

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Komparace podmínek auditu v zemích V4

Comparison of the audit obligation in V4 countries

Bc. Michal GEZO

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michal GEZO**
Osobní číslo: **K17N0018P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Komparace podmínek auditu v zemích V4**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Uveďte problematiku auditu, zvolte cíle a vhodnou metodiku zpracování.
2. Charakterizujte význam a informační potenciál externího auditu účetní závěrky a výroční zprávy.
3. Proveďte deskripci jednotlivých aspektů auditu dle právních předpisů zemí V4.
4. Analyzujte vybrané aspekty auditu, ověřujte hypotézy.
5. Shrňte problematiku auditu a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing.* Brno: **Tribun EU**, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9.
- **MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Auditing.* Praha: **Oeconomica**, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.
- **MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem.* Praha: **Wolters Kluwer ČR**, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4
- **Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů.** In: *Sbírka zákonů České republiky.* 2009.
- **Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.** In: *Sbírka zákonů České republiky.* 1991.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2019**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka



Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Komparace podmínek auditu v zemích V4“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval vedoucí mé práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za její ochotu, odbornou pomoc a cenné rady a připomínky, které mi po celou dobu psaní této diplomové práce poskytovala. Také bych rád poděkoval Ing. Mgr. Milanovi Svobodovi, Ph.D., za konzultace ke statistické části této práce.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl práce a metodiky zpracování	8
2 Charakteristika auditu.....	10
2.1 Definice auditu účetní závěrky.....	10
2.2 Etický kodex Komory auditorů České republiky.....	11
2.3 Mezinárodní regulace auditu.....	12
3 Deskripce podmínek auditu v zemích V4	14
3.1 Deskripce podmínek auditu v České republice.....	14
3.1.1 Právní úprava auditu v České republice	14
3.1.2 Zákonná povinnost auditu v České republice.....	15
3.1.3 Požadavky na auditora v České republice	16
3.1.4 Komora auditorů České republiky.....	17
3.1.5 Rada pro veřejný dohled nad auditem	18
3.2 Deskripce podmínek auditu ve Slovenské republice	20
3.2.1 Právní úprava auditu ve Slovenské republice.....	20
3.2.2 Zákonná povinnost auditu ve Slovenské republice.....	21
3.2.3 Požadavky na auditora ve Slovenské republice.....	21
3.2.4 Slovenská komora auditorů	22
3.2.5 Úřad pro dohled nad výkonem auditu.....	23
3.3 Deskripce podmínek auditu v Polské republice.....	25
3.3.1 Právní úprava auditu v Polské republice.....	25
3.3.2 Zákonná povinnost auditu v Polské republice	26
3.3.3 Požadavky na auditora v Polské republice	26
3.3.4 Polská komora statutárních auditorů.....	27
3.3.5 Komise pro dohled nad auditem	28
3.4 Deskripce podmínek auditu v Maďarsku.....	29
3.4.1 Právní úprava auditu v Maďarsku.....	29
3.4.2 Zákonná povinnost auditu v Maďarsku	30
3.4.3 Požadavky na auditora v Maďarsku	31
3.4.4 Maďarská komora auditorů.....	31
3.4.5 Úřad pro veřejný dohled nad auditem.....	32
4 Komparace podmínek auditu v zemích V4	34
5 Kvantitativní výzkum	44

5.1	Metodika výzkumu.....	44
5.2	Realizace výzkumu	48
5.2.1	Výzkum v České republice	48
5.2.2	Výzkum ve Slovenské republice.....	52
5.2.3	Výzkum v Polské republice	57
5.2.4	Výzkum v Maďarsku	62
5.3	Vyhodnocení výzkumu	68
	Závěr	72
	Seznam tabulek	76
	Seznam obrázků.....	77
	Seznam grafů	77
	Seznam použitých zkratk	78
	Seznam použitých zdrojů.....	79
	Seznam příloh	83

Úvod

Vznik auditorské profese je v České republice spojen s přechodem na tržní ekonomiku. Od založení samostatného českého státu se audit v ČR vyvíjel samostatně. Od počátku nového tisíciletí byl vývoj auditu již spojen se vstupem do Evropské unie, a tedy i přizpůsobení českých právních předpisů regulaci EU. Podobným průběhem prošla auditorská profese i ve Slovenské republice, Polské republice a Maďarsku. Státy Visegrádské skupiny, které si jsou kulturně i historicky podobné, tak mají shodný také vývoj finančního auditu. Avšak i přes tuto podobnost vznikly v průběhu let rozdíly, které odlišují podmínky auditu v těchto zemích.

Jelikož jsou všechny země skupiny V4 od roku 2004 v Evropské unii, jsou právní předpisy těchto zemí harmonizovány. Tato harmonizace se týká také oblasti auditu, kde se podmínky auditorské profese přizpůsobují regulaci EU. Jedna ze základních podmínek, které se v průběhu let v těchto zemích měnila, je zákonná povinnost auditu pro účetní jednotky. Povinnému auditu účetních závěrky tak podléhají jak některé malé, střední tak i všechny velké účetní jednotky. Malé účetní jednotky většinou nemají příliš rozsáhlé účetnictví a nemají tolik účetních záznamů a majetku, jako velké účetní jednotky. U malých účetních jednotek se účetnictví věnuje také méně zaměstnanců a nebývá zde příliš komplexní kontrolní systém. Naopak u velkých účetních jednotek lze očekávat velké množství majetkových položek, účetních záznamů a také více zaměstnanců věnujících se účetnictví. Také kontrolní systém bývá u velkých účetních jednotek komplexnější a podpořený softwarovými nástroji. Otázkou tedy zůstává, zda jsou pozitivní výroky auditorů častější u velkých nebo malých účetních jednotek, nebo zda nezávisí na velikosti účetní jednotky.

A právě rozdílným podmínkám auditu v zemích V4 a možností závislosti výroku auditora na velikosti účetní jednotky v zemích V4 se věnuje tato práce.

1 Cíl práce a metodiky zpracování

Cílem teoretické části této práce je charakterizování významu auditu v ČR. Popsána je také mezinárodní regulace auditu. Hlavním cílem praktické části této práce je komparovat podmínky finančního auditu v zemích Visegrádské skupiny (V4), tj. České republiky, Slovenské republiky, Polské republiky a Maďarska. Dalším cílem práce je statistické ověření hypotéz, zda existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora.

V práci budou uplatněny následující metody:

- deskripce základních charakteristik auditu, subjektů veřejného zájmu a mezinárodní regulace auditu,
- deskripce podmínek auditu jednotlivých zemí skupiny V4,
- komparace podmínek auditu v zemích V4,
- statistické testování hypotéz týkajících se závislosti mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora.

Všechny peněžní částky v cizích měnách byly přepočítány na české koruny podle kurzů devizového trhu vyhlášených Českou národní bankou ke dni 2. ledna 2019, tzn. 25,75 CZK/EUR a 7,988 CZK/100 HUF.

V praktické části práce bude proveden kvantitativní výzkum s cílem zjistit, zda existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky (z pohledu Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU) a výrokem auditora. Tento výzkum bude proveden pomocí statistického testování hypotéz. Výzkum bude proveden jednotlivě na všech 4 státech Visegrádské skupiny. Ve výzkumu bude náhodně vybráno 200 účetních jednotek, u kterých se bude zjišťovat velikost účetní jednotky a výsledný výrok auditora k účetní závěrce za rok 2017. Všechny informace budou brány z veřejných rejstříků a databází jednotlivých států. Získaná data se následně roztrídí a utvoří se kontingenční tabulka. Data budou následně testována pomocí χ^2 – testu nezávislosti v kombinační tabulce. Počet 200 účetních jednotek je vybrán z důvodu splnění pravidla pro teoretické hodnoty, u kterých musí být četnost minimálně 5. Jako testová statistika bude využit vzorec pro chí-kvadrát analýzu (G):

$$G = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n'_{ij})^2}{n'_{ij}}, \quad (1)$$

kde: r ... počet řádku,
 s ... počet sloupců,
 n_{ij} ... empirické četnosti,
 n'_{ij} ... teoretické četnosti. [3]

Symbol pro teoretické četnosti lze dále rozepsat do následujícího vzorce:

$$n'_{ij} = \frac{n_i n_j}{n}, \quad (2)$$

kde: n_i ... součet četností v i -té řádce,
 n_j ... součet četností v j -tém sloupci,
 n ... celkový počet jednotek. [3]

Aby mohl být učiněn závěr, bude dále sestaven kritický obor, který představuje množinu všech hodnot testové statistiky, při kterých se nulová hypotéza zamítá. K tomu bude třeba zvolit **hladinu významnosti** představující pravděpodobnost výskytu chyby I. druhu a také vypočítat **stupně volnosti (v)**. Tato hodnota se vypočítá, podle rovnice:

$$v = (r - 1)(s - 1). \quad (3)$$

Pro kontrolu správného výsledku bude spočítána také p -hodnota, představující míru souladu náhodného výběru s nulovou hypotézou. Testová statistika bude vypočítána na 2 různých hladinách významnosti (5 % a 10 %) pro účely srovnání. [3]

Závěr práce bude shrnovat teoretické poznatky, výsledky komparace podmínek auditu a také výsledky kvantitativního výzkumu.

2 Charakteristika auditu

Pojem **audit** se vyskytuje v mnoha oblastech lidské činnosti. Původní význam slova audit je zjišťování a shromažďování ekonomických informací, analýza a rozbor těchto informací, a poté prezentování výsledků. Nejznámější je audit účetní závěrky a interní audit, existuje ale také např. audit jakosti, ekologický audit nebo audit informačních systémů. Tato práce se bude dále zabývat auditem účetní závěrky neboli finančním auditem. [5]

2.1 Definice auditu účetní závěrky

Podstatou **auditů účetní závěrky** je přezkoumání, zda výkazy, které je účetní jednotka povinna zveřejňovat (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha), podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci podniku. Audit účetní závěrky (popř. konsolidované účetní závěrky) je tudíž velmi důležitý nejen pro interní uživatele účetní závěrky, ale především pro externí uživatele, pro které je účetní závěrka hlavním zdrojem informací. Audit účetní závěrky provádí nezávislý **statutární auditor**. Ten může být zaměstnán u **auditorské společnosti**, nebo může audit provádět jako jednotlivec. Společně s auditory provádí audit také **asistenti auditora**. Ti jsou zapsáni v rejstříku asistentů a během své činnosti se snaží o získání teoretických a praktických zkušeností, které potřebují pro absolvování auditorské zkoušky. Audit provádí auditoři a asistenti auditorů na žádost auditované společnosti. Společnosti žádají o audit buď dobrovolně, nebo pokud jim to nařizuje zákon (zákonná povinnost auditu je rozpracována v pozdějších kapitolách). [6]

Výstupem provedeného auditu je **zpráva auditora**. Ta obsahuje názor auditora, zda je účetní závěrka opravdu věrohodná, nebo zda obsahuje nějaké nesrovnalosti. Tato informace je obsažena ve **výroku auditora**. Auditor se může k účetní závěrce vyjádřit:

- **výrok bez výhrad** (pokud závěrka neobsahuje závažné nesprávnosti),
- **s výhradou** (závěrka obsahuje nesprávnosti, ale tyto nesprávnosti nemají závažný dopad),
- **záporný výrok** (závěrka obsahuje nesprávnosti, které mají významný dopad),
- **odmítnutí výroku** (auditor nemůže získat všechny důležité informace a považuje tyto informace za významné). [2]; [8]

2.2 Etický kodex Komory auditorů České republiky

Při své činnosti se musí auditor řídit nejrůznějšími předpisy a standardy. **Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech** říká, že se auditor musí při auditorské činnosti řídit právními předpisy, auditorskými standardy, etickým kodexem a vnitřními předpisy **Komory auditorů České republiky (KAČR)**. [8]

Etický kodex je základním dokumentem vydaným KAČR, který vymezuje pravidla chování auditora. Cílem auditora totiž není jen jednat v zájmu auditované firmy, ale jednat ve veřejném zájmu. Proto byl vydán tento kodex, kterým se musí všichni auditoři řídit. Některé právní předpisy mohou vyžadovat jiné postupy či požadavky, auditoři proto musí znát tyto rozdíly a musí se vždy řídit tím přísnějším nařízením (etický kodex je minimálním standardem profesní etiky auditora). [7]; [23]

Etický kodex byl poprvé legislativně upraven v **zákoně č. 254/2000 Sb., o auditorech**, nicméně schválen byl Radou KAČR již 4. září 1995 a účinný byl od 1. ledna 1996. V současné době je Kodex upraven v § 14 **zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech**. Kodex je rozdělen do 3 částí:

- **část A** obsahuje základní principy etického chování pro auditory a účetní znalce a zobrazuje koncepční rámec tohoto chování,
- **část B** již popisuje určité situace a způsoby, jak mají auditoři v těchto situacích používat koncepční rámec (tato část je nejobsáhlejší),
- **část C** popisuje stejně jako část B způsoby používání koncepčního rámce v různých situacích, ale tentokrát pro účetní znalce. [5]; [23]

2.3 Mezinárodní regulace auditu

Právní úprava auditu v České republice se díky členství v **Evropské unii** (EU) musí přizpůsobovat regulaci na evropské úrovni. Pro úpravu a harmonizaci právních předpisů v EU se používá několik nástrojů. Mezi základní legislativní nástroje, které Evropská unie používá pro právní úpravu auditu, patří nařízení a směrnice. Nařízení je právní akt, který je automaticky závazný pro celou EU bez nutnosti úpravy vnitrostátního práva členských států. Směrnice pouze udává cíl, kterého má být dosaženo. Členské státy samy rozhodují, jakým způsobem se tohoto cíle dosáhne. [17]

Právní úprava auditu v EU je obsažena především ve dvou směrnicích a jednom nařízení:

- směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2014/56/EU, která novelizovala směrnici Evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES,
- směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014. [4]

Směrnice 2006/43/ES, která je novelizovaná **směrnicí 2014/56/EU**, stanovuje základní pravidla povinného auditu ročních účetních závěrek (včetně konsolidovaných). Tato pravidla se týkají jak auditu jako celku, tak i auditorů a auditorských společností. Směrnice obsahuje požadavky na provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, požadavky na zajištění kvality, existenci systému vyšetřování a sankcí a existenci veřejného dohledu nad statutárními auditory a auditorskými společnostmi (včetně vytvoření či určení odpovědného orgánu). U auditorů se jedná o schvalování auditorů, vzájemné uznávání auditorů, vzdělávání a registraci auditorů, etické požadavky auditorů (profesní etika a skepticismus, nezávislost, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství) a odměny za audit. Pro auditorské společnosti jsou důležité požadavky na registraci auditorských společností a vzájemné uznání auditorských společností. Směrnice také obsahuje povinnost pro subjekty veřejného zájmu, které vždy musí mít výbor pro audit. Konec směrnice je pak věnován mezinárodním hlediskům. [19]; [21]

Směrnice 2013/34/EU obsahuje 10 kapitol týkajících se účetnictví a 1 kapitolu, která se přímo týká auditu. První kapitola obsahuje definici a kategorizaci účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké podniky. Tato kategorizace je velice důležitá i pro zákonnou povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Další kapitoly obsahují ustanovení o rozvaze, výsledovce, příloze k účetní závěrce, zprávě vedení podniku,

konsolidované účetní závěrce, zveřejňování účetních výkazů, osvobození a omezení týkající osvobození od některých povinností a ustanovení ke zprávě o platbě vládám. *Kapitola VIII* se týká přímo auditu a ustanovuje, že povinnému auditu podléhají střední a velké účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu. Kapitola také určuje povinnost auditora nebo auditorské společnosti vyjádřit názor, zda zpráva vedení podniku je v souladu s účetní závěrkou za stejné období a zda byla vypracována v souladu právní předpisy. Kapitola také řeší obsah zprávy auditora. [20]

Nařízení č. 537/2014 stanovuje specifické požadavky na provádění povinného auditu účetní závěrky subjektům veřejného zájmu. Toto nařízení mimo jiné určuje podmínky pro odměny za audit, stanovuje zákaz poskytování neauditních služeb subjektům veřejného zájmu včetně mateřských a ovládaných společností (zákaz platí pro auditorské společnosti i pro ostatní členy patřící do sítě s auditorskou společností), upravuje jmenování statutárních auditorů nebo auditorských společností a také určuje maximální možnou dobu trvání první zakázky včetně jejího prodloužení. V tomto nařízení se také objevuje povinnost určit orgán, který bude provádět dohled nad statutárními auditory a auditorskými společnostmi provádějící audit subjektů veřejného zájmu. [18]

Zajímavou novinkou způsobenou Nařízením č. 537/2014 v oblasti auditu účetní závěrky subjektům veřejného zájmu je **povinná rotace auditora**. Tato novinka byla implementována do českých právních předpisů v roce 2016 novelizací zákona o auditorech. Subjekty veřejného zájmu tak mají povinnost vyměnit statutárního auditora (auditorskou společnost) nejpozději po **10 letech**. Tato doba se dá prodloužit v případě, kdy statutární auditor (auditorská společnost) vyhraje výběrové řízení na nového auditora, a to o dalších 10 let (14 let v případě společného auditu). Po uplynutí celkových **20 let** (24 let u společného auditu) je však povinnost výměny auditora bezpodmínečná. Tato výměna se týká také členů jednotlivých sítí. Pokud tedy audit provádí auditor, který je členem některé mezinárodní sítě, nesmí být při povinné rotaci nahrazen jiným členem stejné sítě. Ve vydaném Nařízením č. 537 je dána jako základní doba rotace 10 let. Jednotlivé členské země mohly tuto dobu implementovat do svých právních předpisů v nezměněné či upravené podobě. [8]; [38]

Na uvedené směrnice a nařízení dále navazují právní úpravy jednotlivých členských států. Právní úpravy auditu v zemích V4 jsou popsány v následující kapitole.

3 Deskripce podmínek auditu v zemích V4

Jak bylo popsáno v minulé kapitole, členské státy EU se musejí přizpůsobovat evropským právním předpisům. Některé předpisy musejí státy uznat za své, některé si mohou upravovat a dotvářet samy. V pravidlech a podmínkách auditu jednotlivých států tak mohou být drobné ale i výraznější rozdíly. Popisem podmínek auditu v České republice, Slovensku, Polsku a Maďarsku, se zabývá tato kapitola.

