EVROPSKÁ KOMISE

V Bruselu dne 13.10.2010
KOM(2010) 561 v konečném znění

ZELENÁ KNIHA

Politika v oblasti auditu: poučení z krize

(Text s významem pro EHP)

OBSAH

1. Úvod ... 3
2. Role auditora ... 6
2.1. Informování zainteresovaných subjektů auditorem ... 7
2.2. Mezinárodní auditorské standardy (ISA) ... 10
3. Správa a řízení a nezávislost auditorských firem ... 11
4. Dohled ... 14
5. Koncentrace a struktura trhu ... 16
6. Vytvoření evropského trhu ... 18
7. Zjednodušení – malé a střední podniky a malé a střední auditorské firmy ... 19
7.1. Malé a střední podniky ... 19
7.2. Malé a střední auditorské firmy ... 20
8. Mezinárodní spolupráce ... 20
9. Další kroky ... 22

ZELENÁ KNIHA

Politika v oblasti auditu: poučení z krize

(Text s významem pro EHP)

1. ÚVOD

Opatření přijatá v Evropě i v dalších částech světa v přímé návaznosti na finanční krizi se odvíjela od neodkladné potřeby stabilizovat finanční systém[1]. Zatímco role, jakou hrají banky, zajišťovací fondy, ratingové agentury, orgány dohledu či centrální banky, byla a je do hloubky analyzována při nespočtu příležitostí, způsobu, jakým by bylo možné posílit pozici a roli auditu při zvyšování finanční stability je zatím věnována jen minimální pozornost. Skutečnost, že u velkého počtu bank byly za období od roku 2007 do roku 2009 odhaleny obrovské ztráty z pozic, které tyto banky vedly na svých rozvahových účtech i mimo ně, vyvolává nejen otázku, jak je možné, že auditoři vydali za uvedená období pro své klienty zprávy auditora bez jakýchkoli výhrad,[2] ale zpochybňuje rovněž vhodnost či přiměřenost stávajícího právního rámce. Zdá se proto zcela namístě, že jak role auditu, tak jeho rozsah jsou předmětem dalších diskuzí a podrobnějších rozborů v obecném kontextu regulační reformy finančního trhu.

Komise je připravena a ochotna ujmout se vedení této debaty na mezinárodní úrovni a úzce během ní spolupracovat se svými globálními partnery v rámci Rady pro finanční stabilitu a skupiny G20. Audit by se měl spolu s vládním dohledem a podnikovou správou a řízením stát klíčovým prvkem přispívajícím k finanční stabilitě, neboť právě audit poskytuje ujištění o věrohodnosti informací týkajících se finanční situace všech podniků. Toto ujištění by mělo snížit riziko nesprávně vykázaných údajů, a tudíž pomoci snížit náklady, které by v případě nesprávností mohly vzniknout nejen přímo zainteresovaným subjektům podniků ale i celé společnosti. Důsledný a nekompromisní audit je klíčem ke znovuobnovení důvěry i důvěryhodnosti trhu – pomáhá chránit investory a snižovat kapitálové náklady podniků.

V této souvislosti je potřeba zdůraznit, že velice důležitou roli hrají auditoři, kteří jsou ze zákona pověřeni prováděním povinných auditů. Tímto pověřením reaguje legislativa na plnění společenské role, která spočívá v předkládání stanovisek k tomu, zda účetní závěrky auditovaných subjektů věrně a pravdivě zobrazují skutečný stav věcí. Základní zásadou celé auditorské profese by tedy měla být nezávislost auditorů. Je nejvyšší čas zjistit, zda auditoři tento společenský mandát naplňují. Některé zainteresované subjekty vyjádřily ve spojitosti s významem a platností auditů v dnešním podnikatelském prostředí jisté obavy[2,3,4]. Pro jiné

---

1 Sdělení Komise ze dne 4. března 2009 pro jarní zasedání Evropské rady „Urychlit oživení evropské ekonomiky“ – KOM(2009) 114. Sdělení Komise ze dne 4. března 2010 KOM(2010): „EVROPA 2020 Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění“.

2 Výbor Dolní sněmovny pro kontrolu financí, „Banking crisis: Reforming corporate governance and pay in the City“ („Krize v bankovnictví: Reforma podnikové správy a řízení a systém odměňování v Londýně“), str. 76, 2009 http://www.publications.parliament.uk/pa/cm200809/cmselect/cmtreasy/519/519.pdf

3 „Měly by být povinné audity zrušeny a naplnění potřeby získat ujištění ponecháno na trhu?“ Stephen Haddrill, akce institutu ICAS na uctění památky Aileen Beattie – 28. dubna 2010.

4 Středisko výzkumu v oblasti účetnictví, auditu a řízení informací v Maastrichtu: „The Value of Audit“ („Hodnota auditu“), 1. března 2010.

zainteresované subjekty je těžké pochopit, že účetní závěrka určité instituce naznačuje „přiměřenost“ a „celkově dobrý stav“ i v případě, kdy je tato instituce v podstatě na pokraji finančního krachu. Vzhledem k tomu, že tyto zainteresované subjekty si nemusí být vědomy omezení, která jsou s auditem spojena (významnost, techniky výběru testovaných vzorků, role auditora při odhalování podvodů a odpovědnost vedení), vzniká zde různá míra očekávání. Komise proto jednoznačně podporuje rozsáhlou debatu o tom, co je nutno udělat pro to, aby jak audity účetních závěrek, tak zprávy auditorů přesně plnily účel, pro jaký jsou prováděny a vydávány.

Z širší strukturální perspektivy Komise zaznamenala, že v posledních dvou desetiletích dochází ke slučování velkých firem do ještě větších celků. Po zániku společnosti Arthur Andersen tu zbývá jen hrstka velkých, celosvětových firem a ještě menší počet firem je dnes schopen provádět audity velkých a vzájemně složitě propojených institucí. Případný kolaps jedné z těchto firem by nejenže mohl vést k tomu, že by nebyly k dispozici ověřené finanční informace o předních podnicích, ale s velkou pravděpodobností by rovněž ohrozil důvěru investorů a mohl by mít dopad na stabilitu celého finančního systému. Je proto možné dívat se na tuto věc tak, že každá z těchto velkých globálních firem nabyla systémových proporcí[5]. Stejně jako je tomu u ostatních velkých institucí ve finančním odvětví, i v této oblasti je nezbytné blíže prověřit způsoby, jakými by bylo možné toto riziko minimalizovat.

Další důležitá úvaha se týká toho, zda by mělo být auditorským firmám umožněno stát se natolik významnými či důležitými, že by jejich zánik měl drtivý dopad na celý trh[5]. Přestože snahy velkých firem minimalizovat riziko svého pádu jsou jistě chvályhodné, obavy se týkají spíše zásadní otázky, jestli by tyto firmy, které jsou „příliš velké na to, aby zkrachovaly“, mohly představovat možné morální nebezpečí. Právě v návaznosti na tyto a podobné obavy a v souladu s přístupem, který je uplatňován v bankovním sektoru, by ve spojitosti s těmito „systémovými firmami“ měla být aktivně prozkoumána koncepce řádně probíhajících úpadků včetně podrobných plánů ukončení činnosti a likvidace („living wills“).

Komise si je vědoma toho, že pro zachování finanční stability je zásadní a nezbytná kontinuita při poskytování auditorských služeb velkým podnikům[6]. V této souvislosti by měly být více prověřeny takové varianty jako zvyšování kapacity nesystémových firem a zvažování výhod a nevýhod „zmenšování“ nebo „restrukturalizace“ systémových firem. Komise by rovněž ráda prověřila možnosti odstranění stávajících překážek, které brání firmám ve vstupu na

---

5 Výsledky veřejné konzultace Komise (IP/08/1727) ze dne 15. července 2009: „... s ohledem na nedostatek subjektů, které jsou považovány za subjekty schopné provádět audity finančních institucí, by měl pád jedné z firem tzv. velké čtyřky v této kategorii klientů ještě závažnější dopady. Taková ztráta by měla rovněž velký dopad na důvěru veřejnosti ve služby auditorů. Vzhledem ke klíčové roli, jakou auditoři hrají ve vztahu mezi společnostmi a investory, by takový pád mohl rovněž vést k otřesení důvěry ve finanční trhy. Aktuální koncentrace na trhu auditorských služeb pro velké veřejné obchodní společnosti proto ohrožuje stabilitu finančních trhů.“ http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/consultation2008/summary_report_en.pdf. Viz také studie o pravidlech vlastnictví, která se vztahují na auditorské firmy, a o důsledcích v oblasti koncentrace na trhu s auditorskými službami, Oxera, říjen 2007.

