation of Accountants, New York, překlad Komora auditorů ČR, vydání 2010, Praha, ISBN 978-80-86679-03-7
- [2] Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech
- [3] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU
- [4] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES
- [5] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU

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