3.1 Deskripce podmínek auditu v České republice

Audit účetní závěrky nemá v České republice tak dlouhou tradici, jako v jiných evropských státech (především západní Evropy). Auditorská profese se do ČR dostala až s příchodem tržní ekonomiky. Nicméně i za krátkou historii se stačil audit účetní závěrky pevně usadit v českých právních předpisech. [5]

3.1.1 Právní úprava auditu v České republice

Tím nejzákladnějším právním předpisem v oblasti auditu v České republice je **zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech** a o změně některých zákonů. Tento zákon byl vytvořen v reakci na již zmíněnou Směrnici 2006/43/ES. Obsahuje nově vymezené základní pojmy, obsahuje pravidla vydávání auditorského oprávnění, upravuje povinnost mlčenlivosti auditora a nezávislost auditora a také obsahuje ustanovení o uznávání odborné kvalifikace auditorům z jiného členského státu EU. Všechna tato ustanovení byla vytvořena již v souladu s evropskými normami. Tímto zákonem byl také zřízen nový orgán pro dohled nad auditem – **Rada pro veřejný dohled nad auditem**. Prozatím poslední novelou, která byla do zákona zapracována, bylo v roce 2016 nařízení Evropského parlamentu a Rady EU č. 537/2014 (viz kapitola 2.4). [6]; [8]

Další zákon, který je pro činnost auditorů v České republice velice důležitý, je **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Ten obsahuje především podmínky, za kterých je společnost ze zákona povinna nechat si ověřit účetní závěrku. Zákon o účetnictví dále doplňují vyhlášky, které obsahují další ustanovení pro různé subjekty (např. rozsah účetní závěrky, účtové osnovy nebo účetní metody). Pro výkon auditorské profese musí auditori znát **České účetní standardy**, podle kterých účtují účetní jednotky v České republice. Pokud by se auditor setkal se společností, která má kótované investiční cenné papíry na evropském regulovaném trhu, pak musí znát také **Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS)**. [9]

Pro samotný výkon auditu jsou pro auditora nejdůležitější auditorské standardy. V České republice se od roku 2005 používají **mezinárodní auditorské standardy**, ke kterým Komora auditorů ČR přijala dva další standardy – č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a č. 56 Ověřování zprávy o vztazích. Při výkonu auditorské práce se auditor musí také řídit **Etickým kodexem** (viz kapitola 2.2). [1]

3.1.2 Zákonná povinnost auditu v České republice

Podmínky zákonné povinnosti ověřování účetní závěrky auditorem řeší § 20 **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. Tento paragraf přisuzuje povinnost podle toho, do jaké kategorie účetní jednotka spadá. Tyto kategorie vešly v platnost v souladu se Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU (viz kapitola 2.3) a jsou také součástí zákona o účetnictví (§ 1b). [9]

Rozdělení kategorií je zobrazeno v následující tabulce.

Tabulka 1 Kategorie účetních jednotek v ČR

Typ účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá účetní jednotka	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
Střední účetní jednotka	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250
Velká účetní jednotka	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Zdroj: vlastní zpracování dle [9], 2019

Zákon o účetnictví stanovuje povinnost ověřování účetní závěrky auditorem následovně:

- **mikro účetní jednotka** – nemá povinnost auditu,
- **malá účetní jednotka** (akciové společnosti a svěřenecké fondy) – mají povinnost, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se závěrka ověřuje, a bezprostředně předcházející účetní období, překročily alespoň jednu z následujících hodnot: aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců 50),
- **malá účetní jednotka** (ostatní malé účetní jednotky) – mají povinnost, pokud překročily alespoň dvě z výše uvedených hodnot,
- **střední účetní jednotka** – má povinnost,
- **velká účetní jednotka** – má povinnost (výjimkou jsou vybrané účetní jednotky, které nejsou subjektem veřejného zájmu). [1]; [9]

V zákoně o účetnictví je dále uvedeno, že za velkou účetní jednotku jsou vždy považovány **subjekty veřejného zájmu** a vybrané účetní jednotky (např. organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, zdravotní pojišťovny). [9]

Pro dobrou orientaci v této práci je tedy důležité správně definovat **subjekt veřejného zájmu**. Tyto subjekty totiž mají specifické podmínky v oblasti právní úpravy auditu účetní závěrky a v některých případech podléhají kontrolní činnosti jiného orgánu než klasické účetní jednotky. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví definuje subjekt veřejného zájmu jako účetní jednotku, která má sídlo v České republice a která je:

- obchodní společnost a je emitentem investičních cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu (tudíž používá pro účtování a sestavování účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS),
- bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- penzijní společností,
- nebo zdravotní pojišťovnou. [9]

Další důležitou součástí zákonných povinností v oblasti auditu je **povinná rotace auditorů** u subjektů veřejného zájmu. Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.4, v České republice je povinnost výměny auditora po **10 letech**. Tato doba se dá dále prodloužit až na **20 let** v případě, kdy současný auditor (statutární auditor či auditorská společnost) vyhraje výběrové řízení. U společností, kterým je prováděn společný audit (tzn. audit prováděn 2 nebo více auditorskými společnostmi), je tato doba prodloužena o 14 let na celkových **24 let**. [8]

3.1.3 Požadavky na auditora v České republice

Pro výkon auditorské profese v České republice je třeba několik zákonných povinností, které upravuje § 4 zákona o auditorech:

- vysokoškolské vzdělání (akreditovaného bakalářského nebo magisterského programu) nebo vzdělání uznané členským státem jako součást vysokoškolské kvalifikace,
- svéprávnost,
- bezúhonnost,

- 3 roky praxe jako asistent auditora (nejméně 35 hodin týdně),
- osoba nevykonává činnost, na kterou se vztahuje omezení (auditor nesmí podnikat – toto omezení se nevztahuje např. na poradenskou činnost nebo vedení účetnictví),
- složení auditorské zkoušky,
- osoba nemá nedoplatek u Finanční nebo Celní správy, nedoplatek na pojistném nebo penále na pojistném veřejného zdravotního pojištění, sociálního zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (neplatí v případech, kdy je povoleno splácení ve splátkách),
- složení slibu auditora. [8]

Získat auditorské oprávnění tak může žadatel pouze v případě, že kromě získání vysokoškolského vzdělání také vykonával výše uvedenou dobu asistenta auditora (nebo obdobnou praxi v jiném členském státě). Nicméně i stát se asistentem auditora vyžaduje některé zákonem stanovené podmínky. Stejně jako auditor musí být asistent auditora plně svéprávný a bezúhonný. Asistent také musí získat takové vzdělání, které je třeba pro přijetí na vysokou školu (středoškolské vzdělání). Poslední podmínkou je vykonávání odborné praxe u auditora. [24]

Poslední náročnou překážkou při získávání auditorského oprávnění je auditorská zkouška, která prověřuje nabyté vědomosti a zkušenosti. Zkouška se skládá z 12 částí a týká se např. mezinárodních účetních a auditorských standardů, finanční analýzy, práva nebo manažerského účetnictví. Zkoušky musí být složeny do 5 let od konání první dílčí zkoušky. [25]

3.1.4 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky je od roku 1993 profesní organizací auditorů (právnícká osoba). Je upravená zákonem o auditorech a pro každého auditora je členství v této organizaci povinné ze zákona. Zákon také upravuje, jaké jsou hlavní činnosti KAČR. Hlavním posláním KAČR je kontrola kvality auditorské práce a kontrola dodržování auditorských standardů a zákonných ustanovení. KAČR se stará nejen o získání potřebné kvalifikace auditorů, ale také o průběžné vzdělávání a zvyšování kvalifikace. Komora také vydává Etický kodex, auditorské standardy a další vnitřní předpisy. [8]; [26]

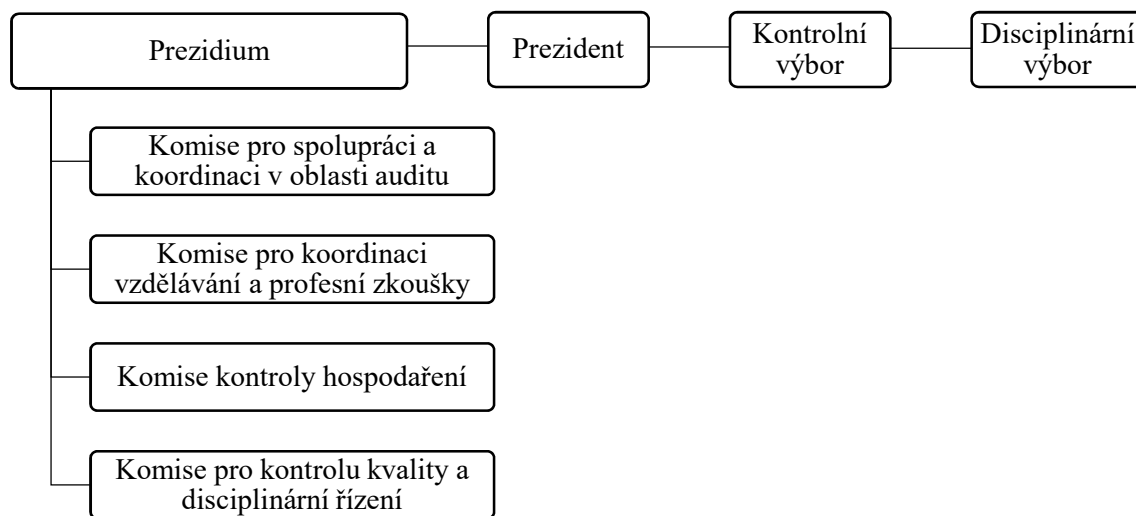
Zákon o auditorech mimo jiné stanovuje, z jakých orgánů se KAČR skládá. Nejvyšším orgánem je **sněm**. Sněm se svolává jednou za 2 roky a mohou se ho účastnit všichni statutární auditori, kteří jsou zapsáni v rejstříku auditorů. Sněmu se mohou účastnit i asistenti auditorů, nicméně nemají volební a hlasovací právo. Na sněmu se volí řídicí orgány Komory, které Komoru řídí mezi sněmy. Nejvyšším výkonným orgánem, který se na sněmu volí, je **výkonný výbor**. Do čela výkonného výboru, který má 14 členů, se volí **prezident** a 2 **viceprezidenti**. Prezident výboru je zároveň statutárním zástupcem Komory. Dalším orgánem KAČR je **dozorčí komise**. Ta slouží jako kontrolní orgán, který kontroluje kvalitu prováděných auditorských služeb a dodržování právních předpisů. Tento orgán má 9 členů. Situacemi, kdy auditor porušil povinnosti stanovené zákonem či standardem, se zabývá **kárná komise**. Ta poté rozhoduje o kárném opatření. [8]; [26]

3.1.5 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) je samosprávná profesní organizace (právnícká osoba), která byla vytvořena v roce 2009 na základě zákona o auditorech. Její hlavní činnost spočívá především ve veřejném dohledu nad auditorskou činností a také kontrolou KAČR. Rada také kontroluje kvalitu poskytovaných auditorských služeb u společností, které poskytují auditorské služby subjektům veřejnému zájmu. RVDA při své činnosti spolupracuje mj. s ČNB, ministerstvem financí, orgány Evropského parlamentu a Rady EU a samozřejmě s KAČR. [34]

RVDA je právnícká osoba se sídlem v Praze a je financována ze státního rozpočtu. Rada se skládá ze 4 orgánů: prezidium, prezident rady, disciplinární výbor a kontrolní výbor. Výkonným orgánem RVDA je **prezidium**. Prezidium se skládá z 6 členů, kteří jsou jmenováni ministrem financí po dohodě s Českou národní bankou (šestileté funkční období). Prezidium může zasedat podle potřeby, nicméně alespoň jednou za 3 měsíce. Statutárním orgánem RVDA je **prezident rady**. Dalším orgánem je **kontrolní výbor**, který plánuje, organizuje a řídí kontroly kvality auditorů (provádějícím auditorské služby alespoň jednomu subjektu veřejnému zájmu). Posledním orgánem je **disciplinární výbor**, který vykonává především řízení o správních trestech. Pod prezidium dále spadají ještě poradní komise, v jejichž čele stojí vždy předseda. Organizační struktura RVDA je zobrazena na *obrázku č. 1*. [35]

Obrázek 1 Organizační struktura RVDA



Zdroj: vlastní zpracování dle [35], 2019

3.2 Deskripce podmínek auditu ve Slovenské republice

Finanční audit má ve Slovenské republice podobnou historii jako v ČR, což se vzhledem ke společné historii těchto dvou států dá předpokládat. Po rozpadu Československa se však podmínky auditu rozvíjely v obou státech rozdílně. O odstraňování těchto rozdílů se stará především harmonizace podmínek auditu v rámci Evropské unie.

3.2.1 Právní úprava auditu ve Slovenské republice

Zákony, které upravují audit na Slovensku, jsou podobného složení jako v České republice. Hlavním zákonem upravujícím audit je **zákon č. 423/2015 Z. z. o statutárním auditu a o změně a doplnění zákona č. 431/2002 Z. z. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů** (*Zákon o štatutárnom audite č. 423/2015 Z.z. a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov*). Tento zákon upravuje podobně jako v ČR podmínky statutárního auditu, činnosti auditorů, asistentů auditora a auditorských společností, působnosti orgánu pro dohled nad auditem a další podmínky pro výkon auditorské činnosti (registrace, vzdělávání atd.). Do tohoto znění zákona již byla plně zapracovaná směrnice 2006/43/ES. Tato směrnice vyžadovala mimo jiné vytvoření orgánu pro veřejný dohled na auditem. Tuto podmínku Slovensko splnilo již v roce 2008, kdy vznikl **Úřad pro dohled nad výkonem auditu** (*Úrad pre dohľad nad výkonom auditu*). [10]

Dalším velmi důležitým zákonem upravujícím audit na Slovensku je **zákon č. 431/2002 Z.z. o účetnictví ve znění pozdější předpisů** (*Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov*). Tento zákon stejně jako v ČR upravuje podmínky zákonné povinnosti ověřování účetní závěrky auditorem (více v podkapitole 3.2.2). Pro auditora je životně důležité znát také **opatření a postupy v oblasti účetnictví** (obdoba českých účetních standardů), které vydává slovenské ministerstvo financí. Těmito postupy se řídí účetní jednotky při účtování a sestavování účetní závěrky. Podobně jako v ČR mají některé účetní jednotky (§ 17a) povinnost vytvářet účetní závěrku podle Mezinárodní účetních standardů (IAS/IFRS). I tyto standardy musí auditor znát. [11]

Nejdůležitějšími standardy pro samotný výkon auditorské profese jsou **Mezinárodní auditorské standardy**. Tyto standardy jsou na Slovensku používány od roku 2004, kdy je přijala Slovenská komora auditorů. Znalost těchto standardů a postupů, které jsou ve standardech obsaženy, je potřebná k úspěšnému zvládnutí auditorské zkoušky.

Při poskytování auditorských služeb se auditor musí řídit také **Etickým kodexem**, který vydává Slovenská komora auditorů. [10]

3.2.2 Zákonná povinnost auditu ve Slovenské republice

Jak již bylo popsáno v předchozí podkapitole, zákonnou povinnost auditu upravuje zákon č. 431/2002 o účetnictví. Tento zákon podobně jako v ČR obsahuje kategorizaci účetních jednotek. Ve Slovenské republice jsou pouze 3 kategorie účetních jednotek: mikro, malá a velká. Nicméně oproti ČR není tato kategorizace využita pro podmínky zákonné povinnosti auditu. Zákon o účetnictví přímo určuje v § 19, které společnosti splňují podmínky pro povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem. Jedná se o tyto účetní jednotky:

- obchodní společnosti (pokud povinně vytváří základní kapitál) a družstva, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející období, splní alespoň 2 z následujících podmínek:
 - o celková suma majetku přesáhla 1 000 000 EUR (25 750 000 Kč),
 - o čistý obrat přesáhl 2 000 000 EUR (51 500 000 Kč),
 - o průměrný počet zaměstnanců přesáhl 30.
- obchodní společnosti a družstva, jejichž cenné papíry jsou přijaté k obchodování na regulovaném trhu,
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost ustanovuje zvláštní předpis (např. nadace),
- účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle § 17a (např. banky, pojišťovny, zajišťovny, burza cenných papírů). [11]

V případě **povinné rotace auditorů** je na tom Slovenská republika stejně jako ČR. V zákoně o statutárním auditu (§ 33) je uvedeno, že maximální délka zakázky u subjektů veřejného zájmu nesmí přesáhnout **10 let**. Po uplynutí této doby musí účetní jednotka vybrat jiného auditora. Prodloužení maximální doby zakázky lze pouze v případě, kdy se koná výběrové řízení na pozici nového auditora, a to o dalších 10 let na celkových **20 let**. Pokud je prováděn společný audit, pak lze tuto dobu prodloužit o 14 let na celkových **24 let**. [10]

3.2.3 Požadavky na auditora ve Slovenské republice

Podmínky, které musí žadatel o auditorské oprávnění splnit, upravuje zákon č. 423/2015 o statutárním auditu. První podmínkou, kterou je nutné splnit, je stát se **asistentem auditora** a nechat se takto zaregistrovat. Asistentem auditora se může stát každý, kdo:

- je způsobilý k právním úkonům,
 - má dobrou pověst (bezúhonnost, žádné nedoplatky na sociálním a zdravotním pojištění, žádné daňové nedoplatky),
 - má ukončené vysokoškolské vzdělání 2. stupně (magisterské),
 - měl uložené disciplinární opatření (např. vyškrtnutí ze seznamu asistentů auditora) a od tohoto uložení uplynuly alespoň 3 roky,
 - absolvuje vstupní test, kterým se ověřuje úroveň teoretických vědomostí,
 - zaplatil poplatek za vstupní test a zápisné za zápis do seznamu asistentů auditora.
- [10]; [36]

Podobu vstupního testu pro uchazeče určuje Slovenská komora auditorů. Pro rok 2018 test ověřoval teoretické vědomosti ze 3 oblastí: účetnictví podnikatelů, daně podnikatelů a auditing v základních pojmech. Další podmínkou pro auditorské oprávnění je **odborná praxe**. Podle § 3 zákona o statutárním auditu musí mít asistent auditora 5 let praxe z oblasti účetnictví. Asistent auditora také musí v rámci těchto 5 let praxe absolvovat alespoň 3 roky praxe u statutárního auditora (nejméně 2 100 hodin). Poslední podmínkou pro získání auditorského oprávnění je složení **auditorské zkoušky**. Auditorská zkouška má písemnou formu. Koná se v jeden termín, ale skládá se ze 3 dílčích testů. První test ověřuje znalosti z účetnictví. Druhý test se zaměřuje na auditorské postupy, metody a techniky, zákon o statutárním auditu a etický kodex. Třetí test obsahuje ekonomii, finanční řízení a finanční analýzu, manažerské účetnictví a právo. Pokud uchazeč zkoušku úspěšně absolvuje, zbývá mu jen složit slib. Poté je uchazeč zapsán do seznamu statutárních auditorů. [36]