6 IOSCO http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD269.pdf: „Nezávislý audit přispívá k posilování důvěry investorů v kapitálové trhy. Nepředvídaná situace, která se dotýká auditorské firmy, může dočasně narušit běžné fungování auditu na kapitálovém trhu. K dočasnému omezení možnosti využít auditorských služeb může rovněž dojít na mezinárodní úrovni, jestliže se auditorské firmy s celosvětovou působností dotýká nepředvídaná situace, jež přeroste v krizi. Tím, že se členové organizace IOSCO snaží předvídat možné problémy a situace, které by se mohly objevit, a že sestavují plány postupu v krizových situacích spojených s regulátory trhů s cennými papíry, mohou minimalizovat dopady případné nemožnosti využít služeb auditorů, a tak posilovat důvěru v trhy.“

auditorský trh, a rozproudila debatu o současných vlastnických pravidlech a modelu fungování jako podniku se spoluúčastí, které používá většina auditorských firem.

Všechny varianty rozložení sil na trhu by měly být doprovázeny účinným systémem dohledu, který je zcela nezávislý na auditorské profesi. Neměli bychom dopustit, aby strukturální změny v rámci celosvětových sítí vedly ke vzniku nových problémů nebo umožnily se dohledu vyhnout.

Řešením by mohlo být vytvoření jednotného trhu pro poskytování auditorských služeb, které by vycházelo ze sjednocených pravidel, a zavedení „evropského pasu“ pro auditory, kteří by tak mohli své služby poskytovat v celé EU.

V návaznosti na výše popsané skutečnosti by Komise ráda zahájila debatu o roli auditora, o správě a řízení a o nezávislosti auditorských firem, o dohledu nad prací auditorů, o nastavení podmínek na auditorském trhu, o vytvoření jednotného trhu pro poskytování auditorských služeb, o zjednodušení pravidel pro malé a střední podniky a malé a střední auditorské firmy a o mezinárodní spolupráci při výkonu dohledu nad auditorskými sítěmi s celosvětovou působností. Zveřejnění této zelené knihy je součástí uceleného přístupu, který zahrnuje další projekty, jež souvisejí s finanční stabilitou. Tato zelená kniha rovněž navazuje na výsledky předchozích studií a konzultací, které Komise na tato témata uspořádala. Celé řadě otázek, které jsou spojeny s auditem finančních institucí, se věnuje zejména zelená kniha ze dne 2. června 2010 o správě a řízení podniku ve finančních institucích a politice odměňování[7]. Záměrem této zelené knihy je zaměřit se na audit v co nejširších souvislostech, a překročit tudíž rámec zelené knihy o správě a řízení podniku. Při vyhodnocování reakcí na tuto zelenou knihu bude přihlédnuto k relevantní zpětné vazbě na zelenou knihu o správě a řízení podniku týkající se auditu.

Komise zdůrazňuje potřebu uplatnění diferencovaného přístupu, který je úměrně přizpůsoben velikosti a povaze jak podniku, v němž je audit prováděn, tak jeho auditora. V případě, že po zveřejnění této zelené knihy dojde k předložení návrhů, bude snahou Komise upravit veškeré takové případné návrhy tak, aby zmíněný přístup zohlednily. Co je nezbytné pro velké systémové instituce, nemusí být ještě vhodné pro jiné kotované společnosti nebo malé a střední podniky či malé a střední auditorské firmy. Na všechna opatření, která by Komise navrhla v návaznosti na současnou konzultaci, by se vztahovaly zásady zlepšování právní úpravy, včetně analýz nákladů a přínosů a posouzení dopadů.

Komise bude o připomínky a postřehy iniciativně žádat co nejširší možný okruh zainteresovaných subjektů, jako jsou investoři, úvěrové instituce, vedení podniků, zaměstnanci, vládní úřady, auditoři, finanční úřady, ratingové agentury, akcioví analytici, regulátoři, obchodní protistrany a malé a střední podniky.

Široká konzultace umožní Komisi vyhodnotit vzájemné souvislosti mezi různými možnostmi politiky, ale nezapomínat při tom na snahu o zajištění finanční stability. Tato konzultace také Komisi pomůže nastavit intenzitu všech případných budoucích opatření způsobem, který bude odpovídat velikosti a povaze dotčených subjektů. Komise kromě toho nechá vypracovat externí studii k posouzení zavedení a dopadu stávajících pravidel a k získání dalších údajů o struktuře auditorského trhu. Výsledky této studie budou k dispozici v roce 2011.

Otázky

---

[7] KOM(2010)284 v konečném znění.

(1)	Máte obecné připomínky k přístupu a k účelu této zelené knihy?
(2)	Domníváte se, že je nutné lépe vymezit společenskou roli auditu s ohledem na věrohodnost účetní závěrky?
(3)	Domníváte se, že lze zlepšit obecnou úroveň „kvality auditu“?

2. ROLE AUDITORA

Ze zákona musí být roční účetní závěrky společností s ručením omezeným ověřeny auditorem[8]. Skutečnost, že účetní závěrky společností jsou ověřovány auditory, ještě neznamená, že auditor je povinen zajistit, aby auditované výkazy neobsahovaly žádné nesprávnosti. Když auditoři ve své zprávě uvádějí, že účetní závěrka poskytuje pravdivý a věrný obraz skutečnosti v souladu s příslušnými zásadami účetního výkaznictví[9], poskytují tím „přiměřené ujištění“[10] o tom, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti, ať již způsobené podvodem nebo chybou[11]. Auditoři se tedy snaží minimalizovat riziko[12], že by historické finanční informace vykázané v souladu s příslušným účetním rámcem byly „významně“ nesprávné. Komise poznamenává, že zákonem požadovaný audit se postupně přeměnil z věcného ověřování správnosti příjmů, výdajů, aktiv a pasiv v přístup založený na rizicích.

Současná praxe jakoby naznačovala, že cílem „přiměřeného ujištění“ zmíněného výše je spíše potvrzení toho, že účetní závěrka byla sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, nikoli zaručení toho, že účetní závěrka poskytuje pravdivý a věrný obraz skutečnosti. Bankovní krize nám ukázala, že auditorské výroky by se měly zaměřit na „podstatu, která stojí nad formou“, což je spojeno se zajištěním, aby v souvislosti s rozdílnostmi v regulačních rámcích neprobíhala mezi jurisdikcemi žádná arbitráž. Je rovněž důležité poznamenat, že ze zásady pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti a podstaty před formou vycházejí rovněž Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)[13].

---

8 Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společností, Sedmá směrnice Rady 83/349/EHS ze dne 13. června 1983 o konsolidovaných účetních závěrkách, směrnice Rady 86/635/EHS ze dne 8. prosince 1986 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatních finančních institucí a směrnice Rady 91/674/EHS ze dne 19. prosince 1991 o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven vyžadují, aby roční účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky byly ověřeny jednou nebo více osobami, které jsou oprávněny takový audit provést. Směrnice 2004/109/ES ze dne 15. prosince 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu v čl. 4 odst. 2) písm. a) požaduje, aby výroční finanční zpráva emitenta obsahovala auditovanou účetní závěrku.

9 Čl. 51a odst. 1 písm. a) směrnice 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností.

10 Přiměřené ujištění je zpravidla definováno jako vysoká, nikoli však absolutní míra ujištění.

11 Mezinárodní auditorský standard ISA 200 – *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*, odstavec 11. Podvodem se ve spojitosti s auditem rozumí úmyslný úkon provedený někým ze společnosti s cílem získat neoprávněnou nebo nezákonnou výhodu. Dalším důležitým pojmem je v této souvislosti také pojem pravděpodobnosti podvodu.

12 Auditoři snižují auditní riziko pomocí různých postupů, včetně vymezení podnikových rizik, posouzení důležitých interních kontrol, testů prováděných na vzorcích, přímé potvrzení od třetích stran, diskuze s vedením apod. Klíčovým krokem je v tomto ohledu stanovení míry, kdy se z nesprávnosti stává nesprávnost významná.