3.2.4 Slovenská komora auditorů

Slovenská komora auditorů (*Slovenská komora auditorov*) je samosprávná profesní organizace, která sdružuje statutární auditory a auditorské společnosti. SKAU je právnická osoba a má sídlo v Bratislavě. Mezi hlavní činnosti, které SKAU vykonává, patří ochrana a prosazování zájmů svých členů a asistentů auditora (asistentům zápisem do seznamu asistentů nevzniká členství ve SKAU), poskytování metodického usměrnění svým členům (etika, účetní standardy), vydávání potvrzení o členství v komoře, vytváření vnitřních předpisů a kontrola jejich dodržování, kontrola zabezpečení kvality (pouze u polečností, které nevykonávají audit subjektům veřejného zájmu) a zabezpečování soustavného vzdělávání (pouze u auditorů, kteří nevykonávají audit subjektům veřejného zájmu). [37]

Zákon o statutárním auditu, který upravuje činnosti SKAU, také stanovuje organizační strukturu. Komora se skládá z těchto orgánů: shromáždění (*zhromaždenie*), prezidium (*prezídium*), dozorčí rada (*dozorná rada*) a disciplinární komise (*disciplinárna komisia*). Nejvyšším orgánem je **shromáždění**. Shromáždění je tvořeno statutárními auditory a auditorskými společnostmi zapsanými v příslušných seznamech. Svolává se minimálně jednou za rok nebo v mimořádných případech, pokud o to požádá alespoň třetina členů komory. Shromáždění volí a odvolává prezidenta komory a členy ostatních orgánů komory, schvaluje vnitřní předpisy komory, schvaluje Etický kodex, schvaluje výši členských příspěvků a také schvaluje rozpočet a účetní závěrku komory. Výkonným orgánem v období mezi dvěma shromážděními komory je **prezidium**. Počet členů prezidia závisí na poměru počtu členů územní sekce k celkovému počtu členů komory. Statutárním orgánem komory je **prezident komory**. Ten zastupuje komoru na veřejnosti, řídí zaměstnance komory a může svolat prezidium. Kontrolu činnosti orgánů komory a kontrolu hospodaření komory zajišťuje kontrolní orgán, **dozorčí rada**. Ta může také svolat mimořádné shromáždění. Posledním orgánem komory je **disciplinární komise**, která především rozhoduje v případech, kdy byl porušen zákon nebo vnitřní předpisy komory, a ukládá disciplinární tresty. [10]; [37]

3.2.5 Úřad pro dohled nad výkonem auditu

Úřad pro dohled nad výkonem auditu (*Úrad pre dohľad nad výkonom auditu*) je právnická osoba založená 1. ledna 2008, která má ze zákona svěřený výkon dohledu nad auditorskou činností ve Slovenské republice. Vytvoření tohoto úřadu ovlivnilo stejně jako v České republice zapracování Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES do právních předpisů. Oproti Radě pro veřejný dohled nad auditem má ale UDVA mnohem více úloh, které v ČR vykonává Komora auditorů. UDVA zajišťuje auditorské zkoušky, zkoušky způsobilosti a přezkoušení. Spravuje také auditorské seznamy (seznam statutárních auditorů a auditorských společností), vydává certifikáty, vydává licence a zajišťuje zápis a registraci auditorů a společností do seznamů. Další činnost, kterou UDVA vykonává, je činnost dohledu. Dohlíží na dodržování mezinárodních auditorských standardů, ustanovení zákona a Etického kodexu. Dále dohlíží na některé činnosti pouze u auditorských společností, které vykonávají audit subjektům veřejného zájmu. Jde např. o zabezpečování kvality auditu, soustavné vzdělávání a disciplinární řízení. UDVA také schvaluje mezinárodní auditorské standardy a spolupracuje s dalšími orgány (např. ministerstvo financí, centrální banky). [39]

Stejně jako Slovenská komora auditorů je i Úřad pro dohled na výkonem auditu upraven zákonem o statutárním auditu. Zákon také upravuje složení orgánů úřadu. Nejvyšším orgánem úřadu je **rada**. Rada má pět členů: předsedu rady, místopředsedu rady, generálního ředitele (viz dále) a další dva řadové členy rady. Členy této rady jmenuje ministr financí Slovenské republiky na 5 let (kromě generálního ředitele). Hlavní funkcí rady je schvalování strategie činnosti úřadu na 5 let a schvalování ročního plánu úřadu. Rada také schvaluje členy ostatních orgánů úřadu. Statutárním a výkonným orgánem úřadu je **generální ředitel** (*generálny riaditeľ*). Generální ředitel zastupuje úřad na veřejnosti a řídí úřad ve všech otázkách týkajících se tohoto úřadu (kromě těch, které jsou výlučně v působnosti jiného orgánu). Funkční období generálního ředitele je na 4 roky. Kontrolním orgánem úřadu je **dozorčí výbor** (*dozorný výbor*), který především kontroluje hospodaření úřadu a schvaluje jeho rozpočet. Dozorčí výbor se skládá ze 3 členů: předseda a dva řadové členové. Dalšími orgány UDVA jsou **výbor pro zabezpečení kvality statutárního auditu** (*výbor pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu*) a **výbor pro prošetřování a sankce** (*výbor pre prešetrovanie a sankcie*). Tyto výbory musí mít lichý počet členů a zasedají minimálně jednou za 3 měsíce. Již z názvu výborů je patrné, čím se zabývají. Tyto výbory vykonávají přímý dohled nad kvalitou statutárního auditu a prošetřují prohřešky. UDVA také může zřídit komise, které nemají rozhodovací pravomoc. Náplň činností a pravomoci těchto komisí určují vnitřní předpisy úřadu. Podle § 55 zřídil úřad 2 komise: **Komise pro mezinárodní účetní standardy** (*Komisia pre medzinárodné účtovné štandardy*) a **Komise pro mezinárodní auditorské standardy a etiku** (*Komisia pre medzinárodné auditorské štandardy a etiku*). [10]; [39]

3.3 Deskripce podmínek auditu v Polské republice

Audit se v Polské republice začal vyvíjet v roce 1991, kdy byl schválen první zákon, který audit upravoval. Stejně jako v České a Slovenské republice musel audit v Polsku projít velkými legislativními změnami v důsledku vstupu do Evropské unie. I přes evropskou harmonizaci jsou podmínky auditu v Polské republice rozdílné.

3.3.1 Právní úprava auditu v Polské republice

Právní úprava auditu v Polské republice se podobá úpravě ve zbylých státech skupiny V4. Audit v Polsku je upraven především 2 zákony: **zákon ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu, auditorských společnostech a veřejném dohledu** (*Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym*) a **zákon ze dne 29. září o účetnictví** (*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*). Zákon o statutárním auditu upravuje především základní definice a ustanovení o auditorské činnosti, povinnosti a odpovědnosti auditorů a auditorských společností a veřejném dohledu nad auditem. Zákon o účetnictví upravuje zásady při vytváření účetní závěrky a také podmínky, za kterých jsou společnosti povinny k ověření účetní závěrky auditorem (více v podkapitole 3.3.2). Zákon také obsahuje kategorizaci účetních jednotek. Mezi další právní předpisy, které upravují auditorskou činnost v Polsku, patří **nařízení ministrů**. Tyto nařízení doplňují a rozvíjejí zákon o statutárním auditu a upřesňují některá ustanovení (např. Nařízení ministra rozvoje a financí o postupu při kvalifikaci statutárních auditorů). [12]; [13]

Polské účetní jednotky se při vedení účetnictví řídí **národními účetními standardy**. Těchto 12 standardů vydává ministerstvo financí. Auditori tak musí tyto účetní standardy znát, aby mohli řádně ověřovat účetní závěrky sestavené podle těchto standardů. Pokud jsou cenné papíry účetní jednotky obchodované na Evropském regulovaném trhu, pak musí vytvářet účetní závěrku v souladu s **Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS**. Při výkonu auditorské profese se auditori musí řídit **národními auditorskými standardy**. Tyto standardy obsahují mezinárodní auditorské standardy a k tomu standardy vydané Polskou komorou statutárních auditorů. Etiku a profesionální chování auditorů zajišťuje stejně jako v ČR a SR **Etický kodex**. [33]

3.3.2 Zákonná povinnost auditu v Polské republice

Povinnost ověřování účetní závěrky auditorem je v Polsku upravena v zákoně o účetnictví (kapitola 7, § 64). V tomto zákoně jsou výslovně uvedeny účetní jednotky, které jsou vždy povinny ověřovat účetní závěrku auditorem. Jsou to:

- akciové společnosti,
- domácí banky a pobočky zahraničních bank,
- úvěrové instituce,
- pojišťovny a zajišťovny,
- penzijní společnosti, investiční společnosti, družstevní záložny,
- platební instituce,
- makléřské společnosti. [13]

Dále jsou ze zákona povinny k auditu **ostatní obchodní společnosti**, které v předchozím účetním období překročily alespoň 2 z následujících podmínek: celková aktiva 2 500 000 EUR (64 375 000 Kč), čistý obrat 5 000 000 EUR (128 750 000 Kč) a průměrný počet zaměstnanců 50. [13]

V oblasti **povinné rotace auditorů** má Polská republika přísnější právní předpisy, než jaké jsou vyžadovány od Evropské unie. Povinnost výměny auditora je totiž v Polsku pro subjekty veřejného zájmu již po **5 letech**. Navíc neexistuje žádná možnost, která by povolila prodloužení zakázky. [12]

3.3.3 Požadavky na auditora v Polské republice

Statutárním auditorem se stává uchazeč po splnění zákonných podmínek. Tyto podmínky jsou upraveny v zákoně o auditorech (kapitola 2, § 4). Uchazeč musí být **způsobilý k právním úkonům**, mít **dobrou pověst** a musí být **bezúhonný** (nesmí být odsouzen za trestný čin nebo za daňový únik). Dále musí mít uchazeč **vystudovanou vysokou školu** v Polsku (úroveň není specifikována) nebo vysokou školu v jiném členském státě, jejichž titul je ekvivalentní k polským titulům. Uchazeč také musí mluvit **plynule polsky**, což je rozdílné oproti požadavkům ČR a SR. U těchto zemí požadavek na plynulou znalost národního jazyka chybí. Uchazeč také musí projít povinnou **praxí**, a to buď 3 roky jako asistent auditora nebo 2 roky jako asistent auditora a k tomu 1 rok v oboru účetnictví. Tyto praxe mohou být ve společnostech se sídlem v jakémkoliv státě Evropské unie. Další možností, jak být zapsán do rejstříku auditorů, je, pokud má uchazeč 15 let praxe v oboru účetnictví, právo, finance a audit (za předpokladu, že během této praxe získal uchazeč

potřebné znalosti pro auditorskou činnost). Poslední podmínkou pro získání auditorského oprávnění je úspěšně složit **auditorskou zkoušku**. Ta se skládá z písemné a ústní části. Písemný test obsahuje 10 dílčích témat, která ověřují vědomosti auditora. Témata se týkají např. teorie a principů účetnictví, práva, manažerského účetnictví, daní, finančního auditu, ekonomie atd. Ústní část zkoušky se skládá ze 3 otázek, z nichž 1 otázka je formou diskuze k písemné části testu. Pokud uchazeč splní i auditorskou zkoušku, zbývá mu jen **složit slib** a může být zapsán do rejstříku statutárních auditorů. [12]; [31]

3.3.4 Polská komora statutárních auditorů

Polská komora statutárních auditorů (*Polska Izba Biegłych Rewidentów* dále jen PIBR) je samosprávná profesní organizace, která sdružuje auditory v Polsku. Byla založena již v roce 1992, má právní subjektivitu a sídlo má ve Varšavě (k tomu 27 regionálních poboček). Hlavním posláním PIBR je vytváření auditorských standardů, vnitřních předpisů komory, a hlavně kontrola kvality poskytovaných auditorských služeb. Dalšími činnostmi, které upravuje zákon o statutárním auditu (kapitola 3, § 25), jsou:

- reprezentace členů komory a ochrana jejich profesních zájmů,
- stanovení národních standardů a zásad profesní etiky,
- kontrola činnosti statutárních auditorů, kteří **neprovádějí** audit subjektům veřejného zájmu,
- disciplinární řízení s auditory, kteří **neprovádějí** audit subjektům veřejného zájmu,
- příprava vzdělávacích materiálů a zajišťování průběžného vzdělávání. [12]

Organizační struktura je také určena zákonem o statutárním auditu (kapitola 3, § 26). Orgány PIBR jsou: Národní shromáždění statutárních auditorů (*Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów*), Národní rada statutárních auditorů (*Krajowa Rada Biegłych Rewidentów*), Národní kontrolní komise (*Krajowa Komisja Nadzoru*), Národní auditní komise (*Krajowa Komisja Rewizyjna*), Národní disciplinární soud (*Krajowy Sąd Dyscyplinarny*) a Národní disciplinární mluvčí (*Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny*). Nejvyšším orgánem je **Národní shromáždění statutárních auditorů**, které určuje program budoucích aktivit a také volí členy ostatních orgánů. Shromáždění se koná každé 4 roky a svolává ho **Národní rada statutárních auditorů**. Národní rada řídí komoru v období mezi 2 shromážděními, má 11 až 15 členů a provádí všechna důležitá rozhodnutí týkající se komory. Dalším orgánem komory je **Národní kontrolní komise**, jejímž hlavním

úkolem je kontrola výkonu auditorské činnosti, především dodržování právních předpisů a standardů. Komise má obvykle 3 až 5 členů a také vede seznam subjektů, které jsou oprávněny provádět auditorskou činnost u subjektů veřejného zájmu. Dále **Národní auditní komise**, která se také skládá z 3 až 5 členů, a která kontroluje finanční činnost PIBR a implementuje rozhodnutí usnesené Národním shromážděním. Posledními orgány PIBR jsou **Národní disciplinární soud** a **Národní disciplinární mluvčí**. Tyto orgány se zabývají disciplinárními prohrěšky statutárních auditorů. Disciplinární mluvčí je při těchto řízeních v pozici žalobce a disciplinární soud v pozici rozhodovacího orgánu. [32]

3.3.5 Komise pro dohled nad auditem

Komise pro dohled nad auditem (*Komisja Nadzoru Audytowego* dále jen KNA) je nevládní orgán veřejné správy (není právnická osoba), který vykonává dohled nad výkonem auditorské činnosti, dohled nad Polskou komorou statutárních auditorů a také dohled nad auditorskými společnostmi. Komise byla založena v roce 2009 na základě zákona o statutárním auditu. Je součástí ministerstva financí a tvoří jí 9 členů, kteří jsou ministerstvem jmenováni na 4 roky. Složení členů komise je dáno zákonem následovně:

- 2 zástupci ministerstva financí (včetně prezidenta Komise),
- 2 zástupci komise pro finanční dohled (včetně místopředsedy Komise),
- 2 zástupci Polské komory statutárních auditorů,
- 1 zástupce ministerstva spravedlnosti,
- 1 představitel Varšavské burzy cenných papírů,
- 1 představitel organizace zaměstnavatelů. [30]

Zákon také stanovuje, že se komise musí scházet minimálně jednou měsíčně. Mezi další důležitou činnost komise patří také kontrola kvality poskytovaných auditorských služeb u subjektů veřejného zájmu. U auditorských společností poskytujících služby těmto subjektům vykonává komise také disciplinární řízení (u ostatních auditorských společnostech to vykonává PIBR). [30]

3.4 Deskripce podmínek auditu v Maďarsku

Maďarsko (do roku 2012 Maďarská republika) si stejně jako zbylé státy skupiny V4 prošlo socialistickou érou. Proto se počátek moderního auditu v Maďarsku datuje také do 90. let. V této době se vytvářeli podmínky a instituce pro auditorskou činnost. Nicméně i Maďarsko ovlivnil vstup do Evropské unie a právní předpisy se musely harmonizovat. O rozdílech, které v podmínkách auditu v Maďarsku i přes evropskou harmonizaci stále zůstávají, pojednává tato podkapitola.

3.4.1 Právní úprava auditu v Maďarsku

Na maďarské právní předpisy měly velký vliv (stejně jako v ostatních státech V4) směrnice a nařízení EU. Nejvíce zřejmě Směrnice 2006/43/ES. Po vydání této směrnice byl vytvořen nový zákon upravující audit, **zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem** (2007. évi LXXV. törvény a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletéről). Tento zákon upravuje mimo jiné profesní organizaci **Maďarskou komoru auditorů** a orgán pro dohled na auditem **Úřad pro veřejný dohled nad auditem** (více v podkapitolách 3.4.4 a 3.4.5). Hlavní náplní zákona jsou ustanovení týkajících se auditorů a auditorských společností. Především se jedná o zajištění kvality auditorských služeb, zákonné podmínky k získání auditorského oprávnění, ustanovení k auditorským společnostem a forma průběžného vzdělávání auditorů. [14]

Dalším velmi důležitých zákonem, který upravuje podmínky auditu v Maďarsku, je **zákon C z roku 2000, o účetnictví** (2000. évi C. törvény a számvitelről). Ten pro auditory stanovuje nejen způsoby vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky (důležité při provádění auditu), ale především zákonnou povinnost ověřování účetní závěrky auditorem (viz následující podkapitola). Zákon také definuje zprávu auditora a vyjádření názoru na účetní závěrku. Naopak oproti ostatním zemím V4 neobsahuje kategorizaci účetních jednotek. [15]

Při provádění auditu se auditoři řídí platnými právními předpisy, především výše zmíněnými zákony. Auditorské postupy jsou ale upraveny v **Maďarských národních auditorských standardech** (*Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard*). Maďarské národní standardy jsou jako v ostatních zemích převzaté Mezinárodní auditorské standardy. Aktuální verze standardů byla navržena Maďarskou komorou auditorů a

schválena Úřadem pro veřejný dohled nad auditem v roce 2017. Standardy upravují všechny důležité náležitosti auditorské činnosti, dokumentaci spojenou s auditem a povinnosti auditorů a auditorských společností. Stejně jako ve zbylých státech V4 se musí maďarští auditoři řídit i **Etickým kodexem**, který vydává auditorská komora. [28]

Maďarské účetní jednotky musejí při své činnosti účtovat v souladu s **Maďarskými účetními standardy**. Ty jsou také upraveny v zákoně C o účetnictví. Nicméně hlavním právním předpisem, který tyto standardy upravuje, je **vládní vyhláška 202/2003 o maďarských účetních standardech, jejich interpretace a související procesní pravidla**. Pokud jsou cenné papíry účetní jednotky přijaty k obchodování na regulovaném evropském trhu, musí účetní jednotka vytvářet účetní závěrku podle **Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**. Auditoři tudíž musejí znát jak Maďarské účetní standardy, tak Mezinárodní účetní standardy. [15]

3.4.2 Zákonná povinnost auditu v Maďarsku

Jak již bylo zmíněno v předchozí podkapitole, zákonnou povinnost auditu v Maďarsku upravuje zákon C o účetnictví (kapitola X). Zákonná povinnost v Maďarsku je oproti ostatním státům V4 koncipována dosti rozdílněji. Povinný audit mají totiž **všechny účetní jednotky**, které používají **podvojně účetnictví**. Audit není povinný v případě, kdy účetní jednotka splní obě následující podmínky:

- čistý obrat (popř. přepočtený roční obrat) nepřekročil v předchozích 2 letech 300 000 000 HUF (23 964 000 Kč),
- průměrný počet zaměstnanců nepřekročil v předchozích 2 letech 50. [15]

Společnosti však nejsou osvobozeny od auditu podle předchozích podmínek, pokud jejich **daňové závazky po lhůtě splatnosti** delší než 60 dnů přesahují **10 000 000 HUF** (798 800 Kč). Zákon také přímo určuje společnosti, které nejsou osvobozeny od auditu v žádném případě:

- společnosti používající podvojně účetnictví, kterým audit přikazuje právní předpis (např. úvěrové instituce),
- družstevní záložny,
- společnosti zahrnuté do konsolidace (mateřské, dceřiné, joint venture),
- pobočky zahraničních společností (neplatí pro podniky se sídlem v EU),
- subjekty veřejného zájmu. [15]

V oblasti **povinné rotace auditorů** u subjektů veřejné zájmu má Maďarsko stanovenou dobu pro 2 skupiny subjektů. První skupinou jsou banky, úvěrové instituce a investiční společnosti. Tato skupina má povinnost výměny auditora již po **8 letech**. Druhou skupinou jsou pak všechny ostatní subjekty veřejného zájmu, které mají tuto povinnost po **10 letech**. Žádná možnost, jak tuto dobu prodloužit, se v maďarských právních předpisech nevyskytuje. [14]

3.4.3 Požadavky na auditora v Maďarsku

Požadavky na auditora v Maďarsku upravuje zákon LXXV o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem. Požadavky na auditora jsou stejně jako zákonná povinnost auditu koncipovány tak, že jsou specifikovány spíše překážky, které brání vystavení auditorského oprávnění. Zákon totiž stanovuje, že auditorské oprávnění získá ten, kdo projde **programem školení auditorů a složí auditorskou zkoušku**. Naopak auditorskou činnost nemůže vykonávat ten, kdo: má záznam v rejstříku trestů, má zákaz vykonávání auditorské činnosti, má částečně nebo plně omezenou způsobilost k právním jednáním, byl vyloučen z komory auditorů po disciplinárním řízení, není hoděn důvěry veřejnosti pro výkon auditorské činnosti z důvodu jeho životního stylu či chování. Několik podmínek je poté uvedeno pro vstup do programu školení. Programu se může zúčastnit pouze žadatel, který: má **diplom** z vysokoškolské instituce uznané státem, má **osvědčení o kvalifikaci** v oboru účetnictví, dosáhl alespoň **1 roku praxe** v oblasti účetnictví (nejméně 3 roky před podáním žádosti o školení) a zaplatil **poplatek** za školení. Program školení auditorů musí být minimálně 572 hodin dlouhý. Zákon také obsahuje minimální počty hodin pro jednotlivé předměty, kterými jsou např. právo, daně, ekonomika a finance, účetnictví, finanční analýza a audit. Po absolvování školení přichází na řadu **auditorská zkouška**. Ta se skládá ze 7 dílčích zkoušek z nichž jsou některé pouze ústní a některé písemné a ústní. Po absolvování auditorské zkoušky je žadatel zapsán do rejstříků auditorů. Druhou možností, jak vykonávat auditorskou činnost v Maďarsku, je mít auditorské oprávnění z jiné členské země EU. [15]; [29]

3.4.4 Maďarská komora auditorů

Maďarská komora auditorů (*Magyar Könyvvizsgálói Kamara* dále jen MKVK) je samosprávná profesní organizace sdružující statutární auditory a auditorské společnosti. Byla založena v roce 1997, je právnickou osobou a sídlí v Budapešti. Činnost komory je upravena zákonem LXXV o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem. Předchůdcem komory byla Společnost maďarských auditorů, která

působila v Maďarsku až do roku 1998. Hlavním cílem komory je kontrola dodržování auditorských standardů a kontrola kvality auditorské činnosti. Mezi další činnosti komory patří certifikace a registrace statutárních auditorů (i auditorských společností), vedení rejstříků auditorů a auditorských společností, vydávání auditorských standardů (schvalování je však na Úřadu pro veřejný dohled nad auditem), vydávání Etického kodexu a jiných vnitřních předpisů, publikační činnost a průběžné vzdělávání. Komora také vede disciplinární řízení s auditory a auditorskými společnostmi, které nenabízejí služby subjektům veřejného zájmu. [27]

Složení orgánů MKVK je také upraveno zákonem LXXV o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem. Nejvyšším orgánem je **kongres delegátů** (*Küldöttgyűlés*). Kongres má následující složení: ředitel regionálních poboček komory, jeden delegát z regionálních poboček (pokud v těchto pobočkách je méně než padesát aktivních statutárních auditorů), jeden delegát z regionálních poboček (pokud v těchto pobočkách je více než padesát aktivních statutárních auditorů + jeden delegát za každých dalších padesát aktivních členů) a deset delegátů z neaktivních statutárních auditorů. Kongres jako nejvyšší orgán přijímá stanovy komory, schvaluje rozpočet komory a také volí členy do ostatních orgánů komory. Musí se také scházet minimálně jednou ročně. Dalším orgánem je **prezidium** (*Elnökség*). Prezidium předkládá návrhy kongresu delegátů a řídí komory mezi jednotlivými kongresy. Dalšími orgány jsou různé **komise**. Těch existuje celkem 8 a každá z nich má své specifické zaměření. Jsou to: dozorčí komise, disciplinární komise, přijímací komise, komise pro vzdělání, expertní komise, ústřední volební komise, komise pro kontrolu kvality a komise pro kvalifikaci autorizovaných statutárních auditorů. Maďarská komora auditorů má také své regionální pobočky, kterých je celkem 20. V komoře jsou také jednotlivá oddělení, které nemají právní subjektivitu, ale které sdružují členy se stejným zaměřením (např. kapitálové trhy, daně, účetnictví). [14]

3.4.5 Úřad pro veřejný dohled nad auditem

Úřad pro veřejný dohled nad auditem (*Könyvvizsgáló Közfelügyeleti Hatóság* dále jen KKH) je svoji vnitřní strukturou podobný polské Komisi pro dohled nad auditem. KKH není právnickou osobou, ale je součástí ministerstva financí. Úřad má 7 členů, kteří jsou jmenováni na 5 let. Činnost úřadu je také upravena v **zákoně LXXV**. Úřad schvaluje standardy (které předkládá komora), zajišťuje kontrolu kvality auditorských služeb (u auditorských společností provádějících audit subjektům veřejného zájmu),

disciplinární řízení (také u společností provádějících audit subjektům veřejného zájmu) a kontroluje průběžné vzdělávání auditorů. Úřad také kontroluje činnost komory. Vzhledem k tomu, že je Úřad součástí ministerstva financí, vyplývá mu z toho i několik dalších činností související s ministerstvem. Úřad může na žádost ministra financí konzultovat některé návrhy zákonů mající vliv na statutární audit a může předkládat ministerstvu doporučení. Úřad při své činnosti také spolupracuje s Národní bankou Maďarska (*Magyar Nemzeti Bank*). [14]

V Maďarsku existují ještě další subjekty, které v ostatních státech V4 nejsou, a které mají za cíl zvýšení kvality poskytovaných auditorských služeb. Prvním je **Pojišťovací broker Maďarské komory auditorů** (*Magyar Könyvvizsgálói Kamara Biztosítási Alkusz Kft.*). Tato společnost byla založena v roce 2002 Maďarskou komorou auditorů a jejím cílem je především řídit odpovědnost auditorů za škodu, kterou by mohli svojí činností způsobit auditované společnosti nebo uživatelům účetní závěrky. V ostatních zemích V4 si musejí auditoři povinně uzavřít pojištění u soukromé pojišťovny. Druhým subjektem je **Nadace Dr. Rieb László** (*Dr. Rieb László Alapítvány*). Tato nezisková organizace byla založena v roce 1999 na podporu jazykové výuky auditorů. Nadace nabízí jazykové kurzy a stipendia. Posledním subjektem je **Maďarská nadace pro rozvoj účetnictví** (*Magyar Számvitel Fejlesztéséért Alapítvány*), která byla založena v roce 2001 a jejímž cílem je překlad mezinárodních účetních standardů do maďarštiny a publikace těchto překladů. Nadace také sleduje změny ve standardech a překládá tyto změny. [22]

4 Komparace podmínek auditu v zemích V4

Předchozí kapitola ukázala, že i přes postupující harmonizaci podmínek auditu v Evropské unii stále v některých oblastech auditu zůstávají rozdíly. Směrnice 2014/56/EU a Směrnice 2013/34/EU sice udávají cíle, kterých by měly členské státy v oblasti auditu dosáhnout, nicméně způsob, jak těchto cílů dosáhnout, je v režii členských států. Právní předpisy členských států se tak vyvíjejí v nastavených mantinelech, které umožňují vznik některých patrných rozdílů v podmínkách auditorské činnosti. Tato kapitola se věnuje komparaci podmínek auditorské činnosti, které byly popsány u jednotlivých států skupiny V4.

A) Komparace hlavních právních předpisů a standardů v zemích V4

Komparací právních předpisů a standardů, které upravují auditorskou činnost v zemích V4, se zabývá **tabulka č. 2**. Tabulka obsahuje hlavní právní předpisy (nikoliv však jediné), které upravují auditorskou činnost. Dále obsahují standardy a účetní předpisy, které musejí auditoři ve všech zemích bezpodmínečně znát.

Tabulka 2 Komparace právních předpisů a standardů v zemích V4

	Právní předpisy a standardy
Česká republika	<ul style="list-style-type: none">- zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví- Mezinárodní auditorské standardy (vč. standardů KACR č. 52 a 56)- České účetní standardy (popř. Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS)
Slovenská republika	<ul style="list-style-type: none">- zákon č. 423/2015 Z. z. o statutárním auditu a o změně a doplnění zákona č. 431/2002 Z. z. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů- zákon č. 431/2002 Z.z. o účetnictví ve znění pozdější předpisů- Mezinárodní auditorské standardy- Opatření a postupy při účtování od MF SR (popř. Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS)
Polská republika	<ul style="list-style-type: none">- zákon ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu, auditorských společnostech a veřejném dohledu- zákon ze dne 29. září o účetnictví- nařízení ministrů- Národní auditorské standardy (Mezinárodní aud. st. + standardy PIBR)- Národní účetní standardy (popř. Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS)
Maďarsko	<ul style="list-style-type: none">- zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem- zákon C z roku 2000, o účetnictví- Maďarské národní auditorské standardy (Mezinárodní auditorské standardy)- Maďarské účetní standardy (popř. Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS)

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Hlavním společným znakem právních předpisů v zemích V4 je existence 2 hlavních zákonů: zákon o auditu a zákon o účetnictví. I přes různé názvy jsou si zákony obsahově velmi podobné. **Zákon o auditu** obsahuje základní právní úpravu auditorské profese, auditorských společností, profesní organizace auditorů a orgánu pro dohled nad auditorskou činností. Pouze v Polské republice existují k zákonu o auditorech ještě **nařízení ministrů**. Ty dále upravují a doplňují zákon o auditu v různých oblastech (např. Nařízení ministra rozvoje a financí o povinné odborné přípravě statutárních auditorů). **Zákon o účetnictví** obsahuje ve všech zemích V4 podmínky, za kterých jsou společnosti povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zákon také obsahuje základní ustanovení týkající se účetnictví, které auditoři musejí znát pro správné ověřování účetních závěrek a správné pochopení účetních systémů v auditovaných společnostech.

Základní předpisy, kterými se musí auditoři řídit při své každodenní činnosti, jsou obsaženy v **auditorských standardech**. V zemích V4 jsou standardy převzaty od Mezinárodní federace účetních (IFAC). Standardy v České republice, Polské republice a Maďarsku tak obsahují **Mezinárodní auditorské standardy** doplněné o standardy vydané auditorskou komorou členského státu (např. v ČR standardy č. 52 a č. 56). Ve Slovenské republice jsou standardy také plně převzaty, ale nejsou doplněny o žádný standard vydaný Slovenskou komorou auditorů.

Další důležité předpisy, jejichž znalost je pro auditorskou činnost klíčová, jsou účetní standardy. V České republice, Polské republice a Maďarsku jsou vydávány Ministerstvem financí v souhrnném vydání. Standardy se poté mohou lišit pouze druhem účetní jednotky (např. podnikatelé, finanční instituce, pojišťovny). Na Slovensku nejsou vydávány účetní standardy souhrnně, ale vydávají se **postupy při účtování**, které jsou doplněné o **opatření v oblasti účetnictví**. Tyto postupy a opatření jsou také odlišné pro různé účetní jednotky (např. podnikatelé, banky, neziskové organizace).

B) Komparace zákonné povinnosti auditu v zemích V4

O poznání větší rozdíly jsou patrné v oblasti zákonné povinnosti auditu. Evropská unie sice vydala Směrnici 2013/34/EU, která obsahuje kategorizaci účetních jednotek, ale zákonnou povinnost auditu má na tuto kategorizaci navázanou pouze Česká republika. Zbylé země kategorizaci také převzaly do svých právních předpisů, nicméně nenavázaly na to zákonnou povinnost auditu. Přehled podmínek pro povinné ověření účetní závěrky auditorem je zobrazen v **tabulce č. 3**.

Tabulka 3 Komparace zákonné povinnosti auditu v zemích V4

		Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Prům. počet zaměstnanců	Povinnost auditu
Česká republika	Mikro ÚJ	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10	ne
	Malá ÚJ*	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50	ano
	Střední ÚJ	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250	ano
	Velká ÚJ**	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250	ano
	* Malé ÚJ jsou povinny ověřovat účetní závěrku v případě, že k rozvahovému dni účetního období, za které je účetní závěrka ověřována, a bezprostředně předcházející účetní období, překročí 2 z následujících podmínek: aktiva celkem 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 50 (u akciových společností a svěřeneckých fondů stačí překročení 1 podmínky). ** Jako velké ÚJ jsou vždy považovány subjekty veřejného zájmu a vybrané ÚJ				
Slovenská republika		Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Prům. počet zaměstnanců	Povinnost auditu
	Obchodní společnost (družstvo)	nad 1 mil. EUR (25 750 000 Kč)	nad 2 mil. EUR (51 500 000 Kč)	nad 30	ano
	- Obchodní společnost (družstvo), jejichž cenné papíry jsou obchodované na regulovaném trhu - ÚJ, které tuto povinnost ustanovuje zvláštní předpis (např. nadace) - ÚJ, která sestavuje účetní závěrku podle § 17a (banky, pojišťovny, zajišťovny, burza cenných papírů atd.)				ano
Polská republika		Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Prům. počet zaměstnanců	Povinnost auditu
	Obchodní společnost	nad 2,5 mil. EUR (64 375 000 Kč)	nad 5 mil. EUR (128 750 000 Kč)	nad 50	ano
	Akciové společnosti, domácí banky, pobočky zahraničních bank, úvěrové instituce, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti, investiční společnosti, družstevní záložny, platební instituce, makléřské společnosti				ano
Maďarsko		Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Prům. počet zaměstnanců	Povinnost auditu
	Společnost používající podvojný účetnictví	x	nad 300 mil. HUF (23 964 000 Kč)	nad 50	ano
	Společnosti používající podvojný účetnictví, které nesplňují výše uvedené podmínky, jsou od auditu osvobozeny . Osvobození neplatí pro společnosti, jejichž daňové závazky po lhůtě splatnosti více než 60 dnů přesahují 10 000 000 HUF (cca 798 800 Kč). Osvobozeny dále nejsou: společnosti, které mají audit povinný ze zákona (např. úvěrové instituce), družstevní záložny , podniky zahrnuté do konsolidace (mateřská sp., dceřiná sp., joint venture), maďarské pobočky podniků se sídlem v zahraničí (neplatí pro sídlo v EU), subjekty veřejného zájmu .				

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Jak již bylo uvedeno, **Česká republika** má zákonnou povinnost auditu navázanou na kategorizaci účetních jednotek. Statutární audit je povinný pro velké a střední účetní jednotky. Pro malé účetní jednotky je audit povinný v případě, že k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje, a bezprostředně předcházející období překročí 2 z následujících podmínek: aktiva celkem 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců 50 (u akciových společností a svěřeneckých fondů stačí překročení 1 podmínky). Povinný audit mají vždy subjekty veřejného zájmu (např. společnosti obchodované na evropské regulovaném trhu, banky, pojišťovny), jelikož jsou ze zákona brány jako velké účetní jednotky.

Ve **Slovenské republice** jsou podmínky zákonné povinnosti auditu oproti ČR přísnější. Podmínky nejsou navázány na kategorii ÚJ, ale jsou rovnou stanoveny pro všechny obchodní společnosti a družstva, která k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje, a bezprostředně předcházející období překročí tyto podmínky: aktiva celkem 1 mil. EUR (25 750 000 Kč), roční úhrn čistého obratu 2 mil. EUR (51 500 000 Kč) a průměrný počet zaměstnanců 30. Úroveň těchto podmínek je tak oproti ČR přibližně o **40 % nižší**. Což znamená, že zákonnou povinnost auditu bude splňovat větší část účetních jednotek než v ČR. Další účetní jednotky, které mají audit povinný ze zákona, jsou obchodní společnosti a družstva, jejichž cenné papíry jsou kotované na evropském regulovaném trhu, a účetní jednotky sestavující účetní závěrku podle zvláštního paragrafu (např. banky, pojišťovny, zajišťovny).