13 Standard IAS 1, odstavce 17 a 21 a rámec IFRS. K dalším důležitým zásadám patří neutralita, úplnost a obezřetnost.

Poznatky, které externí auditor shromáždí prostřednictvím své práce, mohou být užitečné pro orgány dohledu a Komise si uvědomuje, že spolupráci mezi auditory a orgány dohledu je třeba posílit[14]. Zároveň však zdůrazňuje, že případná další spolupráce mezi auditory a orgány dohledu by i přesto, že je velmi žádoucí, neměla stírat příslušné povinnosti auditorů a orgánů dohledu.

2.1. Informování zainteresovaných subjektů auditorem

Nezbytné je jasně vymezit, jaký druh informací mají auditoři poskytovat zainteresovaným osobám v rámci svých výroků a zjištění. To by znamenalo nejen přehodnotit zprávu auditora, ale také zvážit další sdělení o metodice auditu, které by objasňovalo, do jaké míry bylo provedeno věcné posouzení správnosti rozvahy auditovaného podniku.

Vyšší míra ujištění pro zainteresované subjekty

Z pohledu uživatele by měli auditoři poskytovat zainteresovaným subjektům velmi vysokou míru ujištění o součástech rozvahy a o ocenění těchto součástí k rozvahovému dni. Záměrem Komise je prověřit možnost „vrácení se zpět k základům“ se silným důrazem na věcné ověřování správnosti údajů v rozvaze a menší spoléhání na dodržování předpisů a fungování systémů, což jsou úkoly, za které by měl zůstat primárně odpovědný klient a které by měl mít na starosti především interní audit. Auditoři by pak ve své zprávě uvedli, které součásti rozvahy byly ověřeny přímo a které byly ověřeny s využitím odborného úsudku, interních modelů, předpokladů a vysvětlení poskytnutých vedením. Aby bylo možné poskytnout „věrný a pravdivý obraz skutečnosti“, měli by auditoři zajistit, že podstata převáží nad formou.

Chování auditora

Zatímco primární odpovědnost za předložení správných a pravdivých finančních informací má vedení auditovaných účetních jednotek, auditoři by mohli sehrát roli v tom, že by z pozice uživatele zpochybňovali výroky vedení. V kontaktu s auditovanou účetní jednotkou by pak bylo zásadní uplatnění „profesní skepse“[15, 16]. Tuto skepsi je rovněž možné uplatit s ohledem na nejdůležitější údaje zveřejňované v účetní závěrce, přičemž její uplatnění může vést až k tomu, že do zprávy auditora je začleněno odpovídající „zdůraznění skutečnosti“[17]. Zároveň je ovšem nutné se vyhnout tomu, aby byla v účetní závěrce uváděna přemíra údajů, které mají pro zainteresované subjekty menší význam.

---

14 Viz otázka 3.1 v zelené knize o správě a řízení podniku ve finančních institucích a politice odměňování – KOM (2010)284 – strana 15: „Je nutné prohloubit spolupráci mezi externími auditory a orgány dohledu? Pokud ano, jakým způsobem?” Z řady odpovědí, které byly prozatím obdrženy, vyplývá, že respondenti jsou obecně nakloněni zlepšování spolupráce mezi externími auditory a orgány dohledu.

15 Úřad pro finanční služby (FSA) a Rada pro účetní výkaznictví (FRC) vydaly v červnu 2010 diskuzní materiál, ve kterém kladou otázku, zda jsou auditoři vždy dostatečně skeptičtí a věnují náležitou pozornost skutečnostem, které by mohly naznačovat pochybení ze strany vedení, když prověřují nejdůležitější oblasti finančního účetnictví a zveřejňované údaje, které do značné míry vycházejí z úsudku vedení. – http://www.frc.org.uk/press/pub2303.html

16 Profesní skepse může rovněž hrát důležitou roli při odhalování a prevenci podvodů.

17 Zdůraznění skutečnosti je do zprávy auditora začleněno v případě výskytu neobvyklé položky, která je však dle mínění auditora zásadní, a vyžaduje tudíž zveřejnění v účetní závěrce, aby tak bylo uživateli či uživatelům účetní závěrky umožněno její lepší pochopení. Důležité je rovněž poznamenat, že zdůraznění skutečnosti ve zprávě auditora nemá vliv na auditorův výrok o účetní závěrce.

Zprávy auditora s výhradou

Jednou z hlavních obtíží, které se v prostředí auditu vyskytují, je negativní vnímání zpráv auditora „s výhradou“. Ve světě, kde platí zásada „všechno, nebo nic“, se „výhrady ve zprávě auditora“ staly nenáviděným prokletím pro klienty i auditory. Na rozdíl od ratingových agentur nebo akciových analytiků nemohou auditoři rozdělovat auditované klienty do jednotlivých kategorií. Důvodem je skutečnost, že auditor vyjadřuje svůj názor na to, zda účetní závěrka pravdivě zobrazuje skutečnost, nikoli na relativní výkonnost podniků nebo na relativní kvalitu účetní závěrky jedné účetní jednotky v porovnání s jinou účetní jednotkou. Je tedy nutné zvážit, zda takové informace jako např. potenciální rizika, vývoj odvětví, komoditní riziko a riziko směnných kurzů apod. předkládané společně se zprávou auditora nebo jako její součást mohou mít pro zainteresované subjekty větší hodnotu[18].

Lepší externí komunikace

Přehodnoceny budou zřejmě i povinnosti auditora spojené s informováním, aby došlo ke zlepšení celkového komunikačního procesu, a tím i ke zvýšení hodnoty, s jakou jsou přínos auditu spojován. Ve Velké Británii byla například před časem zpráva auditora zestručněna a zároveň se zvažuje možnost učinit ji sdělnější. Francouzský obchodní zákoník zase po auditorech požaduje, aby spolu se svou zprávou o roční účetní závěrce veřejně odůvodnili také svůj výrok. Toto odůvodnění zahrnuje auditorovo ocenění výběru nebo použití účetních metod ze strany podniku, významných nebo citlivých účetních odhadů, případně rovněž prvků interní kontroly.

Další záležitostí, která by stála za zvážení, je rozsah, v jakém mají být veřejnosti zpřístupněny informace veřejného zájmu, které má auditor k dispozici. K takovýmto informacím mohou patřit např. údaje o budoucích rizicích, které podniku hrozí, o rizicích spojených s duševním vlastnictvím, míra, do jaké by byl negativně ovlivněn nehmotný majetek, apod.

Dalším aspektem, kterému by měla být věnována pozornost, je dodržování termínů, v jakých má auditor předkládat zainteresovaným subjektům informace, a frekvence, s jakou tak má činit. Často se totiž hovoří o tom, že výrok auditora bývá předkládán „trochu pozdě“.

Lepší interní komunikace

Mezi podnikovým výborem pro audit, externím, tedy statutárním auditorem a interním auditorem by měl probíhat pravidelný dialog, který by zabránil výskytu případných nedostatků s dodržováním předpisů, sledováním rizik i s věcným ověřováním správnosti údajů o aktivech, pasivech, příjmech a výdajích. Výtečný příklad takové komunikace lze najít v německých právních předpisech, které požadují, aby externí auditor předkládal dozorčí radě „podrobnou zprávu“. V této zprávě, která není k dispozici veřejnosti, jsou podrobněji než ve zprávě auditora popsána hlavní zjištění auditu v souvislosti s předpokladem trvání podniku a se souvisejícími kontrolními systémy, s budoucím vývojem a riziky, která podniku hrozí, s významnými údaji zveřejňovanými v účetní závěrce, s objevenými nesrovnalostmi, s použitými účetními metodami nebo s případnými „maskovacími“ transakcemi.

---

[18] Organizace IOSCO (Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry) předložila návrhy, podle kterých by měly být zprávy auditora upraveny tak, aby se zmenšila různá míra očekávání, byla odstraněna nesrozumitelná odborná terminologie a byla přehodnocena binární povaha výroků auditora. Zkvalitnění zpráv auditora je rovněž jedním z bodů programu Mezinárodního výboru pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) pro nadcházející roky.

Tímto posíleným dialogem by ovšem neměla být nikterak ovlivněna nezávislost statutárního auditora.

Sociální odpovědnost podniků a odpovědnost v oblasti životního prostředí (CSR)

Pojmem „CSR“ se označuje způsob, jakým podniky dobrovolně zohledňují ve svém podnikání a v kontaktu s důležitými zainteresovanými subjekty sociální a environmentální otázky.