V **Polské republice** je zákonná povinnost auditu také stanovena rovnou pro všechny obchodní společnosti. Úroveň podmínek je stanovena následovně: aktiva celkem 2,5 mil. EUR (64 375 000 Kč), roční úhrn čistého obratu 5 mil. EUR (128 750 000 Kč) a průměrný počet zaměstnanců 50. Oproti ČR a SR však stačí v Polské republice tyto podmínky překročit v účetním období, ke kterému se účetní závěrka sestavuje (v ČR a SR je třeba podmínky překročit ve 2 obdobích). Úroveň těchto podmínek je oproti předchozím zemím nejvyšší, tudíž méně přísná. V polském zákoně o účetnictví jsou také určeny účetní jednotky, které mají povinný statutární audit v každém případě bez ohledu na výši aktiv, ročního úhrnu čistého obratu a počtu zaměstnanců. Jsou to: akciové společnosti, banky (domácí i pobočky zahraničních), úvěrové instituce, pojišťovny a zajišťovny, penzijní a investiční společnosti, družstevní záložny, platební instituce a makléřské společnosti.

Velice přísně nastavené parametry podmínek jsou v **Maďarsku**. Jak již bylo uvedeno v teoretické části této práce, v Maďarsku je oproti ostatním zemím V4 zákonná povinnost koncipována odlišně. V zákoně je stanoveno, že statutární audit mají povinny všechny společnosti, které používají **podvojně účetnictví**. K této podmínce je poté stanoveno možné osvobození od této povinnosti. Osvobozeny jsou tak společnosti, které v předchozích 2 letech nepřekročili obě následující podmínky: roční úhrn čistého obratu 300 mil. HUF (23 964 000 Kč) a průměrný počet zaměstnanců 50. V komparaci s ostatními zeměmi V4 je tato podmínka stanovena nejpřísněji. V maďarské zákoně o účetnictví je dále stanoveno, že osvobození od povinnosti auditu neplatí pro společnosti, které mají daňové závazky po lhůtě splatnosti delší než 60 dnů přesahující 10 mil. HUF (798 800 Kč). Osvobozeny také nejsou společnosti, kterým to přímo ukládá zákon (např. úvěrové instituce), společnosti zahrnuté do konsolidace (mateřské i dceřiné společnosti, joint venture) nebo subjekty veřejného zájmu (např. pojišťovny).

C) Komparace povinné rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu v zemích V4

Nastavení základní doby pro povinnou výměnu auditora u subjektů veřejného zájmu vychází z Nařízení č. 537/2014. Tuto základní dobu si členské země mohly ponechat a rovnou implementovat do svých právních předpisů. Jak je však patrné z následující tabulky, země V4 si zvolily druhou možnost, kdy implementovali samostatně upravené maximální doby trvání zakázky.

Tabulka 4 Komparace povinné rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu v zemích V4

	Základní doba	Možnost prodloužení
Česká republika	10 let	10 let (výběrové řízení)
		14 let (společný audit)
Slovenská republika	10 let	10 let (výběrové řízení)
		14 let (společný audit)
Polská republika	5 let	-
Maďarsko	8 let – banky, úvěrové instituce, investiční společnosti	-
	10 let – ostatní subjekty veřejného zájmu	

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Česká a Slovenská republika si jako výchozí maximální dobu trvání auditorské zakázky zvolily již zmiňovanou dobu **10 let**. Avšak k základní době tyto státy přidaly 2 podmínky, za kterých lze zakázku prodloužit. První možností je výběrové řízení. Pokud v tomto případě vyhraje současný auditor výběrové řízení, může dále u auditované společnosti zůstat dalších **10 let**. Další možností je poté společný audit, kdy je audit prováděn minimálně 2 společnostmi. V tomto případě lze audit prodloužit o dalších **14 let**.

Polská republika zvolila v oblasti povinné rotace auditorů mnohem přísnější podmínky. U polských subjektů veřejného zájmu se musí auditoři střídát již po **5 letech**. Navíc neexistuje žádná další podmínka, která by povolovala prodloužení této doby.

Maďarsko má podmínky pro povinnou rotaci auditorů rozdělené podle druhu subjektů. Pro banky, úvěrové instituce a investiční společnosti platí maximální doba trvání zakázky **8 let**. Pro všechny ostatní subjekty veřejného zájmu platí **10 let**. Tyto doby jsou však konečné, jelikož se v maďarských právních předpisech nenachází žádná podmínka, která by povolovala prodloužení těchto dob.

D) Komparace požadavků na auditory v zemích V4

Další oblastí, která obsahuje mnohem méně rozdílů mezi zeměmi V4, je oblast požadavků na auditory. Tyto požadavky jsou obsaženy v zákonech o auditu jednotlivých zemí. Pouze struktura a obsah auditorské zkoušky není v zákonech uvedena, ale je určována vnitřními předpisy vydávanými profesními organizacemi auditorů (komorami auditorů). Požadavky na auditory mají v zemích V4 velice podobnou strukturu, která se skládá z požadavků na vzdělání, splnění praxe a složení auditorské zkoušky. Je také třeba splňovat některé další povinnosti, které zaručují, že auditoři budou vykonávat svoji činnost v souladu s Etickým kodexem a ve veřejném zájmu (např. bezúhonnost). Shrnutí požadavků na auditory je uvedeno v **tabulce č. 5**.

Tabulka 5 Komparace požadavků na auditory v zemích V4

	Vzdělání	Praxe	Zkouška	Ostatní
Česká republika	bakalářské nebo magisterské	3 roky jako asistent auditora	12 dílčích písemných zkoušek	- svéprávnost - bezúhonnost - nevykonává podnik. činnost - žádné nedoplatky u Fin. a Celní správy a na pojistném - složení slibu
Slovenská republika	magisterské	3 roky jako asistent auditora (celkem 5 let praxe z oblasti účetnictví)	3 dílčí písemné zkoušky	- svéprávnost - bezúhonnost - žádné nedoplatky na sociálním a zdravotním pojištění - žádné daňové nedoplatky - složení slibu
Polská republika	bakalářské nebo magisterské (není specifikováno)	3 roky jako asistent auditora (nebo 2 roky jako asistent a 1 rok v oboru účetnictví)	písemná zkouška (10 témat) a ústní zkouška	- svéprávnost - bezúhonnost - dobrá pověst - plynulá znalost polštiny - složení slibu
Maďarsko	bakalářské nebo magisterské (není specifikováno)	1 rok v oboru účetnictví	7 dílčích zkoušek (písemné i ústní)	- svéprávnost - bezúhonnost - program školení auditorů

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Jak je vidět z výše uvedené tabulky, požadavky na auditora se v zemích V4 velice shodují. Různé jsou především délka praxe, struktura auditorské zkoušky a některé další požadavky. V **České republice** jsou podmínky stanoveny zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Zákon vyžaduje, aby měl auditor vzdělání alespoň na bakalářské nebo magisterské úrovni. Auditor také musí absolvovat alespoň 3 roky jako asistent auditora a složit auditorskou zkoušku. Ta se skládá z 12 dílčích písemných zkoušek (např. mezinárodní účetní a auditorské standardy, finanční analýza, účetnictví). Pro zapsání do rejstříků auditorů musí uchazeč dále splňovat podmínky svéprávnosti a bezúhonnosti. Nesmí vykonávat podnikatelskou činnost (existují výjimky, např. vedení účetnictví) a nesmí mít žádné nedoplatky u finanční a celní správy a na pojistném. Nakonec musí uchazeč složit slib.

Ve **Slovenské republice** jsou podmínky pro zapsání do rejstříku auditorů upraveny zákonem č. 423/2015 Z. z. o statutárním auditu. Oproti ČR musí slovenský uchazeč

většinu podmínek splňovat již jako asistent auditora. Pro zapsání do rejstříku asistentů auditorů musí mít uchazeči vzdělání na magisterské úrovni, musí mít dobrou pověst (bezúhonnost, žádné nedoplatky na pojistném nebo daňové nedoplatky) a musí absolvovat vstupní test. Způsobilost k právním jednání je podmínka, kterou musí splňovat i čeští asistenti auditorů. Naopak praxi mají slovenští uchazeči složitější, jelikož musí splnit alespoň 5 let praxe v oblasti účetnictví (z toho alespoň 3 roky jako asistent auditora). Nakonec musí asistent auditora splnit auditorskou zkoušku složenou ze 3 dílčích písemných zkoušek a poté složit slib.

V **Polské republice** jsou požadavky na auditora specifikovány v zákoně ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu. Stejně jako u předchozích 2 zemí musí auditor splňovat požadavky způsobilosti k právním jednání, dobré pověsti a bezúhonnosti. Uchazeč musí mít také vystudovanou vysokou školu (minimální úroveň není v zákoně stanovena) a musí umět plynule polsky. U ostatních zemí V4 podmínka plynulé znalosti národního jazyka chybí. Uchazeč musí dále projít praxí, která musí trvat minimálně 3 roky. Praxe může být buď v pozici asistenta auditora nebo může být rozdělena na 2 roky v pozici asistenta auditora a 1 rok v oboru účetnictví. Dalším krokem je úspěšné absolvování auditorské zkoušky. Ta se skládá z písemné a ústní části. Písemná část zkoušky obsahuje 10 témat (např. účetnictví, právo, daně, finanční audit) a ústní část se skládá ze 3 otázek. Nakonec musí uchazeč stejně jako v předchozích 2 případech složit slib.

Požadavky na auditory v **Maďarsku** jsou obsaženy v zákoně LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem. Stejně jako v případě zákonné povinnosti auditu jsou požadavky na auditory specifikovány odlišně. Zákon uvádí, že do rejstříku auditorů je zapsán uchazeč, který projde školením auditorů a složí auditorskou zkoušku. Dále jsou pak uvedeny překážky, které brání zapsání do rejstříku. Jsou to například záznam v rejstříku trestů, zákaz vykonávání auditorské činnosti, nebo částečně či plně omezená způsobilost k právním úkonům. Uvedeny jsou také podmínky, které opravňují uchazeče zúčastnit se výše uvedeného školení auditorů. Z podmínek vyplývá, že **maďarské požadavky jsou nejméně přísné**. Vyžadované vysokoškolské vzdělání není specifikované (může být bakalářský i magisterský stupeň), praxe postačuje 1 rok v oboru účetnictví a chybí také podmínka nedoplatků (daňové i na pojistném). Zkouška je poté složena ze 7 dílčích částí (písemných i ústních).

Nejpřísnější jsou tedy požadavky na auditory ve Slovenské republice, kde je třeba minimálně magisterské vzdělání a praxe musí být minimálně 5 let.

E) Komparace hlavních činností profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem v zemích V4

Posledním hlediskem, kterým se zabývá tato kapitola, jsou hlavní činnosti profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem. Vytvoření profesních organizací je přirozený proces, který se děje ve všech zemích a v převážné většině profesí. Proto profesní organizace (komory) v zemích V4 vznikaly již v 90. letech. Tyto organizace hájí zájmy svých členů a také se starají o zvyšování kvalifikace a dodržování kvality. U auditorských komor je kladen velký důraz na kontrolu auditorské činnosti. Zejména dodržování auditorských standardů. Oproti tomu vznik organizací pro dohled nad auditem byl dán přijetím a zapracováním Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES. Proto tyto organizace vznikali až po roce 2008. Přehled základních informací o profesních organizacích a organizacích pro dohled nad auditem je zobrazen v **tabulce č. 6**.

Tabulka 6 Základní informace o profesních organizacích a organizacích pro dohled nad auditem V4

	Organizace	Rok vzniku	Právní subjektivita	Sídlo
Česká republika	KAČR	1993	ano	Praha
	RVDA	2009	ano	Praha
Slovenská republika	SKAU	1992	ano	Bratislava
	UDVA	2008	ano	Bratislava
Polská republika	PIBR	1992	ano	Varšava
	KNA	2009	ne	-
Maďarsko	MKVK	1997	ano	Budapešť
	KKH	2008	ne	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z výše uvedené tabulky je zjevné, že rozdíly mezi organizacemi nejsou pouze v různých letech jejich vzniku. Většina těchto organizací má právní subjektivitu, tudíž to jsou právnické osoby. V Polské republice a Maďarsku však organizace pro dohled nad auditem právní subjektivitu nemají. Jsou totiž součástí ministerstva financí. KNA a KKH tak nejsou složeny z různých orgánů, ale tvoří je několik členů, kteří jsou jmenováni ministrem financí.

Pro srovnání hlavních činností profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem je důležité uvést, že činnosti týkající se auditu subjektů veřejného zájmu budou v některých případech řešené odlišně. Audit subjektů veřejného zájmu (SVZ) podléhá přísnějším právním předpisům než audit ostatních subjektů. Proto následující tabulka rozlišuje i rozdíly mezi SVZ a ostatními subjekty.

Tabulka 7 Hlavní činnosti profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem v zemích V4

	Česká republika		Slovenská republika		Polská republika		Maďarsko	
	SVZ	Ostatní	SVZ	Ostatní	SVZ	Ostatní	SVZ	Ostatní
Schvalování a registrace statutárních auditorů a auditorských společností	KAČR	KAČR	UDVA	UDVA	PIBR	PIBR	MKVK	MKVK
Přijímání standardů (kromě předpisů jiných orgánů členských států)	KAČR	KAČR	UDVA	UDVA	PIBR	PIBR	MKVK	MKVK
Průběžné vzdělávání	KAČR	KAČR	UDVA	SKAU	PIBR	PIBR	MKVK	MKVK
Systém řízení kvality	RVDA	KAČR	UDVA	SKAU	KNA	PIBR	KKH	MKVK
Disciplinární systém (vyšetřování a správa)	RVDA/ KAČR	KAČR	UDVA	SKAU	KNA	PIBR	KKH	MKVK

Zdroj: vlastní zpracování dle [16], 2019

Všechny země V4 mají díky výše zmíněné směrnici dvoustupňový dohled nad auditorskou činností. Nicméně rozdělení činností mezi tyto stupně obsahuje mírné rozdíly. Největší rozdíl je patrný u rozdělení činností mezi organizacemi **Slovenské republiky**. Zatímco u zbylých států zajišťuje většinu činností profesní organizace (komora), u Slovenské republiky zajišťuje většinu činností Úřad pro dohled nad výkonem auditu. Slovenská komora auditorů zajišťuje pouze průběžné vzdělávání, systém řízení kvality a disciplinární systém u ostatních subjektů. U zbylých činností má SKAU pouze poradní činnost, nebo vypracovává návrhy.

Česká republika, Polská republika a Maďarsko mají rozdělení shodné. U ostatních subjektů zajišťují všechny činnosti profesní komory. Od schvalování registrací a vedení rejstříků až po kontrolu kvality a disciplinární řízení s auditory. U subjektů veřejného zájmu zajišťují pouze registraci auditorů a auditorských společností, přijímají standardy a zajišťují průběžné vzdělávání. Zbylé činnosti zajišťují organizace pro dohled nad auditem. Malý rozdíl je pak u ČR, kdy v některých případech vede disciplinární vyšetřování KAČR

5 Kvantitativní výzkum

Druhá část této práce se zabývá statistickým testováním hypotéz zaměřených na účetní jednotky jednotlivých států V4 a výsledky jejich auditů, resp. výroky auditorů. Hypotézy v tomto výzkumu jsou stanoveny a vyhodnoceny pro každý stát jednotlivě, nikoliv pro skupinu V4.

5.1 Metodika výzkumu

Cílem tohoto výzkumu je zjištění, zda **existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výsledkem provedeného auditu (tzn. výrokiem auditora)**. Tato závislost se bude zjišťovat u účetních jednotek v České republice, Slovenské republice, Polské republice a Maďarsku.

Pro jednotlivé země, které budou součástí výzkumu, jsou stanoveny hypotézy. Nulová (testovaná) a alternativní hypotéza je stanovena následovně:

H_0 : Neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokiem auditora.

H_1 : Existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokiem auditora.

Ověření, zda je nulová hypotéza správná či nikoliv, se provádí pomocí **testování hypotéz**. Ke zjištění, zda mezi výše uvedenými kvalitativními znaky existuje závislost, bude využit **χ^2 – test nezávislosti v kombinační tabulce**. Tento test porovnává zjištěné (empirické) četnosti s četnostmi očekávanými (teoretickými), které jsou očekávané v případě nezávislosti znaků. Empirické i teoretické četnosti jsou poté zadány do kontingenční tabulky. Následně je využit vzorec (1) uvedený v kapitole č. 1 Cíl práce a metodiky zpracování.

Výsledná hodnota vypočtené statistiky je poté srovnána s kritickou hodnotou chí-kvadrát rozdělení. Pokud vypočtená statistika překročí tuto hodnotu, lze nulovou hypotézu zamítnout a prohlásit, že mezi znaky existuje závislost. Pokud bude vypočtená hodnota nižší než kritická hodnota, nemůžou být zvolené znaky pokládány za závislé.

Empirická data potřebná k testování hypotéz budou čerpána z účetních závěrek a zpráv auditorů jednotlivých podniků. V každé z výše uvedených zemí je náhodně vybráno **200 účetních jednotek**, u kterých je následně zaznamenána velikost ÚJ a výrok auditora k účetní závěrce za rok 2017. Ve výběrovém vzorku nejsou zahrnovány mikro účetní jednotky, jelikož se tyto podniky v zemích V4 zpravidla nedostávají do žádné kategorie,

pro které by byl audit povinný. Pro rozdělení podniků podle velikosti je využita kategorizace ze Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. Stejně jako u kategorizace účetních jednotek v ČR, platí i pro tuto kategorizaci pravidlo překročení 2 hodnot. Tato původní kategorizace byla sice jednotlivými státy zakomponována do národních právních předpisů, avšak s některými rozdíly (např. Slovensko nemá kategorii středních ÚJ). Proto je využita původní kategorizace uvedená ve směrnici (tabulka č. 8).

Tabulka 8 Kategorizace ÚJ uvedená ve Směrnici 2013/34/EU

Typ účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro ÚJ	do 350 000 EUR do 9 012 500 Kč	do 700 000 EUR do 18 025 000 Kč	do 10
Malá ÚJ	do 4 000 000 EUR do 103 000 000 Kč	do 8 000 000 EUR do 206 000 000 Kč	do 50
Střední ÚJ	do 20 000 000 EUR do 515 000 000 Kč	do 40 000 000 EUR do 1 030 000 000 Kč	do 250
Velká	nad 20 000 000 EUR nad 515 000 000 Kč	nad 40 000 000 EUR nad 1 030 000 000 Kč	nad 250

Zdroj: vlastní zpracování dle [20], 2019

Druhým znakem, který je zahrnut v testování hypotéz, je výrok auditora. Výrok auditora je obsažen ve zprávě auditora, která bývá buď součástí výroční zprávy, nebo bývá zveřejněna samostatně. Typy výroků jsou v České republice, Slovenské republice a Maďarsku svým rozdělením stejné (příklady výroků jsou uvedeny v příloze A). Ve všech 3 státech jsou 4 kategorie výroků: výrok bez výhrad (v SR *nepodmieneny*, v M *hitelesítő záradék*), s výhradou (*podmieneny*, *korlátozott záradék*), záporný (*záporný*, *elutasító záradék*) a odmítnutí výroků (*odmitnutí výroku*, *záradék adásának elutasítása*). Poslední dvě kategorie výroků však v auditorských zprávách nebývají tolik časté. Z tohoto důvodu jsou tyto kategorie výroků spojeny do jedné kategorie (záporný), která bude představovat negativní výroky auditora v případě výskytu závažných nesprávností či nemožnosti získat významné informace.

V Polské republice jsou oproti výše uvedeným státům pouze 2 kategorie výroků: podává věrný a poctivý obraz (*przedstawia rzetelny i jasny obraz*) a nepodává věrný a poctivý obraz (*nie przekazuje rzetelny i jasny obraz*). V případě Polské republiky tak bude výpočet testové statistiky rozdílný. Přehled kategorií výroků je zobrazen v tabulce č. 9.

Tabulka 9 Typy výroků využité u výběrového vzorku

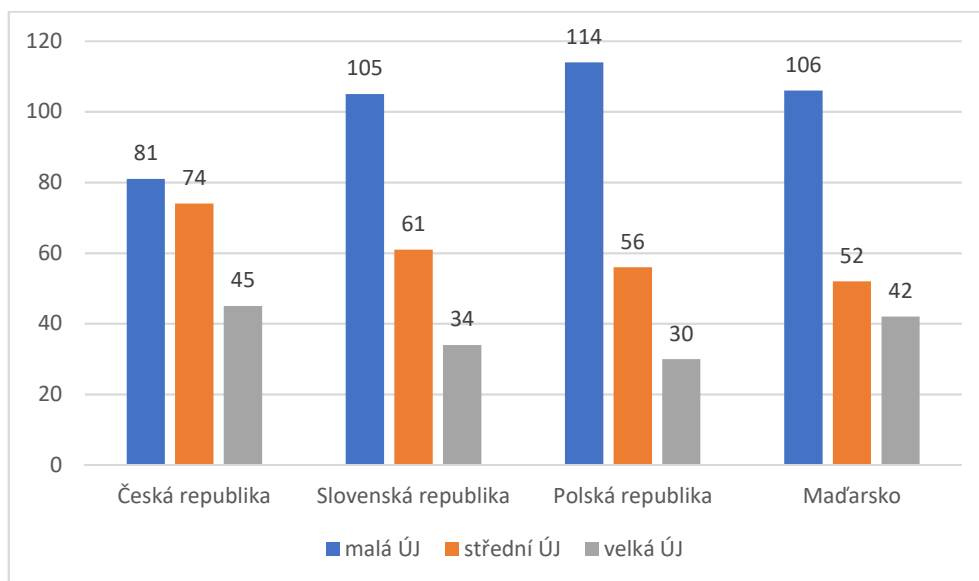
	Výroky		
Česká republika	bez výhrad	s výhradou	záporný (záporný a odmítnutí výroku)
Slovenská republika	nepodmíněný	podmíněný	záporný (záporný a odmítnutí výroku)
Polská republika	podává věrný a poctivý obraz	nepodává věrný a poctivý obraz	-
Maďarsko	bez výhrad	s výhradou	záporný (záporný a odmítnutí výroku)

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Veškeré výroční zprávy a zprávy auditorů, které jsou použity v tomto výzkumu, jsou z veřejně dostupných zdrojů. V případě České republiky byl využit **Veřejný rejstřík a Sbírka listin** Ministerstva spravedlnosti ČR dostupný na adrese <https://or.justice.cz>. U účetních jednotek ze Slovenské republiky byl využit **Registr účetních závěrek** (*Register účtovných závierok*) spravovaný ministerstvem financí Slovenské republiky. Tento portál je dostupný na adrese <http://www.registeruz.sk>. V případě Polské republiky byl využit **Polský obchodní rejstřík** (*Krajowy Rejestr Sądowy*) spravovaný Ministerstvem spravedlnosti Polské republiky. Zde bylo získáno číslo zápisu do obchodního rejstříku (KRS číslo) a pod tímto číslem byly vyhledány finanční výkazy dostupné na adrese https://ekrs.ms.gov.pl/rdf/pd/search_df. Finanční výkazy Maďarských účetních jednotek byly zpracovány za využití **Národního registru společností** (*Országos Cégnyelvántartó*) spravovaného Ministerstvem spravedlnosti Maďarska na adrese <https://www.e-cegjegyzek.hu/?cegkereses> a webových stránek jednotlivých účetních jednotek.

Celkem bylo do výzkumu zapojeno 800 účetních jednotek z České republiky, Slovenské republiky, Polské republiky a Maďarska. Do výzkumu nebyly zahrnuty mikro podniky. Zastoupení ostatních kategorií ve výzkumu je vidět na následujícím grafu.

Graf 1 Účetní jednotky dle kategorií využité ve výzkumu



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Náhodný výběr účetních jednotek způsobil, že ve všech 4 státech má nejvyšší zastoupení kategorie malých ÚJ. Tato kategorie má nejvyšší četnost v Polské republice – 57 %. Naopak nejméně (40,5 %) má v České republice. Avšak Česká republika má nejvyšší zastoupení středních (74 – 37 %) a velkých podniků (45 – 22,5 %).

5.2 Realizace výzkumu

Výše popsaný postup výzkumu je proveden pro všechny 4 státy samostatně. Každá ze zemí má vlastní hypotézy, kontingenční tabulku, testovou statistiku i postup výpočtu. Vzhledem k rozdílným počtům výroků (Polská republika) budou některé teoretické hodnoty rozdílné (např. kritická hodnota, stupně volnosti).

5.2.1 Výzkum v České republice

Úkolem výzkumu v České republice je zjištění, zda existuje závislost mezi velikostí účetních jednotek v ČR a výroky auditorů provádějících audit těmto jednotkám. Ke zjištění závislosti je sestrojena kontingenční tabulka a proveden χ^2 – test nezávislosti v kombinační tabulce. Hypotézy jsou stanoveny následovně:

H₀: V ČR neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora.

H₁: V ČR existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora.

První kvalitativní znak – velikost účetní jednotky, má 3 varianty: **malá, střední a velká ÚJ**. Druhý kvalitativní znak – výrok auditora, má také 3 varianty: **bez výhrady, s výhradou a záporný**. Za pomoci veřejného rejstříku bylo náhodně vybráno 200 účetních jednotek, které byly dále roztrženy podle výše zmíněných znaků. Zjištěné četnosti a součty četností jsou zobrazeny v následující kontingenční tabulce.

Tabulka 10 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v ČR

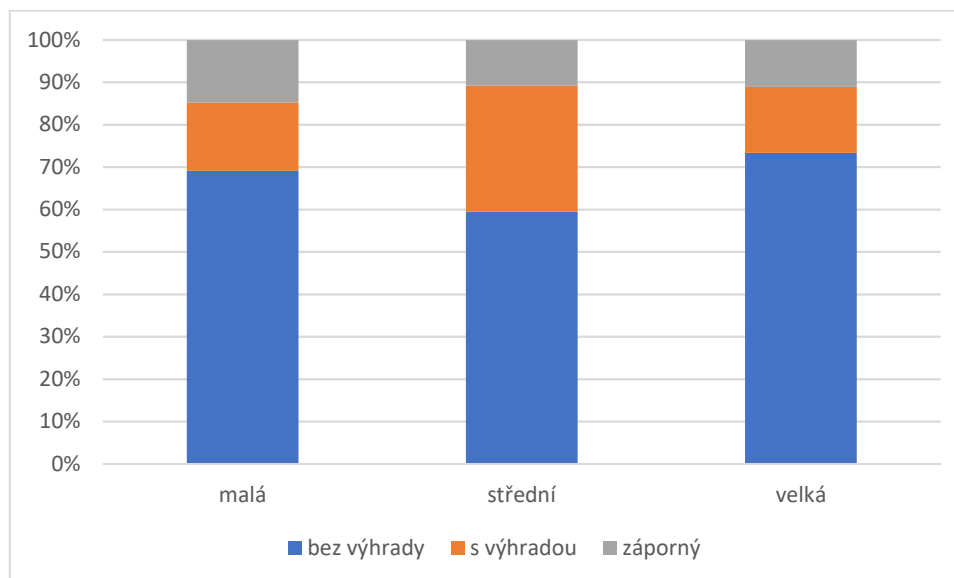
Velikost ÚJ	Výrok auditora			
	bez výhrady	s výhradou	záporný	celkem
malá	56	13	12	81
střední	44	22	8	74
velká	33	7	5	45
celkem	133	42	25	200

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Jak je vidět z tabulky č. 10, všechny kategorie podniků mají výrazně nejvíce výroků **bez výhrady**. Všechny tři kategorie mají podíl výroků bez výhrady minimálně 59 % (velké ÚJ dokonce 73 %). Značně méně mají podniky výroků **s výhradou**. Pouze u středních ÚJ se podíl výroků s výhradou blíží 30 %. Malé a velké ÚJ mají tento podíl okolo 16 %. Nejmenší zastoupení u všech třech kategorií mají záporné výroky (záporné výroky a odmítnutí výroků). Velké a střední ÚJ mají podíl záporných výroků 11 %, zatímco malé

ÚJ mají 15 % všech výroků záporné. Grafické znázornění četností výroků je vidět na následujícím grafu.

Graf 2 Četnosti výroků auditora v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Jak již bylo uvedeno v kapitole č. 1 - Cíl práce a metodiky zpracování, jako testová statistika bude využit následující vzorec:

$$G_{\check{C}R} = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n'_{ij})^2}{n'_{ij}} \quad (4)$$

Aby bylo možné zamítnout či nezamítnout nulovou hypotézu, je třeba sestavit **kritický obor**. Kritický obor představuje množinu všech hodnot testové statistiky, při kterých se nulová hypotéza zamítá. K tomu je třeba také zvolit **hladinu významnosti**, která představuje pravděpodobnost výskytu chyby I. Druhu (pravděpodobnost zamítnutí nulové hypotézy navzdory její pravdivosti). V oblastech ekonomické statistiky se vžila jako přijatelná hodnota rizika $\alpha = 0,05$ (5 %). Dále je třeba vypočítat **stupně volnosti**. Tato hodnota se vypočítá, podle již zmíněné rovnice:

$$V = (r - 1)(s - 1) \quad (5)$$

V tomto vzorci představuje veličina r počet řádků a s počet sloupců v kontingenční tabulce. Výsledná hodnota je v případě České republiky $v = 4$ (3 řádky, 3 sloupce). S touto hodnotou a hladinou významnosti již lze sestavit kritický obor. Ve statistických tabulkách (viz Příloha B) lze nalézt hodnotu 0,95 kvantilu χ_p^2 (5 % hladina významnosti). Nalezená hodnota je $\chi_p^2 = 9,49$. Pokud tedy vypočtená testová statistika překročí tuto

hodnotu, lze nulovou hypotézu zamítnout. Pro kontrolu správnosti nalezeného kritického oboru lze tuto hodnotu získat ze vzorce v programu MS Excel. K tomu slouží funkce **CHIINV**. Do této funkce stačí doplnit hladinu významnosti a stupně volnosti ve formátu: =CHIINV(0,05;4). Z tohoto zápisu uvedená funkce určila kritickou hodnotu **9,487729**. Oba způsoby určení kritického oboru se tak shodují. [3]

Při znalosti kritického oboru a empirických dat lze přikročit k výpočtu teoretických (očekávaných) hodnot. Tyto hodnoty se získají pomocí již zmiňovaného zlomku:

$$n'_{ij} = \frac{n_i n_j}{n}. \quad (6)$$

V uvedeném výpočtu se v čitateli násobí mezi sebou celkové součty u jednotlivých znaků (např. celkový počet výroků bez výhrad) a tato hodnota se dělí celkovým počtem jednotek ve výběrovém souboru. První hodnota, která představuje počet výroků bez výhrad u malých účetních jednotek (první hodnota vlevo nahoře v kontingenční tabulce), se tak spočítá následovně:

$$n'_{11} = \frac{133 \times 81}{200} = 53,87. \quad (7)$$

Pro hodnotu představující počet výroků s výhradou u malých účetních jednotek pak platí:

$$n'_{12} = \frac{42 \times 81}{200} = 17,01. \quad (8)$$

Analogicky se spočítají i ostatní teoretické hodnoty pro kontingenční tabulku. Výsledek těchto výpočtu je zobrazen v tabulce č. 11.

Tabulka 11 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v ČR

Velikost ÚJ	Výrok auditora			
	bez výhrady	s výhradou	záporný	celkem
malá	53,87	17,01	10,13	81,00
střední	49,21	15,54	9,25	74,00
velká	29,93	9,45	5,63	45,00
celkem	133,00	42,00	25,00	200,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z tabulky lze pozorovat, že teoretické hodnoty vycházejí podobně jako empirické. Rozdíly mezi hodnotami jsou pouze v řádu jednotek. Naopak součty řádků a sloupců vycházejí stejně.

Posledním krokem při výpočtu testové statistiky je dosazení hodnot do vzorce. Ve vzorci se bude v čitateli odečítat teoretická hodnota od empirické, výsledná hodnota bude umocňovaná na druhou a v čitateli bude teoretická hodnota:

$$G_{11} = \frac{(56-53,87)^2}{53,87} = 0,0846. \quad (9)$$

Stejným způsobem se vypočítají všechny hodnoty v kontingenční tabulce. Hodnoty uvedené ve vzorcích jsou zaokrouhlené. Při výpočtech však byl použit program MS Excel. Tento program při používání vzorců hodnoty nezaokrouhluje. U některých vypočtených hodnot tak mohou vzniknout rozdíly oproti hodnotám, které by vyšly při použití zaokrouhlených hodnot. Výsledné hodnoty těchto výpočtu jsou v následující tabulce.

Tabulka 12 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro ČR

Velikost ÚJ	Výrok auditora		
	bez výhrady	s výhradou	záporný
malá	0,0846	0,9453	0,3472
střední	0,5516	2,6854	0,1689
velká	0,3160	0,6352	0,0694

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Konečnou hodnotou testové statistiky je poté součet všech hodnot uvedených v předchozí tabulce. V případě České republiky je výsledná hodnota statistiky:

$$G = 5,8037.$$

Hodnotu vypočtené testové statistiky je již možné srovnat s hodnotou kritického oboru. Jelikož je výsledná hodnota testové statistiky menší, než hodnota kritického oboru ($5,80 < 9,49$), **nulová hypotéza se nezamítá**. Nelze tudíž tvrdit, že by výsledný výrok auditora závisel na velikosti účetní jednotky. Pro kontrolu lze srovnat také **p-hodnotu** se zvolenou hladinou významnosti α . P-hodnotu lze získat pomocí funkce CHIDIST v programu MS Excel. Do této funkce se doplní hodnota vypočtené statistiky a stupně volnosti. V případě České republiky tak p-hodnota vyšla **0,2143**. Nulová hypotéza se tak nezamítá ani v tomto případě, jelikož platí, že $\alpha < \mathbf{p-hodnota}$ ($0,05 < 0,2143$).

V případě, že by na počátku testování byla stanovena vyšší pravděpodobnost výskytu chyby I. druhu (hladina významnosti α), testování by došlo k jiným hodnotám. Ani v tomto případě by však nulová hypotéza nebyla zamítnuta. Hodnoty a závěry v případě 5 % a 10 % hladiny významnosti jsou zobrazeny v tabulce č. 13.

Tabulka 13 Konečné výsledky testování pro Českou republiku

Hladina významnosti (α)	Kritický obor	Testová statistika (G)	P-hodnota	Závěr	
				dle G	dle p-hodnoty
0,05	$<9,49; \infty$)	5,8037	0,2143	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá
0,10	$<7,78; \infty$)	5,8037	0,2143	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Ani v případě vyšší hladiny významnosti by nebyla prokázána závislost mezi testovanými znaky. Kritický obor by sice vyšel nižší (7,78), avšak stále by byl vyšší než hodnota testové statistiky. Stejně je to v případě rozhodování podle p-hodnoty, kdy by stejná p-hodnota jako původním testování (0,2143) byla tentokrát porovnávána s hodnotou 0,1. V obou případech by se tak nulová hypotéza nezamítala.

V případě České republiky tak **není prokázáno**, že by měla velikost účetní jednotky vliv na typu výroku auditora. Oproti předpokladům tak nelze tvrdit, že by velké společnosti měly s vyšší pravděpodobností výroky bez výhrad, a naopak menší společnosti měly častěji výroky s výhradou či záporné výroky (záporné výroky a odmítnutí výroku).

5.2.2 Výzkum ve Slovenské republice

V teoretické části této práce již bylo zmíněno, že Slovenská republika nevyužívá kategorizaci účetních jednotek pro stanovení zákonné povinnosti auditu. Povinnost je stanovena pro všechny obchodní společnosti, které překročí určitou hranici. Tato hranice je stanovena v podobné výši, jako ji má stanovenou Česká republika pro malé účetní jednotky. Lze tedy předpokládat, že i v případě Slovenské republiky podléhá povinnosti auditu podobně velká (procentuálně) část účetních jednotek.