Jasnější pravidla v oblasti výkaznictví mohou přispět k lepšímu oceňování podniků EU a výraznějšímu zaměření se na otázky udržitelnosti ze strany podniků i investorů.

Aby bylo možné zajistit náležitou kvalitu a důvěryhodnost vykazovaných informací, měla by být položena otázka, zda je nutná nezávislá kontrola vykazovaných informací a jestli by v tomto ohledu měli svou roli sehrát auditoři.

Rozšíření mandátu auditora

Audity se doposud zaměřovaly do značné míry na historické informace. Důležité je ale určit, do jaké míry mají auditoři vyhodnocovat informace o vyhlídkách do budoucna, které jim podniky předkládají, a – s ohledem na privilegovaný přístup k důležitým informacím – rozsah, v jakém mají auditoři sami přicházet s předpovědí dalšího ekonomického a finančního vývoje podniku. Druhá varianta by byla obzvláště vítaná v souvislosti s hodnocením trvání podniku.

Analýzami výhledů do budoucna, alespoň u velkých kotovaných společností, se zatím zabývají spíše akcioví analytici a ratingové agentury. Role auditora by tedy měla být v tomto směru rozšířena jedině v případě, že by jeho práce přinesla zainteresovaným subjektům skutečnou přidanou hodnotu.

Otázky

(4) Domníváte se, že audity by měly přinášet ujištění o dobré finanční situaci podniků? Mohou audity takový účel splnit?

(5) Aby bylo možné překlenout rozdílnou míru očekávání a vyjasnit roli auditu, mělo by se uživatelům dostat lepšího vysvětlení používané metodiky auditu?

(6) Měla by být více uplatňována „profesní skepse“? Jak toho lze dosáhnout?

(7) Mělo by být přehodnoceno negativní vnímání výhrad ve zprávách auditora? Pokud ano, jak?

(8) Jaké další informace by měly být předkládány externím zainteresovaným subjektům a jak?

(9) Probíhá náležitý a pravidelný dialog mezi externími auditory, interními auditory a výborem pro audit? Jestliže ne, jak je možné tuto komunikaci zlepšit?

(10) Domníváte se, že by auditoři měli hrát určitou roli při zajišťování spolehlivosti informací, které společnosti vykazují v oblasti CSR?

(11)	Měli by auditoři předkládat zainteresovaným subjektům pravidelné informace častěji? Mělo by dojít ke zkrácení časové prodlevy mezi koncem roku a datem výroku auditora?
(12)	Jaká další opatření by mohla zvýšit hodnotu auditů?

2.2. Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

Vydáváním Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a Mezinárodních standardů pro kontrolu kvality (ISQC) je pověřen Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB), což je jeden z výborů Mezinárodní federace účetních (IFAC). Komise spolupracuje se svými hlavními mezinárodními partnery a organizacemi na zlepšení správy a řízení a zvýšení odpovědnosti orgánů, které se zabývají tvorbou standardů.

Mezi lety 2006 a 2009 provedl výbor IAASB v rámci „Projektu vyjasňování" důkladnou kontrolu a upřesnění standardů ISA. „Upřesněné standardy ISA" mají být poprvé použity pro účely auditů finančního roku 2010. „Upřesněné standardy ISA" mohou v porovnání se standardy ISA, které se používaly až do auditů finančního roku 2009, v mnoha ohledech působit důsledněji. Díky upřesněným standardům ISA by mělo být zejména možné náležitě reagovat na změny v povaze důkazních informací souvisejících s účtováním v reálné hodnotě, s vykazováním odhadů a citlivých údajů nebo s přístupem k transakcím se spřízněnými subjekty.

V návaznosti na výsledky své konzultace uskutečněné v roce 2009[19] zaznamenala Komise obecnou podporu přijetí standardů ISA na úrovni EU ze strany zainteresovaných subjektů z Evropské unie. Respondenti uváděli, že společné standardy v podobě „upřesněných standardů ISA" a standardů ISQC by přispěly ke sladění a zkvalitnění auditů, což by pak dále podpořilo kvalitu a důvěryhodnost účetních závěrek. Někteří z respondentů dále požadovali, aby byly standardy ISA upraveny pro potřeby malých a středních podniků a malých a středních auditorských firem.

Upřesněné standardy ISA již byly v mnoha členských státech přijaty nebo jsou jimi v současné době přijímány a jsou rovněž používány největšími sítěmi auditorských firem. Zavedla je i řada třetích zemí, avšak zatím mezi nimi chybějí někteří z našich klíčových mezinárodních partnerů, jako jsou Spojené státy. Komise nyní zvažuje, kdy a jakým způsobem zavést standardy ISA v Evropské unii. K jejich zavedení by mohlo být použito závazných nebo nezávazných nástrojů práva Společenství.

Otázky

(13)	Jak se díváte na zavedení standardů ISA v EU?
(14)	Měly by být standardy ISA v celé Evropské unii právně závazné? Pokud ano, měl by být v jejich případě použit podobný postup schvalování, jako je tomu v případě schvalování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)? Anebo by mělo být používání standardů ISA vzhledem k jejich současnému rozšířenému používání v EU dále podpořeno prostřednictvím nezávazných právních nástrojů (doporučení, etický kodex)?

[19] Viz přehled připomínek týkajících se konzultace, březen 2010, na adrese http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2009/isa_en.htm

(15)	Měly by být standardy ISA dále upraveny tak, aby vyhovovaly potřebám malých a středních podniků a malých a středních auditorských firem?

3. SPRÁVA A ŘÍZENÍ A NEZÁVISLOST AUDITORSKÝCH FIREM

Stejně jako u řady jiných podnikatelských subjektů musí i auditorské firmy aktivně řídit své střety zájmů. Na rozdíl od řady jiných podnikatelských subjektů však auditoři hrají statutární roli – audit je vyžadován zákonem. Jeho účelem je fungovat jako zákonná ochrana investorů, úvěrových institucí a obchodních protistran, které mají podíl či obchodní zájem v subjektech založených jako společnosti s ručením omezeným. Neotřesitelným základním kamenem auditorského prostředí proto musí být nezávislost.

Směrnice o povinném auditu (2006/43/ES) (dále jen „směrnice“) požaduje, aby se na statutární auditory vztahovaly zásady profesní etiky, a vymezuje celou řádku zásad vztahujících se k nezávislosti auditorů, od aspektů týkajících se chování po záležitosti spojené s vlastnictvím, odměnami, střídáním auditorů či se správou a řízením podniků (výbory pro audit). Tyto zásady byly do právního prostředí členských států přeneseny prostřednictvím vnitrostátních specifických kodexů nebo prostřednictvím závazných zásad, které doplňují etický kodex organizace IFAC[20].

Bez ohledu na ustanovení zákonů nebo etického kodexu zmíněného výše by Komise ráda posílila nezávislost auditorů a věnovala se střetu zájmů, k němuž může tak snadno dojít v současném prostředí, které se vyznačuje takovými skutečnostmi, jako je jmenování a odměňování auditorů auditovanými firmami, střídání auditorských firem jen v ojedinělých případech nebo poskytování neauditních služeb auditorskými firmami.

Jmenování a odměňování auditorů

Auditory jmenuje a odměnu za jejich práci jim vyplácí účetní jednotka, která má být auditovaná, a to formou komerčních nabídkových řízení. Skutečnost, že auditor se zodpovídá zainteresovaným subjektům auditované společnosti a jiným zainteresovaným subjektům, a přitom je touto auditovanou společností zároveň placen, vytváří v rámci systému rozpor. Komise proto prověřuje schůdnost scénáře, podle nějž by audit představoval povinnou kontrolu, přičemž za jmenování, odměňování a stanovení délky působení auditora určité účetní jednotky by odpovídala třetí strana, možná regulátor, a nikoli auditovaná společnost[21]. Tato koncepce by se mohla zvláště dobře uplatnit v případě auditu účetních závěrek velkých podniků a/nebo systémových finančních institucí. Při prověřování této varianty by mělo na jedné straně být přihlédnuto k riziku zvýšené byrokracie, ale na straně druhé i k možnému společenskému přínosu v podobě prokazatelně nezávislých postupů jmenování.

Povinné střídání

---

[20] Etický kodex sestavený jedním z výborů Mezinárodní federace účetních (IFAC) používají auditoři jako vzorový materiál vzhledem k tomu, že jejich profesní komora nebo jejich firma dodržuje standardy IFAC. Kodexy vydané regulátory na vnitrostátní úrovni bývají obecně přísnější než kodex federace IFAC. = <sp>

[21] Tento model zatím ještě nebyl nikdy vyzkoušen (s výjimkou německých družstev a spořitelen).

Situace, kdy společnost vybírá jako svého auditora po celá desetiletí stejnou auditorskou firmu, se nezdají být příliš v souladu se zásadou nezávislosti.[22] I když se „klíčoví partneři provádějící audit“ pravidelně střídají, jak to v současnosti nařizuje směrnice, riziko důvěrné obeznámenosti přetrvává.

V této spojitosti by mělo být zváženo zavedení povinného střídání auditorských firem, nikoli jen partnerů auditu. Komise uznává argumenty, které jako důvod vystřídání auditora uvádějí ztrátu přehledu a znalosti. I přesto by však chtěla prověřit pro a proti takového střídání, zejména v souvislosti s možností nastolit a udržovat na auditorském trhu objektivitu a dynamiku. Aby se zabránilo tomu, že se partneři přesouvají z jedné firmy do druhé a zároveň si s sebou přivádějí své klienty, měla by pravidla pro střídání auditorů v případě, že budou přijata, zaručit, že bude docházet ke střídání nejen celých firem, ale i partnerů.

Neauditní služby

Prozatím neplatí v EU žádný zákaz, který by bránil auditorům v tom, aby svým klientům, u nichž provádějí audit, nabízeli i neauditní služby. V souladu s článkem 22 směrnice nemají být auditorské služby poskytovány v případech, kdy „by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba došla k závěru, že je nezávislost statutárního auditora nebo auditorské společnosti ohrožena“. Stejné pravidlo platí i při poskytování neauditních služeb. Článek 22 je zatím v rámci EU uplatňován velmi různě. Například ve Francii platí naprostý zákaz toho, aby auditor poskytoval svým klientům neauditní služby, spolu s velmi přísným omezením možnosti, aby členové sítě auditora poskytovali služby členům skupiny auditované účetní jednotky. V řadě dalších členských států jsou pravidla méně restriktivní a zcela běžně v nich auditoři poskytují svým klientům, u kterých provádějí audit, také neauditní služby[23, 24].

Záměrem Komise je prověřit možnosti posílení zákazu poskytování neauditních služeb auditorskými firmami. To by mohlo případně vést k vytvoření „čistě auditorských firem“ podobných kontrolním útvarům. Vzhledem k tomu, že auditoři poskytují nezávislé stanovisko k finanční situaci společností, neměli by v ideálním případě mít ve společnostech, v nichž audit provádějí, žádné obchodní zájmy.

Struktura odměny auditora

Posouzena by mohla být možnost stanovení hranice, kterou by neměl překročit poměr mezi cenou za audit, jakou může auditorské firmě zaplatit jeden auditovaný klient, a celkovými příjmy této firmy z poskytování auditorských služeb[25], a požadování zveřejnění dalších údajů.

---

22 Ve studii, která byla realizována v roce 2006, více než polovina dotázaných společností uvedla, že jejich auditor poskytuje společnosti své služby déle než 7 let, a 31 % respondentů uvedlo, že k obměně auditora nedošlo po dobu delší než 15 let – obecným trendem je, že čím je auditovaná společnost větší, tím méně u ní dochází k obměně auditorů. (Studie společnosti London Economics „Economic Impact of Auditors' Liability Regimes“ („Ekonomický dopad režimů odpovědnosti auditorů“), září 2006, tabulka 22, strana 43: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm).

23 Je potřeba připomenout, že dle zákonů platných v USA mají auditoři kotovaných společností zakázáno poskytovat svým klientům celou řadu neauditních služeb. V návaznosti na to pak platí v EU omezení při poskytování neauditních služeb společnostem, které jsou kotovány v USA.

24 V této spojitosti však došla Rada Velké Británie pro účetní výkaznictví ke konkrétním zjištěním – tisková zpráva POB PN 60 Oddělení pro kontrolu auditu Rady pro účetní výkaznictví, 14. září 2010.

25 Např. v odstavci 290.222 etického kodexu organizace IFAC se uvádí, že auditor účetní jednotky veřejného zájmu musí zveřejnit údaje o situaci svého klienta, jestliže odměna od tohoto klienta představuje více než 15 % celkových odměn, které firma obdržela.

Vhodné by bylo prověřit výhody a nevýhody takového omezení, zejména v souvislosti s jeho uplatněním na malé auditorské firmy.

Zveřejňování účetních závěrek

Další záležitostí, nad kterou je nutné se zamyslet, je způsob, jakým by bylo možné dosáhnout větší transparentnosti účetních závěrek samotných auditorských firem. V případě sítí s celosvětovou působností by se měla transparentnost vztahovat na celou síť. Za posouzení by jistě stálo i to, zda mají být účetní závěrky auditorských firem auditovány a zda by s ohledem na možný střet zájmů v situacích, kdy by tyto závěrky ověřoval konkurent, měly takové audity provádět statutární orgány, které provádějí audit účetních závěrek veřejných orgánů na vnitrostátní nebo dokonce na evropské úrovni.

Organizační požadavky

Auditorské firmy by měly zpřísnit své požadavky týkající se správy a řízení a organizace podniku, a ještě více tak snížit možnost výskytu střetu zájmů a posílit svou nezávislost. Inspiraci lze v tomto ohledu najít v nařízení o ratingových agenturách[26]. Dalším užitečným zdrojem informací může být kodex správy a řízení podniku pro auditorské firmy, který byl nedávno vydán ve Velké Británii[27]. Tento kodex mimo jiné vymezuje zásadu, podle níž mají auditorské firmy jmenovat v rámci své struktury správy a řízení nezávislé osoby, které nezastávají výkonné funkce, a akcionáři auditovaných společností mají vést s auditorskými firmami dialog v zájmu posílení vzájemné komunikace a porozumění.

Přehodnocení pravidel týkajících se vlastnictví a modelu podniku se spoluúčastí

V současné době směrnice požaduje, aby auditoři drželi většinu hlasovacích práv v auditorské firmě a ovládali správní radu[28]. Komise se domnívá, že důvody, které vedly k přijetí těchto ustanovení, by měly být přehodnoceny[29].

Doposud fungují auditorské firmy na základě modelu podniku se spoluúčastí (ať již ve formě partnerské společnosti nebo společnosti s ručením omezeným). Jelikož však došlo ke značnému nárůstu velikosti i složitosti některých velkých společností, není zcela jasné, zda dokonce alespoň jedna ze systémových firem bude mít dostatečné zdroje na to, aby byla schopna vyhovět případným nárokům spojeným s odpovědností firmy. Jistě proto bude vhodné prověřit možnosti uplatnění jiných struktur, které by auditorským firmám umožnily získat kapitál z jiných zdrojů. Tyto alternativní struktury by musely mít zavedena ochranná opatření (např. ve spojitosti se správou a řízením podniku), která by zajistila, že externí vlastníci nebudou smět zasahovat do auditorské práce.

Takováto změna by rovněž mohla pomoci nesystémovým firmám získat přístup k většímu objemu kapitálu, rozšířit své kapacity a rozvíjet se mnohem rychleji.

---

26 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1060/2009 ze dne 16. září 2009 o ratingových agenturách.

27 „Kodex správy a řízení podniku v auditorských firmách“ („Audit Firm Governance Code“) vydaný Radou pro účetní výkaznictví (FRC) a Institutem autorizovaných účetních znalců Anglie a Walesu (ICAEW) v lednu 2010.

28 Článek 3 směrnice 2006/43/ES o povinném auditu.

29 Veřejná konzultace o kontrolních strukturách v auditorských firmách a jejich dopady na auditorský trh, červenec 2009: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/market/index_en.htm

Audity skupin společností

Audity velkých skupin, které působí ve více než jedné jurisdikci, provádějí s ohledem na značný objem zdrojů, jaký tyto audity vyžadují, zpravidla velké sítě auditorských firem s celosvětovou působností. Komise velmi dobře rozumí obavám nespočtu orgánů z celého světa odpovědných za dohled nad oblastí auditu, podle kterých musí být role auditora skupiny posílena. Je nezbytné zavést ujednání, která auditorovi skupiny umožní chopit se své role a plnit své povinnosti. Auditoři skupiny by měli mít přístup ke zprávám a dokumentaci všech auditorů, kteří ověřují jednotlivé členy skupiny. Auditoři skupiny by měli být zapojeni do celého procesu auditu a mít o něm dokonalý přehled, aby tak mohli podpořit a obhájit výrok o účetní závěrce celé skupiny.