Cílem výzkumu u slovenských účetních jednotek je stejně jako v případě ČR zjištění, zda existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výsledkem auditu (typem výroku). Závislost (či nezávislost) bude zjištěna pomocí χ^2 – testu nezávislosti v kombinační tabulce. Při rozhodování o nezávislosti bude u tohoto testu na výběr z následujících hypotéz:

H₀: Ve SR neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokiem auditora.

H₁: Ve SR existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokiem auditora.

U účetních jednotek budou zaznamenávány velikost účetní jednotky a výrok auditora. Jak již bylo uvedeno, Slovenská republika nepoužívá ve své právní úpravě kategorii středních ÚJ. Z tohoto důvodu a také z důvodu odstranění možných odchylek u hraničních hodnot

kategorizací jednotlivých států, bude použita kategorizace ze Směrnice 2013/34/EU. Účetní jednotky tak mohou být zařazeny do kategorie: **malá, střední a velká ÚJ**. Typy výroků auditora jsou ve Slovenské republice stejné jako v ČR, liší se pouze v názvosloví. Auditoři mohou vyjádřit tyto typy výroků: **nepodmíněný** (bez výhrad), **podmíněný** (s výhradou) a **záporný** (záporný a odmítnutí výroku). Rozdělení 200 náhodných účetních jednotek podle velikosti a typu výroků a sestavení do kontingenční tabulky je zobrazeno v tabulce č. 14.

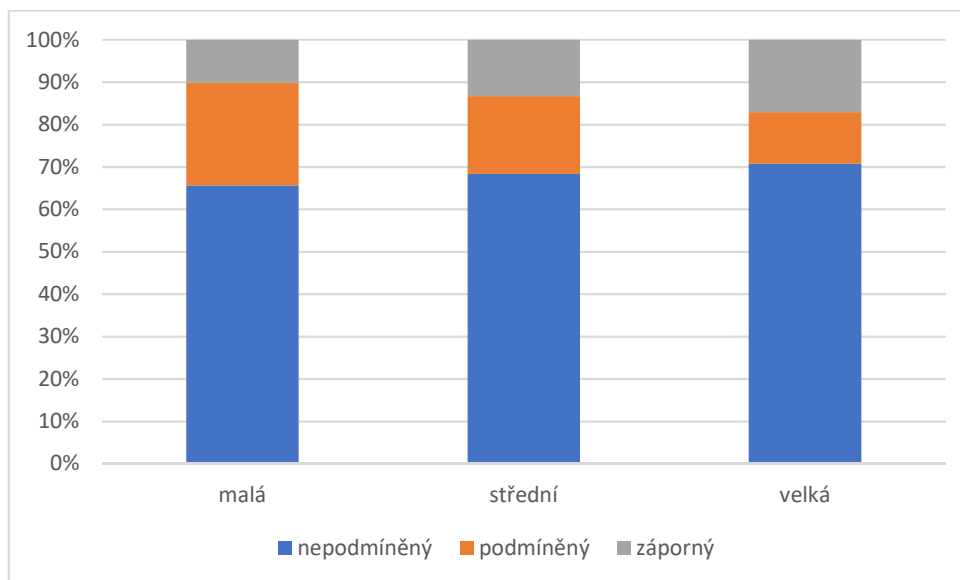
Tabulka 14 Kontingenční tabulka – empirické četnosti ve SR

Velikost ÚJ	Výrok auditora			
	nepodmíněný	podmíněný	záporný	celkem
malá	65	24	10	99
střední	41	11	8	60
velká	29	5	7	41
celkem	135	40	25	200

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je patrné, že i účetní jednotky na Slovensku mají většinu výroků auditora nepodmíněných. Všechny kategorie ÚJ mají podíl **nepodmíněných** výroků na celkovém počtu výroků minimálně 65 %, což je o 6 % více než v ČR. V České republice však měly velké účetní jednotky podíl 73 %, v SR mají nejvyšší podíl také velké, ale pouze 70 %. U **podmíněného** typu výroku auditora jsou na tom nejlépe opět velké ÚJ. Podíl tohoto výroku mají na úrovni 12 %, zatímco malé a střední mají 24 %, resp. 28 %. Naopak u **záporných** výroků má kategorie velkých ÚJ nejhorší poměr. Záporný výrok mělo 17 % účetních jednotek. Oproti tomu nejlépe je na tom u záporných výroků kategorie malých ÚJ, která má podíl pouze 10 %. Následující graf zobrazuje výsledky četností v grafické podobě.

Graf 3 Četnosti výroků auditora ve SR



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Pro ověření hypotéz, je stanovena stejná testová statistika, jako v případě ČR (vzorec 1). Aby bylo možné výsledek testové statistiky interpretovat, je potřeba stanovit **kritický obor**. Ten vychází ze zvolené **hladiny významnosti** a také z vypočítaných **stupňů volnosti**. V předcházející podkapitole již bylo uvedeno, že jako přijatelná míra rizika je stanovena hodnota hladiny významnosti $\alpha = 0,05$ (5 %). Stupně volnosti je již třeba vypočítat, a to podle vzorce (3). Jelikož má Slovenská republika stejný počet typů výroku a kategorií velikosti jako ČR, vypadá vzorec pro výpočet stupňů volnosti následovně:

$$V_{SR} = (3 - 1) (3 - 1). \quad (10)$$

Kritický obor v případě Slovenské republiky tak bude hodnota 0,95 kvantilu při 5 % hladině významnosti a **4 stupních volnosti**. Hodnota nalezená ve statistických tabulkách je $\chi_p^2 = 9,49$. Nulová hypotéza tak bude zamítnuta v případě, když výsledná hodnota testové statistiky překročí hodnotu 9,49. V opačném případě nebude možné hypotézu zamítnout a potvrdit tak existující závislost. Stejně jako v případě České republiky je kritický obor nalezen i pomocí programu MS Excel a funkce **CHIINV**. Funkce potvrdila nalezenou hodnotu, když vypočetla kritickou hodnotu **9,487729**. [3]

Dalším krokem při testování je výpočet teoretických hodnot pro každou hodnotu v kontingenční tabulce. Při výpočtu se využije rovnice uvedená v první kapitole. V této rovnici se využívají v čitateli celkové součty řádků a sloupců kontingenční tabulky a

ve jmenovateli celkový počet jednotek. Vzorec pro výpočet teoretické hodnoty nepodmíněných výroků u malých účetních jednotek vypadá následovně:

$$n'_{11} = \frac{135 \times 99}{200} = 66,83. \quad (11)$$

Teoretická hodnota nepodmíněných výroků u středních účetních jednotek se dále spočítá s následujícími hodnotami:

$$n'_{21} = \frac{135 \times 60}{200} = 40,50. \quad (12)$$

Stejným způsobem lze spočítat všechny teoretické hodnoty a vytvořit kontingenční tabulku. Výsledky výpočtů jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 15 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti ve SR

Velikost ÚJ	Výrok auditora			
	nepodmíněný	podmíněný	záporný	celkem
malá	66,83	19,80	12,38	99,00
střední	40,50	12,00	7,50	60,00
velká	27,68	8,20	5,13	41,00
celkem	135,00	40,00	25,00	200,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Tabulka č. 15 zobrazuje očekávané četnosti v případě, kdy jsou znaky nezávislé. Ve srovnání s původními empirickými četnostmi jsou největší rozdíly ve sloupci podmíněného výroku. Součty řádků i sloupců vyšly stejně jako u empirických dat.

Po zjištění teoretických četností lze přistoupit k dosazení do vzorce testové statistiky. V tomto vzorci se v čitateli umocňuje rozdíl mezi empirickou a teoretickou hodnotou. Do jmenovatele vzorce se zadává teoretická hodnota. V případě nepodmíněného výroku u malých účetních jednotek vypadá výpočet statistiky následovně:

$$G_{11} = \frac{(65 - 66,83)^2}{66,83} = 0,0498. \quad (13)$$

Tímto způsobem se vypočítají všechny hodnoty v kontingenční tabulce (kromě součtového řádku a sloupce). Stejně jako v případě České republiky i zde jsou pro přehlednost uvedeny zaokrouhlené hodnoty. Nicméně výpočty byly provedeny v programu MS Excel, který využívá nezaokrouhlené hodnoty. Při výpočtu podle zaokrouhlených hodnot tak mohou vzniknout nepatrné nuance. Přehled všech vypočtených hodnot podle vzorce testové statistiky je zobrazen v tabulce č. 16.

Tabulka 16 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro SR

Velikost ÚJ	Výrok auditora		
	nepodmíněný	podmíněný	záporný
malá	0,0498	0,8909	0,4558
střední	0,0062	0,0833	0,0333
velká	0,0634	1,2488	0,6860

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Konečným výsledkem důležitým pro rozhodnutí o platnosti nulové hypotézy je součet hodnot zobrazených v tabulce č. 16. Hodnota testové statistiky Slovenské republiky je:

$$G = 3,52. \quad (14)$$

Pro rozhodnutí o platnosti nulové hypotézy je třeba srovnat výslednou statistiku s již dříve vypočteným kritickým oborem. Jelikož je hodnota testové statistiky nižší, než hraniční hodnota kritického oboru ($3,52 < 9,49$), **nelze nulovou hypotézu zamítnout**. Z výsledku tudíž nelze považovat testované znaky (výrok auditora a velikost účetní jednotky) za závislé. Výsledek lze podložit také srovnáním **p-hodnoty** s hodnotou α . Stejně jako v případě České republiky byla zvolena hladina významnosti na úrovni **5 %**. P-hodnota je vypočtena pomocí funkce CHIDIST v programu MS Excel. Výpočet vychází z hodnoty vypočtené statistiky a z počtu stupňů volnosti. P-hodnota Slovenské republiky vyšla **0,48**. Jelikož je $\alpha < \text{p-hodnota}$ ($0,05 < 0,48$), nulovou hypotézu nelze zamítnout ani v tomto srovnání.

Stejně jako v případě České republiky lze hypotézy testovat i za vyšší pravděpodobnosti výskytu chyby I. druhu. Následující tabulka zobrazuje výsledky testování hypotéz za použití 5 % a 10 % hladiny významnosti.

Tabulka 17 Konečné výsledky testování pro Slovenskou republiku

Hladina významnosti (α)	Kritický obor	Testová statistika (G)	P-hodnota	Závěr	
				dle G	dle p-hodnoty
0,05	$<9,49; \infty$	3,5176	0,4752	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá
0,10	$<7,78; \infty$	3,5176	0,4752	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Nulová hypotéza by se nezamítla ani v případě nastavení 10 % hladiny významnosti. Kritický obor by v tomto případě byl v intervalu s nižším dolní hranicí (7,78), avšak ani tuto hranici testová statistika nepřekonává. I v tomto případě tak platí, že testová statistika nespadá do kritického oboru a nulová hypotéza se nezamítá. Pokud by se při stejné

hladině významnosti rozhodovalo podle p-hodnoty, výsledek by byl stejný. P-hodnota by byla stále větší než hladina významnosti ($0,4752 > 0,1$).

Nulová hypotéza pro Slovenskou republiku tak stejně jako v případě ČR nemůže být zamítnuta. Ve Slovenské republice tedy **nelze prokázat**, že by velikost účetních jednotek měla nějaký vliv na konečný výrok auditora. Ať už se tedy jedná o velkou, střední nebo malou ÚJ, nelze tvrdit, že je vyšší či nižší pravděpodobnost nepodmíněného výroku. Ve srovnání s Českou republikou, která má stejnou hodnotu kritického oboru (z důvodu stejného počtu řádků a sloupců v kontingenční tabulce), má Slovenská republika hodnotu testové statistiky více vzdálenou od kritického oboru. Česká republika se tak o něco více blížila situaci, kdy by vliv mezi testovanými znaky existoval.

5.2.3 Výzkum v Polské republice

Třetí zemí, která bude v té práci testována, je Polská republika. I v případě Polska bude úkolem zjistit, zda existuje závislost mezi velikostí polských účetních jednotek a typem výroku auditora. Závislost bude zjišťována pomocí kontingenční tabulky a χ^2 – testu nezávislosti. V tomto testu jsou stanoveny následující neparametrické hypotézy:

H₀: V PR neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora

H₁: V PR existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora

Zkoumat se budou dva kvalitativní znaky – velikost účetní jednotky a výrok auditora. Stejně jako u předchozích zemí bude mít velikost ÚJ tři varianty: **malá, střední a velká ÚJ**. V případě výroku auditora již bude testování odlišné. V Polské republice auditoři provádějící finanční audit vyjadřují buď souhlas či nesouhlas s účetní závěrkou a výroční zprávou. Jejich výroky tak mohou nabývat pouze 2 forem: **podává věrný a poctivý obraz** a **nepodává věrný a poctivý obraz**. Za pomoci Polského obchodního rejstříku bylo náhodně vybráno 200 účetních jednotek, které byly roztříděny podle uvedených znaků. Přehled četností je zobrazen v následující kontingenční tabulce.

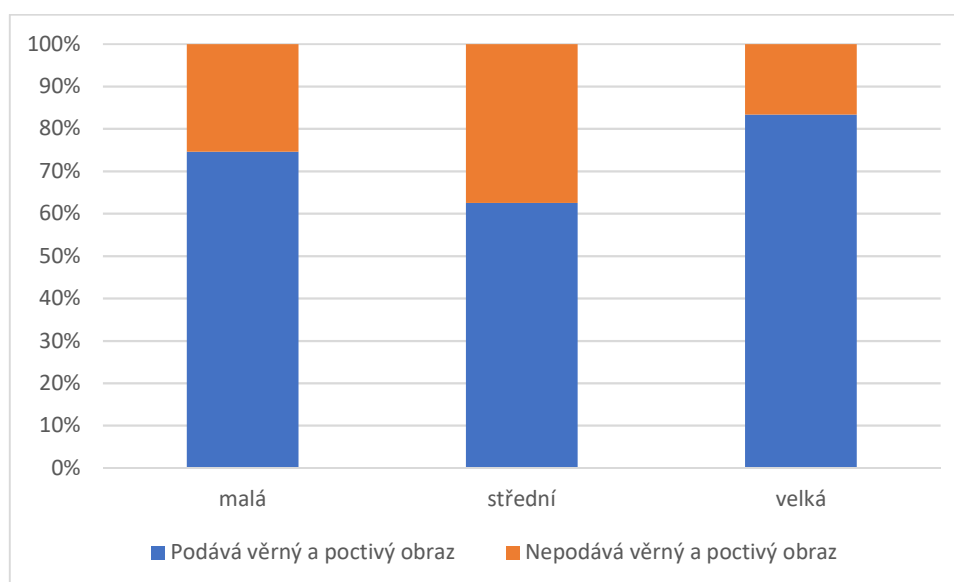
Tabulka 18 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v PR

Velikost ÚJ	Výrok auditora		celkem
	Podává věrný a poctivý obraz	Nepodává věrný a poctivý obraz	
Malá	85	29	114
Střední	35	21	56
Velká	25	5	30
Celkem	145	55	200

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z tabulky č. 18 je patrné, že všechny kategorie účetních jednotek mají většinu výroků pozitivních. Nejlépe jsou na tom velké ÚJ, které mají 83 % výroků pozitivních a 17 % negativních. Naopak nejhůře jsou na tom střední ÚJ. U této kategorie podává pouze 62,5 % účetních závěrek věrný a poctivý obraz. 37,5 % výroků je u této kategorie negativních. U kategorie malých ÚJ je poměr pozitivních a negativních výroků 75 % a 25 %. Srovnání s Českou a Slovenskou republikou je z důvodu jiných kategorií výroku problematictější. Minimálně lze říci, že podíl pozitivních výroků (ČR – bez výhrady, SR – nepodmíněný) je ve všech zemích podobný. Nejlépe na tom je Slovensko, které má u všech kategorií ÚJ minimálně 65 % pozitivních výroků. Druhé je Polsko s 62,5 % a poslední ČR s 59 %. Grafické zobrazení četností výroků je v následujícím grafu.

Graf 4 Četnosti výroků auditora v PR



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Při ověřování platnosti zvolených hypotéz bude zvolen vzorec uvedený v metodice.

$$G_{PR} = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n'_{ij})^2}{n'_{ij}}. \quad (15)$$

Testování hypotéz bude mít podobný postup jako v případě České a Slovenské republiky. Rozdíly, které se oproti předešlým testování objeví, jsou způsobeny především jiným počtem typů výroků auditora.

Prvním krokem je sestavení **kritického oboru**. K sestavení kritického oboru je ovšem nutné znát **hladinu významnosti** a počet **stupňů volnosti**. Jako základní pravděpodobnost výskytu chyby I. druhu byla zvolena **5 % ($\alpha = 0,05$)**. Dalším důležitou proměnou jsou stupně volnosti, které závisejí na počtu řádků a sloupců v kontingenční tabulce. Jinými slovy, záleží na celkovém počtu jednotlivých znaků. V případě Polské republiky jsou 3 typy velikostí ÚJ a 2 typy výroků auditora. Dosazení do rovnice vypadá následovně:

$$v = (3 - 1) (2 - 1). \quad (16)$$

U Polské republiky tak budou 2 stupně volnosti ($v = 2$). Po zjištění hodnot volnosti a významnosti lze přejít ke zjištění kritické hodnoty ve statistických tabulkách. Hodnota odpovídá 0,95 kvantilu χ^2 rozdělení při 2 stupních volnosti. Nalezená hodnota je **5,99**. Pokud tedy v případě Polské republiky vyjde testová statistika (G) vyšší než tato hodnota, lze poté nulovou hypotézu zamítnout a potvrdit existující závislost. Jako kontrola správně nalezené kritické hodnoty poslouží znovu funkce **CHIINV** v programu MS Excel. Po zadání funkce ve formátu =CHIINV(0,05;2) vyjde číslo **5,9914645**. Nalezená hodnota v tabulkách by tudíž měla být správná. [3]

Dalším krokem po zjištění kritického oboru je výpočet teoretických dat, které budou sloužit ke srovnání s empirickými daty. Teoretická data vychází z předchozí kontingenční tabulky a jsou vypočtena pomocí vzorce (2). Tento vzorec pracuje se součty jednotlivých znaků (součet řádků a součet sloupců) a celkovým počtem jednotek ve výzkumu. Pro první vypočtenou hodnotu, která odpovídá počtu pozitivních výroků (podává věrný a poctivý obraz) u malých účetních jednotek, vypadá doplněný vzorec následovně:

$$n'_{11} = \frac{145 \times 114}{200} = 82,65. \quad (17)$$

Stejný postup bude použit i pro pozitivní výroky pro střední účetní jednotky:

$$n'_{21} = \frac{145 \times 56}{200} = 40,60. \quad (18)$$

Analogickým způsobem lze spočítat všechny hodnoty v kontingenční tabulce. Výsledné hodnoty tvoří novou kontingenční tabulku s teoretickými četnostmi (tabulka č. 19).