Otázky

(16) Dochází ke střetu zájmů, jestliže je auditor jmenován a odměňován auditovanou účetní jednotkou? Jaká jiná řešení byste v této souvislosti doporučili?

(17) Bylo by v určitých případech opodstatněné, aby auditora jmenovala třetí strana?

(18) Měl by být omezen počet let, po který může jedna auditorská firma provádět audit určitého klienta? Pokud ano, jaká by měla být maximální doba, po kterou by mohla auditorská firma působit jako auditor určitého klienta?

(19) Mělo by být auditorským firmám zakázáno poskytování neauditních služeb? Měl by takovýto zákaz platit pro všechny firmy a jejich klienty, nebo jen pro určité druhy institucí, např. systémové finanční instituce?

(20) Měla by být regulována maximální výše odměny, kterou může auditorská firma přijmout od jednoho klienta?

(21) Měla by být zavedena nová pravidla týkající se transparentnosti účetní závěrky auditorských firem?

(22) Jaká další opatření by mohla být přijata v souvislosti se správou a řízením auditorských firem, aby byla posílena nezávislost auditorů?

(23) Měla by být prověřena možnost využití alternativních struktur, které by auditorským firmám umožnily získat kapitál z externích zdrojů?

(24) Podporujete návrhy týkající se auditorů skupin společností? Máte v souvislosti s touto záležitostí nějaké další nápady?

4. DOHLED

Ústřední roli při výkonu dohledu nad auditorskými firmami hrají systémy veřejného dohledu. Systémy dohledu by měly fungovat tak, aby nedocházelo ke střetu zájmů s auditorskou profesí. Stávající pravidla by měla být posílena tak, aby byla zajištěna naprostá nezávislost systémů veřejného dohledu ve všech členských státech s auditorskou profesí.

Dohled nad auditorskými firmami v Evropě musí být vykonáván na jednotnější bázi a za užší spolupráce mezi vnitrostátními systémy dohledu nad auditem. Jednou z možností by mohla

být přeměna Evropské skupiny orgánů pro dohled nad auditory (EGAOB) v tzv. „výbor 3. úrovně Lamfalussyho procesu“. Podobný druh výboru již v současné době existuje v oblasti cenných papírů, pojišťovnictví a bankovnictví (Evropský výbor regulátorů trhů s cennými papíry (CESR), Evropský výbor orgánů dozoru nad pojišťovnictvím a zaměstnaneckým penzijním pojištěním (CEIOPS) nebo Evropský výbor orgánů bankovního dohledu (CEBS)). Takovýto výbor by mohl posílit spolupráci na evropské úrovni, umožnit sjednocení postupu při uplatňování pravidel a zajistit jednotný přístup k provádění kontrol auditorských firem. Výbor by mohl Komisi poskytovat vysoce kvalitní doporučení týkající se záležitostí auditu. Další možností by bylo založení nového evropského orgánu dohledu[30] nebo zajištění toho, aby byly veškeré auditní záležitosti předány na starost jednomu z orgánů dohledu, které jsou v současné době zřizovány na základě návrhů Komise týkajících se finančního dohledu, jež byly před nedávnem schváleny Radou a Evropským parlamentem.

V současnosti není vykonáván dohled nad subjekty s přeshraničním vedením, které pokrývají působení auditorských sítí v různých členských státech; orgány dohledu kontrolují pouze jednotlivé „vnitrostátní“ součásti těchto sítí, a to na úrovni daného členského státu. Tomuto nesouladu mezi auditorskými sítěmi s celoevropským působením a dohledem vykonávaným pouze na vnitrostátní úrovni je rovněž potřeba věnovat pozornost. Dohled nad mezinárodními auditorskými sítěmi by mohl být zajištěn na evropské úrovni podobným způsobem, jaký byl před časem navržen v souvislosti s ratingovými agenturami[31].

Komise se domnívá, že je taktéž nutné posílit dialog mezi regulátory a auditory. Tento dialog by měl probíhat oběma směry, aby orgány dohledu mohly upozorňovat auditory na konkrétní problematické oblasti. V konkrétním případě finančních institucí a poskytovatelů investičních služeb jsou auditoři podle práva EU povinni informovat příslušné orgány bezodkladně o veškerých skutečnostech nebo rozhodnutích, které by mohly představovat závažné porušení právních předpisů, ovlivnit schopnost společnosti pokračovat ve své činnosti nebo vést k vydání zprávy auditora s výhradou[32]. Auditoři investičních firem musí každý rok informovat příslušné orgány o řadě otázek[33]. Komise nemá žádné informace o tom, zda bylo toto ustanovení během krize skutečně dodržováno a jestli auditoři v jednotlivých případech příslušné orgány skutečně informovali[34]. Komise by ráda zvážila, zda by měla být komunikace mezi auditory a příslušnými regulátory trhů s cennými papíry u všech velkých nebo kotovaných společností povinná. Zvláštní pozornost by také mohla věnovat komunikaci s příslušnými orgány v případě výskytu podvodu ve společnostech.

Otázky

(25) Jaká opatření by měla být přijata v zájmu dalšího zlepšení integrace a spolupráce při výkonu dohledu nad auditorskými firmami na úrovni EU?

(26) Jak lze posílit míru konzultací a komunikace mezi auditory velkých kotovaných společností a regulátory?

---

30 Ustavení případného nového výboru nebo založení orgánu dohledu by muselo být posouzeno také s přihlédnutím k dopadu na rozpočet EU.

31 Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady, kterým se mění nařízení č. 1060/2009 (ES) o ratingových agenturách, KOM(2010)289 v konečném znění.

32 Článek 55 směrnice 2004/39/ES ze dne 21. dubna 2004 o trzích finančních nástrojů. Článek 53 směrnice 2006/48/ES ze dne 14. června 2006 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o jejím výkonu.

33 Článek 20 prováděcí směrnice 2006/73/ES ze dne 10. srpna 2006.

34 Pracovní dokument pracovníků Komise (doprovázející Zelenou knihu o správě a řízení podniku ve finančních institucích a politice odměňování) SEK (2010) 669 - strana 33, bod 6.1.1.

5. KONCENTRACE A STRUKTURA TRHU

Trh s audity kotovaných společností si mezi sebe z převážné části rozdělily auditorské firmy z tzv. velké čtyřky[35]. Z pohledu příjmů nebo obdržených odměn převyšuje celkový podíl auditorských firem velké čtyřky na trhu zaměřeném na kotované společnosti v naprosté většině členských států EU 90 %[36]. I přes potřebné schopnosti a předpoklady auditorských firem střední třídy působit na mezinárodním auditorském trhu je pro řadu těchto firem vstup na tuto špičkovou část auditorského trhu velmi obtížný.

Takováto koncentrace by mohla vést ke kumulaci systémových rizik a kolaps „systémové firmy“ nebo firmy, která nabyla „systémových rozměrů“ [5], by mohl narušit celý trh.

Zdá se, že trh je v určitých segmentech příliš koncentrován a upírá klientům dostatečnou volbu při výběru auditora.

Působit jako auditor velké kotované společnosti zřejmě navíc posiluje dobrou pověst auditorské firmy. Tato pozitivní asociace pak velkým firmám pomáhá získat další prestižní auditorské zakázky, a vede tak k nedostatečné dynamice na trhu.

Žádná z firem, které patří do velké čtyřky, na druhou stranu netrpí nedostatkem uznání svých schopností ze strany velkých společností. Zřejmě rovněž dochází k případům, kdy například finanční instituce podmiňují poskytnutí úvěru podnikům smluvními ustanoveními, která připouštějí spolupráci podniku pouze se společností z velké čtyřky.

Komise by proto ráda zvážila zavedení následujících opatření:

Společné audity/auditorská konsorcia

Společné audity jsou povinné pouze ve Francii, kde kotované společnosti musí jmenovat dvě různé auditorské firmy, které se dělí o práce na auditu a společně podepisují zprávu auditora. Tento postup by však měl být více rozpracován, aby pomohl zvýšit dynamiku trhu a umožnil nesystémovým auditorským firmám střední třídy stát se aktivními hráči v segmentu auditů velkých společností, což se zdá být zatím téměř nemožné. V zájmu podpoření vstupu nových subjektů na trh a rozvoje malých a středních auditorských firem by mohla Komise zvážit zavedení povinného zakládání konsorcií auditorských firem pro účely auditů velkých společností, do nichž by patřila vždy nejméně jedna nesystémová auditorská firma. Při zakládání těchto konsorcií by musela být naprosto jasně vymezena odpovědnost za společný výrok auditora a přesně stanoven mechanismus rozhodování a zveřejňování údajů pro případ odlišnosti v názorech mezi jednotlivými členy konsorcia.

Koncepce „společného auditu“ by také mohla být jedním ze způsobů, jak zmírnit narušení auditorského trhu v případě, že dojde ke krachu jedné z velkých sítí auditorských firem.

Povinné střídání auditorů a opakování nabídkových řízení

Povinné střídání auditorů není jen prostředkem k posílení nezávislosti auditorů, jak již bylo zmíněno výše, může také přispět ke zvýšení dynamiky a kapacity auditorského trhu. Lze si

---

35 Deloitte & Touche, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers a KPMG.

36 Studie společnosti London Economics „Economic Impact of Auditors' Liability Regimes“ („Ekonomický dopad režimů odpovědnosti auditorů“), září 2006, tabulka 5, strany 22–23. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/liability/index_en.htm

představit povinné střídání auditorské firmy/auditorského konsorcia po určitém pevně stanoveném období. Aby se zabránilo tomu, že by partneři přecházeli do jiných auditorských firem a brali si s sebou některé své klienty, měla by pravidla střídání auditorů zajišťovat střídání nejen firem, ale i partnerů. Toto povinné střídání by mělo být doprovázeno povinným vypisováním nabídkových řízení s plně transparentními kritérii výběru auditora. Ve všech nabídkových řízeních by hlavními kritérii výběru měla být kvalita a nezávislost. Pokud by v daném roce byla otevřená a spravedlivá nabídková řízení vyhlašována pouze na velmi malý zlomek auditů předních kotovaných společností, pokusy o zvýšení dynamiky trhu by měly jen omezený efekt.

Mylná představa, že „velká čtyřka je nejlepší“

V důsledku konsolidace v nejvyšších patrech trhu se zdá, že jmenování některé z velké čtyřky auditorských firem přináší větší „klid na duši“. Komise by ovšem ráda zjistila, nakolik je tento klid otázkou „pocitu“, a nakolik je věcí skutečné „zásluhy“. Takového posouzení lze docílit transparentním informováním o prováděných kontrolách, k jakému v současné době přistoupili ve Velké Británii[37].

Záměrem Komise je rovněž věnovat pozornost otázce smluvních ustanovení, která se neoficiálně nazývají „ustanovení o povinném výběru společnosti z velké čtyřky“[38]. Jedním ze způsobů, jak tuto záležitost prověřit, by mohlo být zavedení evropské certifikace kvality pro auditorské firmy, která by formálně potvrdila způsobilost těchto firem provádět audity velkých kotovaných společností.

Krizový plán

Komise vyzve členské státy, auditorské firmy a další zúčastněné subjekty včetně mezinárodních fór k tomu, aby se zapojili do diskuze o krizovém plánu. Tento plán by umožňoval rychlé řešení v případě zániku systémové auditorské firmy, zabránil by přerušení poskytování auditorských služeb a předešel dalšímu strukturálnímu kumulování rizik na trhu.

V souvislosti s krizovým plánem je nutné podotknout, že v tomto ohledu by mohlo hrát významnou roli vytváření již zmíněných konsorcií. V případě zániku jednoho z členů takového konsorcia by měla být „přeživší“ firma schopna zajistit kontinuitu auditorských služeb až do chvíle, kdy bude dohodnuto řešení trvalejšího charakteru.

V souladu s podobným přístupem, jaký je nyní zvažován v odvětví bankovnictví, by měly být aktivně prověřovány možnosti využití koncepce řádně probíhajících úpadků včetně podrobných plánů ukončení činnosti a likvidace („living wills“), zejména v případě systémových auditorských firem.

Přehodnocení faktorů, které v minulosti ovlivnily konsolidaci

Komise chce prověřit, do jaké míry přispěla konsolidace velkých auditorských firem k inovaci auditorské metodiky, která se očekávala. Tato záležitost je důležitá zejména v souvislosti s auditem finančních institucí, které postupně vytvořily obrovské množství produktů a procesů, jež jsou stále komplexnější a složitější.

---

37 Tisková zpráva POB PN 60 Oddělení pro kontrolu auditu Rady pro účetní výkaznictví, 14. září 2010.

38 „Restriktivní ustanovení bankovních smluv udržuje velkou čtyřku na špici“ (Christodoulou, 2010), „Accountancy Age“ („Věk účetnictví“), 17. června 2010.

Komise by proto uvítala názory na to, zda důvody, které vedly ke konsolidaci velkých auditorských firem během posledních dvou desetiletí (tj. nabídky globálních služeb, synergie), mají stále své opodstatnění, nebo jestli není čas je přehodnotit. S ohledem na systémové riziko, jaké tyto velké globální auditorské firmy představují, by Komise navíc uvítala názory na to, zda by bylo lepší vrátit se do stavu před touto konsolidací.

Otázky

(27) Mohlo by stávající rozložení sil na auditorském trhu představovat systémové riziko?

(28) Domníváte se, že by povinné vytváření konsorcií auditorských firem s tím, že by do něj vždy patřila nejméně jedna menší nesystémová auditorská firma, mohlo přispět ke zvýšení dynamiky auditorského trhu a umožnit malým a středním firmám zapojit se výrazněji do segmentu velkých auditů?

(29) Pokud jde o posílení struktury auditorského trhu, souhlasíte s povinným střídáním auditorů a vypisováním nabídkových řízení po uplynutí pevně stanoveného období? Jak dlouhé by toto období mělo být?

(30) Jak bychom se měli postavit k předsudku, že „velká čtyřka je nejlepší“?

(31) Souhlasíte s tím, že krizové plány, včetně podrobných plánů ukončení činnosti a likvidace (living wills), by mohly být klíčem k řešení systémových rizik a rizik krachu auditorských firem?

(32) Jsou širší důvody, které vedly ke konsolidaci velkých auditorských firem během posledních dvou desetiletí (tj. nabídky globálních služeb a synergie), stále platné? Za jakých okolností by mohl být uskutečněn návrat do stavu před konsolidací?

6. VYTVOŘENÍ EVROPSKÉHO TRHU

Určitého pokroku bylo v posledních letech dosaženo provedením článku 3 směrnice členskými státy do vnitrostátního práva. Tento článek povoluje přeshraniční vlastnictví auditorských firem. V návaznosti na provedení tohoto článku členskými státy dosáhly některé z větších sítí vyšší míry integrace. Nadále však přetrvává nespočet překážek bránících integraci evropského auditorského trhu a přeshraniční mobilita auditorů je stále dosti nízká.

Regulační předpisy na vnitrostátní, evropské a mezinárodní úrovni vedly svou přílišnou složitostí k vytvoření bariér, které brání auditorským firmám působit přeshraničně, především firmám malým a středním. Tato složitost rovněž komplikuje malým sítím další růst a brání jim v pronikání na trh s audity velkých společností. Nedostatečná koordinace v oblastech veřejného dohledu a systémů zajištění kvality jak na evropské, tak na mezinárodní úrovni může taktéž negativně ovlivňovat vývoj menších sítí auditorských firem.

Jako možnou příčinu roztříštěnosti trhu lze také vnímat některá z ustanovení směrnice:

– článek 3 směrnice požaduje schválení a registraci v každém členském státě, v němž mají být služby poskytovány,

– článek 14 směrnice požaduje skládání zkoušek způsobilosti auditorů v každém členském státě, ve kterém chce mít auditor povoleno poskytování služeb.

Výše zmíněné požadavky se odlišují od obecných pravidel platných pro ostatní regulované profese[39] a představují překážku mobility jednotlivých auditorů.

Jednotný evropský trh pro poskytování auditorských služeb by mohl vycházet z posílené („maximální“) harmonizace a z „evropského pasu pro auditory“. To by vyžadovalo vytvoření celoevropské registrace a vymezení jednotných požadavků na odbornou kvalifikaci spolu se zavedením jednotných pravidel v oblasti správy a řízení, vlastnictví a nezávislosti, která by platila v celé Evropské unii. Pokud by byl evropský dohled nad auditory posílen v souladu s postupy popsanými v oddílu 4, byl by další možností, jež stojí za zvážení, požadavek, aby tito auditoři byli zaregistrováni u jediného společného regulátora, který by nad nimi rovněž vykonával dohled, a to podobným způsobem, jaký byl nedávno navržen v případě ratingových agentur[40]. Takovýto systém by také mohl podnítit hospodářskou soutěž na trhu s audity velkých společností, protože by usnadnil rozvoj evropských auditorských sítí a snížil náklady na poskytování auditorských služeb v celé Evropě.

Otázky

(33) Jak nejlépe by podle Vašeho názoru bylo možné zvýšit přeshraniční mobilitu odborníků v oblasti auditu?

(34) Souhlasíte s „maximální harmonizací“ v kombinaci s jednotným evropským pasem pro auditory a auditorské firmy? Domníváte se, že by se takový postup měl vztahovat i na menší firmy?

7. ZJEDNODUŠENÍ – MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY A MALÉ A STŘEDNÍ AUDITORSKÉ FIRMY

7.1. Malé a střední podniky

Přestože pro malé a střední podniky je audit přínosem v tom smyslu, že posiluje důvěryhodnost jejich finančních informací, bývají povinné audity označovány za možné zdroje administrativní zátěže. Je tedy nanejvýš důležité zvážit vytvoření specifického prostředí k provádění auditů malých a středních podniků. V tomto prostředí by mohla platit následující pravidla:

– zrušení povinných auditů v malých a středních podnicích,

– pokud by členské státy chtěly zachovat určitou formu ujištění, mohl by být zaveden nový typ povinné kontroly uzpůsobený potřebám malých a středních podniků, např. „omezený audit“ nebo „povinná prověrka“, při nichž by auditoři prováděli omezené postupy zaměřené na odhalení nesprávností způsobených chybou nebo podvodem. Povinné provádění omezených prověrek v malých společnostech platí např. v Estonsku a použití stejného postupu nyní zvažuje i Dánsko. Tento postup je rovněž uplatňován ve Švýcarsku a omezené prověrky jsou běžně rozšířeny ve Spojených státech;

---

39 Pravidla uvedená ve směrnici 2005/36/ES o uznávání odborných kvalifikací a ve směrnici 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu.

40 Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady, kterým se mění nařízení č. 1060/2009 (ES) o ratingových agenturách, KOM(2010)289 v konečném znění.

– v případě zákazu poskytování neauditních služeb zmíněném výše v oddílu 3 by mohla být zvážena možnost vytvoření bezpečného prostředí, v němž by za předpokladu dodržení náležitých ochranných opatření mohl auditor malého nebo středního podniku této společnosti nadále poskytovat určité neauditní služby, například pomáhat jí při získávání úvěrů, při sestavování daňových přiznání, při vedení mzdové agendy, nebo dokonce při vedení účetnictví.

7.2. Malé a střední auditorské firmy

Malé a střední auditorské firmy si uvědomují, že jsou obklopeni neustále se rozšiřujícím regulovaným prostředím, které nemusí nutně vyhovovat jejich práci ani bezprostředním potřebám jejich klientů z řad malých a středních podniků. Aby byly zajištěny odpovídající podmínky k dalšímu rozvoji těchto firem, mohly by být výše zmiňovaný „omezený audit“ nebo „povinná prověrka“ doprovázeny přiměřenými pravidly řízení kvality a dohledu ze strany regulátorů v oblasti auditu. Díky tomu by mohli malé a střední auditorské firmy snížit své administrativní náklady a zároveň zlepšit své služby klientům.

Otázky

(35) Líbila by se Vám v případě účetních závěrek malých a středních podniků kontrola menšího rozsahu, tzv. „omezený audit“ nebo „povinná prověrka“, která by nahradila povinný audit? Mělo by být uplatnění této kontroly podmíněno tím, zda byla účetní závěrka sestavena (interním nebo externím) účetním s náležitou kvalifikací?

(36) Mělo by být v souvislosti s případným budoucím zákazem poskytování neauditních služeb vytvořeno „bezpečné prostředí“, které by umožnilo tyto služby poskytovat klientům z řad malých a středních podniků?

(37) Měly by být „omezené audity“ nebo „povinné prověrky“ doprovázeny méně zatěžujícími pravidly interního řízení kvality a dohledu ze strany orgánů dohledu? Mohli byste uvést příklady toho, jak by tento systém fungoval v praxi?

8. MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE

V souvislosti s mezinárodní spoluprací v oblasti dohledu nad auditorskými firmami směrnice stanoví základ k navázání úzké spolupráce s orgány dohledu nad auditem v třetích zemích.

Prvním krokem při navazování mezinárodní spolupráce je budování vzájemné důvěry na základě výměny auditní pracovní dokumentace mezi evropskými orgány dohledu a jejich protistranami z třetích zemí. Takováto výměna auditní pracovní dokumentace vyžaduje přijetí rozhodnutí ze strany Komise a souhlas členských států a Evropského parlamentu, v němž se uvádí, že systémy třetích zemí přiměřeně chrání odborné i osobní údaje. Orgány členských států mohou uzavírat dvoustranné dohody o výměně auditní pracovní dokumentace se svými protistranami z třetích zemí, jejichž systémy dohledu byly označeny za „přiměřené“. V návaznosti na rozhodnutí Komise o přiměřenosti, která byla přijata v letošním roce, mohou být zmíněné dohody uzavírány v souvislosti se spoluprací s orgány dohledu nad auditem z Austrálie, Japonska, Kanady, Švýcarska a Spojených států.

Druhým krokem by bylo docílení vzájemné spolehlivosti mezi členskými státy a třetími zeměmi, které mají zavedena rovnocenná ustanovení týkající se záležitostí, jako jsou kontroly auditorských firem. Komise v současné době přijímá se souhlasem členských států a

Evropského parlamentu rozhodnutí s cílem určit třetí země, jež jsou v tomto smyslu EU rovnocenné. Vzájemná spolehlivost umožní efektivnější a účinnější vykonávání dohledu nad auditorskými firmami s celosvětovou působností. Zabrání rovněž opakovanému provádění činností při výkonu dohledu nad přeshraničními firmami na mezinárodní úrovni.

Již bylo řečeno, že dohled nad auditory velkých skupin, které působí ve větším počtu jurisdikcí, je záležitostí, které je potřeba věnovat pozornost. Kromě podmínek, které je nutné dohodnout, aby bylo auditorům skupin umožněno plnění povinností, projedná Komise se svými mezinárodními partnery další opatření, jaká opatření by měla být v souvislosti s vykonáváním dohledu nad audity skupiny a nad globálními auditorskými sítěmi přijata na celosvětové úrovni.

Otázky

(38) Jaká opatření by podle Vašeho názoru zvýšila kvalitu dohledu nad auditorskými firmami s celosvětovou působností v rámci mezinárodní spolupráce?

9. DALŠÍ KROKY

Veřejná konzultace v souvislosti s touto zelenou knihou bude probíhat do **8. prosince 2010**. Reakce je třeba zasílat na adresu **markt-greenpaper-audit@ec.europa.eu**. Nebude-li autor příspěvku požadovat jinak, budou veškeré příspěvky zveřejněny na internetových stránkách GŘ pro vnitřní trh a služby. Na těchto stránkách bude rovněž zveřejněna zpětná vazba, v níž budou shrnuty reakce na tuto konzultaci. Přečtěte si prosím pozorně samostatné poučení o důvěrnosti údajů připojené k této zelené knize, v němž najdete informace o tom, jakým způsobem budou použity Vaše osobní údaje a Váš příspěvek.

Dne **10. února 2011** Komise uspořádá konferenci na vysoké úrovni, na níž bude tato zelená kniha projednána, na které budou se všemi zainteresovanými subjekty probrána hlavní zjištění této konzultace a na níž bude posouzen další možný postup. Jakmile bude tato etapa konzultace uzavřena, oznámí Komise v roce 2011 následná opatření a návrhy.