Tabulka 19 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v PR

Velikost ÚJ	Výrok auditora		celkem
	Podává věrný a poctivý obraz	Nepodává věrný a poctivý obraz	
Malá	82,65	31,35	114,00
Střední	40,60	15,40	56,00
Velká	21,75	8,25	30,00
Celkem	145,00	55,00	200,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Tabulka č. 19 zobrazuje teoretické (očekávané) hodnoty v případě platnosti nulové hypotézy (tedy v případě nezávislosti znaků). Největší rozdíly mezi empirickými a teoretickými hodnotami jsou v řádku středních účetních jednotek.

Pokud jsou již známy empirické i teoretické hodnoty, zbývá vypočítat hodnotu testové statistiky. Tato hodnota se vypočítá podle vzorce, kde se nejprve v čitateli umocňuje rozdíl mezi naměřenou a očekávanou hodnotou. Poté se tato hodnota dělí teoretickou hodnotou uvedenou ve jmenovateli. Pro počet pozitivních výroků u malých účetních jednotek vypadá vzorec následovně:

$$G_{11} = \frac{(85 - 82,65)^2}{82,65} = 0,0668. \quad (19)$$

U počtu negativních výroků malých účetních jednotek je tento vzorec:

$$G_{12} = \frac{(29 - 31,35)^2}{31,35} = 0,1762. \quad (20)$$

Stejným způsobem se vypočítají hodnoty pro celou kontingenční tabulku. Výsledné hodnoty jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 20 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro PR

Velikost ÚJ	Výrok auditora	
	Podává věrný a poctivý obraz	Nepodává věrný a poctivý obraz
Malá	0,0668	0,1762
střední	0,7724	2,0364
Velká	0,4856	1,2803

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z uvedené tabulky již lze vypočítat celkovou hodnotu testové statistiky. Tou je součet všech hodnot uvedených tabulce. Hodnota testové statistiky u Polské republiky je:

$$G = 4,82 \quad (21)$$

Výslednou hodnotu statistiky je dále třeba porovnat s hodnotou kritického oboru vypočtenou na začátku výzkumu. Stejně jako v případě předchozích zemí je i v případě Polské republiky testová statistika nižší než kritický obor ($4,82 < 5,99$) a tudíž **nelze zamítnout nulovou hypotézu**. Ani v Polské republice tak nebyla prokázána závislost mezi velikostí ÚJ a výroky auditora. Platnost hypotéz lze prokázat i porovnáním **p-hodnoty** se zvolenou hladinou významnosti. Hladina významnosti byla určena na úrovni **5 %** (0,05). P-hodnotu lze získat v programu MS Excel s použitím funkce CHIDIST. Tato funkce při zadání 2 stupňů volnosti a hodnoty testové statistiky (4,82) vypočítá, že p-hodnota je **0,0899**. Tudíž i při tomto srovnání nelze nulovou hypotézu zamítnout, jelikož $\alpha < \text{p-hodnota}$ ($0,05 < 0,0899$).

Výsledky výzkumů jsou často ovlivněny nastavenými parametry. Následující tabulka tak zobrazuje výsledky výzkumu pro Polskou republiku včetně výsledků s vyšší pravděpodobností výskytu chyby I. druhu.

Tabulka 21 Konečné výsledky testování pro Polskou republiku

Hladina významnosti (α)	Kritický obor	Testová statistika (G)	P-hodnota	Závěr	
				dle G	dle p-hodnoty
0,05	$<5,99; \infty$	4,8177	0,0899	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá
0,10	$<4,61; \infty$	4,8177	0,0899	H_0 se zamítá	H_0 se zamítá

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Tabulka č. 21 ukazuje, jak je důležité nastavení základních parametrů při výzkumu. Při hladině významnosti 5 % je nulová hypotéza zamítnuta. Avšak pokud by na počátku výzkumu bylo akceptováno vyšší riziko výskytu chyby zamítnutí nulové hypotézy navzdory její pravdivosti (tj. hladina významnosti 10 %), byla by nulová hypotéza zamítnuta. Při srovnání testové statistiky a kritického oboru ($\alpha = 10 \%$, 2 stupně volnosti) již vychází testová statistika vyšší: $4,82 > 4,61$. Stejně je to při srovnání p-hodnoty s hladinou významnosti. P-hodnota je v tomto případě nižší než hladina významnosti ($0,0899 < 0,10$). Z výsledků je patrné, že čím přísnější podmínky (nižší α), tím hůře se prokazuje závislost.

Nulová hypotéza u Polské republiky tak stejně jako v případě České a Slovenské republiky nemůže být zamítnuta. Ani v Polsku tedy nelze prokázat, že by velké účetní jednotky měly častěji pozitivní výroky auditora. Oproti případům v ČR a SR se však hodnota testové statistiky blížila kritickému oboru a v případě, ve kterém by bylo zvoleno vyšší α , by testová statistika dokonce ležela v kritickém oboru a nulová hypotéza by tak byla zamítnuta. Polská republika se tak ze 3 zemí, ze kterých již jsou výsledky, nejvíce blíží situaci, ve které by existovala závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora.

5.2.4 Výzkum v Maďarsku

Poslední stát, ve kterém bude proveden výzkum, je Maďarsko. I v tomto případě bude úkolem výzkumu zjištění, zda existuje závislost mezi velikostí maďarských účetních jednotek a výroky auditorů, kteří provedli audit těmto jednotkám. Ke konečnému rozhodnutí, zda závislost existuje, či ne, poslouží statistické testování hypotéz, resp. výpočet χ^2 – testu nezávislosti v kontingenční tabulce. Hypotézy pro Maďarsko jsou stanoveny následovně:

H₀: V Maďarsku neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora

H₁: V Maďarsku existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora

U maďarských účetních jednotek tedy budou zaznamenány velikost ÚJ a výrok auditora k účetní závěrce. V případě maďarských ÚJ bude počet znaků shodný s Českou a Slovenskou republikou. Prvním kvalitativním znakem bude velikost účetních jednotek, která má 3 varianty: **malá, střední a velká ÚJ**. Druhým znakem je výrok auditora. V případě Maďarska je rozdělení typů výroků stejné jako v ČR a SR, liší se pouze v názvech. Výroky tak budou rozděleny do kategorií: **bez výhrady, s výhradou a záporný výrok**. Rozdělení vybraných 200 účetních jednotek podle zmíněných znaků je zobrazeno v následující kontingenční tabulce.

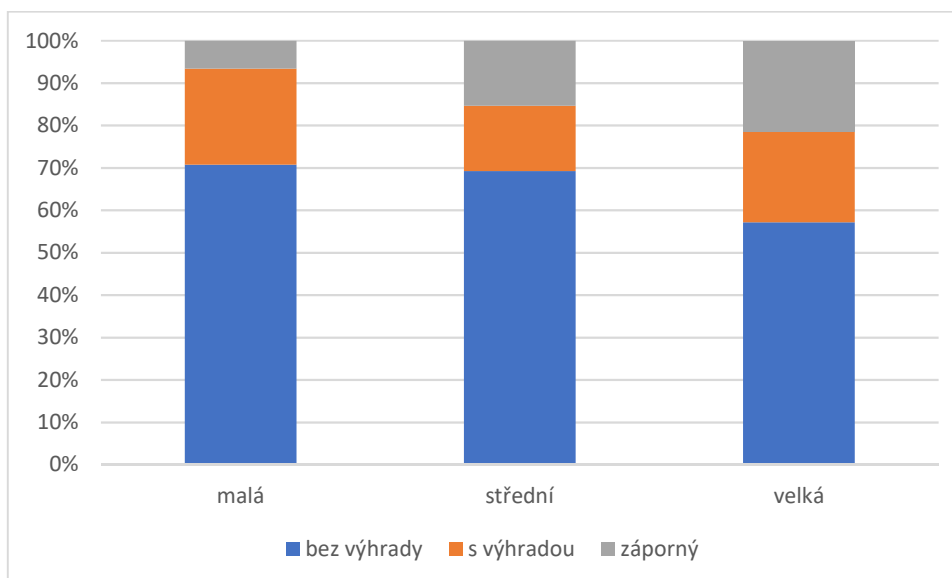
Tabulka 22 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v Maďarsku

Velikost ÚJ	Výrok auditora			celkem
	bez výhrady	s výhradou	záporný	
malá	75	24	7	106
střední	36	8	8	52
velká	24	9	9	42
celkem	135	41	24	200

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z tabulky č. 22 je patrné, že i v případě Maďarska mají všechny kategorie většinu výroku bez výhrad. Nejlépe jsou na tom malé ÚJ, které mají podíl výroků bez výhrad 71 %. Ve srovnání s ostatními státy pak maďarské malé ÚJ jsou kategorií s nejnižším podílem záporných výroků (7 %). Naopak nejhůře jsou na tom velké ÚJ, které mají podíl výroků bez výhrad pouze 57 %. Ve srovnání s ostatními státy tak kategorie velkých ÚJ v Maďarsku dopadla také nejhůře. Kategorie středních ÚJ dopadla jak v rámci Maďarska, tak i v mezinárodním srovnání pozitivně. Tato kategorie má ve srovnání s ostatními státy nejvyšší podíl výroků bez výhrad (69 %) a také podíly výroků s výhradou (15 %) a záporných výroků (15 %) jsou ve srovnání s ostatními pozitivní. Následující graf zobrazuje četnosti výroků auditora v grafické podobě.

Graf 5 Četnosti výroků auditora v Maďarsku



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Po roztřídění dat a sestavení kontingenční tabulky lze přejít k výpočtu testové statistiky. Stejně jako v předchozích případech bude využit vzorec uvedený v metodice.

$$G_{MA\check{D}} = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n'_{ij})^2}{n'_{ij}}. \quad (22)$$

Pro správnou interpretaci výsledku testové statistiky je třeba znát **kritický obor**. Ten je závislý na **hladině významnosti** a počtu **stupňů volnosti**. Jako v předchozích výpočtech je bude i zde zvolena hladina významnosti na úrovni $\alpha = 0,05$ (5 %). Stupně volnosti jsou závislé na počtu jednotlivých variant zkoumaných znaků. Jelikož má Maďarsko stejně jako Česká a Slovenská republika 3 typy velikostí a 3 typy výroků, vypadá vzorec výpočtu stupňů volnosti následovně:

$$V_{MA\check{D}} = (3 - 1) (3 - 1). \quad (23)$$

Ve výpočtu kritického oboru Maďarska tak budou 4 stupně volnosti ($v = 4$). Při znalosti stupňů volnosti a hladiny významnosti lze přistoupit ke zjištění kritického oboru. Tato hodnota bude náležet 0,95 kvantilu (5 % hladina významnosti) χ^2 rozdělení. Ve statistických tabulkách lze nalézt hodnotu: $\chi_p^2 = 9,49$. Tato hodnota je tedy minimální hodnota, při které lze zamítnout nulovou hypotézu a prokázat, že mezi zkoumanými znaky existuje závislost. Pro jistotu správně nalezené hodnoty lze hodnotu kritického oboru získat pomocí programu MS Excel. Pomocí vzorce **CHIINV**, do kterého se dosadí hladina významnosti a počet stupňů volnosti, lze získat hodnotu **9,487729**. Pomocí obou postupů bylo dosaženo stejného výsledku. [3]

V dalším kroku výpočtu již lze přejít k výpočtu teoretických hodnot, které budou ve vzorci (22) srovnávány s empirickými hodnotami. Teoretické hodnoty se získají výpočtem, při kterém se využívají součty řádků a sloupců v kontingenční tabulce empirických hodnot a celkový počet jednotek. V čitateli tohoto vzorce se násobí součet sloupce a součet řádku pro konkrétní hodnotu a ve jmenovateli je celkový počet zkoumaných jednotek (200). Výpočet teoretické hodnoty představující počet výroků bez výhrad u malých ÚJ vypadá následovně:

$$n'_{11} = \frac{135 \times 106}{200} = 71,55. \quad (24)$$

Teoretická hodnota počtu výroků bez výhrad u středních ÚJ se vypočítá:

$$n'_{21} = \frac{135 \times 52}{200} = 35,10. \quad (25)$$

Všechny ostatní teoretické hodnoty se vypočítají analogickým způsobem. Výsledkem je následující kontingenční tabulka obsahující teoretické četnosti.

Tabulka 23 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v Maďarsku

Velikost ÚJ	Výrok auditora			celkem
	bez výhrady	s výhradou	záporný	
malá	71,55	21,73	12,72	106,00
střední	35,10	10,66	6,24	52,00
velká	28,35	8,61	5,04	42,00
celkem	135,00	41,00	24,00	200,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Kontingenční tabulka s teoretickými četnostmi zobrazuje očekávané četnosti, které by byly zjištěny v případě nezávislosti. Tyto hodnoty se v řádu jednotek liší od empirických četností. Naopak součtový řádek a sloupec vycházejí stejně.

Posledním nutným krokem pro získání hodnoty testové statistiky je dosažení empirických a teoretických hodnot do vzorce. V tomto vzorci se v čitateli vypočítá rozdíl mezi empirickou a teoretickou hodnotu, který se následně umocní, a ve jmenovateli se zadá teoretická hodnota.

$$G_{11} = \frac{(75-71,55)^2}{71,55} = 0,1664. \quad (26)$$

Výše vypočtený vzorec představuje hodnotu statistiky pro výroky bez výhrad u malých ÚJ. Pro střední účetní jednotky vypadá vzorec následovně:

$$G_{12} = \frac{(36-35,10)^2}{35,10} = 0,0231. \quad (27)$$

Analogicky stejným způsobem se vypočítají všechny hodnoty kontingenční tabulky. Výsledné hodnoty jsou zobrazeny v tabulce č. 24.

Tabulka 24 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro Maďarsko

Velikost ÚJ	Výrok auditora		
	bez výhrady	s výhradou	záporný
Malá	0,1664	0,2371	2,5722
Střední	0,0231	0,6638	0,4964
Velká	0,6675	0,0177	3,1114

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Z výše uvedené tabulky lze prostým součtem získat hodnotu testové statistiky. V případě Maďarska je testová statistika:

$$G = 7,9555. \quad (28)$$

Po vypočtení hodnoty G lze přejít k rozhodnutí o hypotézách, které vychází ze srovnání hodnoty G s kritickým oborem. Stejně jako v předchozích případech je hodnota testová statistiky nižší než hodnota kritického oboru, **nelze tudíž zamítnout nulovou hypotézu** ($7,96 < 9,49$). Z konečného výsledku tedy nelze tvrdit, že v Maďarsku existuje závislost mezi velikostí maďarských účetních jednotek a výrokem auditora. Dále srovnat také **p-hodnotu** s dříve zvolenou hladinou významnosti α . Základní hladina významnosti byla jako v předchozích případech zvolena na úrovni 5 % ($\alpha = 0,05$). P-hodnotu lze získat za využití programu MS Excel. V tomto programu za pomoci funkce CHIDIST lze vypočíst, že p-hodnota v případě Maďarska je na hodnotě **0,0932**. I z tohoto srovnání vyplývá, že nulovou hypotézu nelze zamítnout a nelze tak prokázat závislost mezi zkoumanými znaky ($\alpha < p\text{-hodnota}$).

Výsledek testování hypotéz je závislý na tom, na jaké úrovni se stanoví hladina významnosti (pravděpodobnost výskytu chyby I. druhu). Při vyšší (či nižší) hladině významnosti sice nevyjdou jiné hodnoty testové statistiky, ale bude jiná hodnota kritického oboru a v případě srovnání s p-hodnotou má hladina významnosti přímý vliv. Následující tabulka srovnává vypočtené hodnoty pro původní hodnotu 5 % a také vyšší hodnotu hladiny významnosti 10 %.

Tabulka 25 Konečné výsledky testování pro Maďarsko

Hladina významnosti (α)	Kritický obor	Testová statistika (G)	P-hodnota	Závěr	
				dle G	dle p-hodnoty
0,05	$<9,49; \infty$)	7,9555	0,0932	H_0 se nezamítá	H_0 se nezamítá
0,10	$<7,78; \infty$)	7,9555	0,0932	H_0 se zamítá	H_0 se zamítá

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Tabulka č. 25 zobrazuje vliv, který má rozhodnutí o hladině významnosti. Při vyšší hladině významnosti (10 %), a tedy i vyšším akceptovanému riziku, již vychází kritický obor na nižší úrovni – 7,78. Jelikož se hodnota testové statistiky nezmění (7,96), při rozhodnutí o přijetí nulové hypotézy již vychází jiný výsledek. V tomto případě by se nulová hypotéza zamítla a závislost mezi znaky by byla prokázána. Stejnému výsledku by se došlo i při srovnání p-hodnoty s hladinou významnosti - $0,10 > 0,0932$.

Ani v případě Maďarska tak nebylo při základním testování prokázána závislost. Nelze tudíž tvrdit, že velké firmy, které si mohou dovolit týmy odborníků starající se o správnost účetních postupů, mají s vyšší pravděpodobností pozitivní výroky (bez výhrady). Stejně tak nelze tvrdit, že by malé účetní jednotky měli častěji negativní (záporné) výroky.

Ve srovnání s Českou a Slovenskou republikou (které měly stejný kritický obor) však lze tvrdit, že výzkumná data z Maďarska se nejvíce blíží situaci, ve které by byla závislost mezi znaky prokázána.

5.3 Vyhodnocení výzkumu

Výzkum byl proveden ve 4 zemích Visegrádské skupiny: České republice, Slovenské republice, Polské republice a Maďarsku. Předmětem výzkumu bylo zjištění, zda existuje v těchto 4 zemích závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora. Toto zjištění bylo zformulováno do statistických hypotéz, které byly následně testovány. U zmiňovaných států bylo náhodně vybráno 200 účetních jednotek, u kterých se zjišťovala velikost účetní jednotky (nikoliv dle národních právních předpisů, ale dle Směrnice 2013/34/EU) a výrok auditora k účetní závěrce a výroční zprávě za rok 2017. Přehled účetních jednotek dle zařazení do jednotlivých kategorií je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka 26 Přehled účetních jednotek dle kategorizace

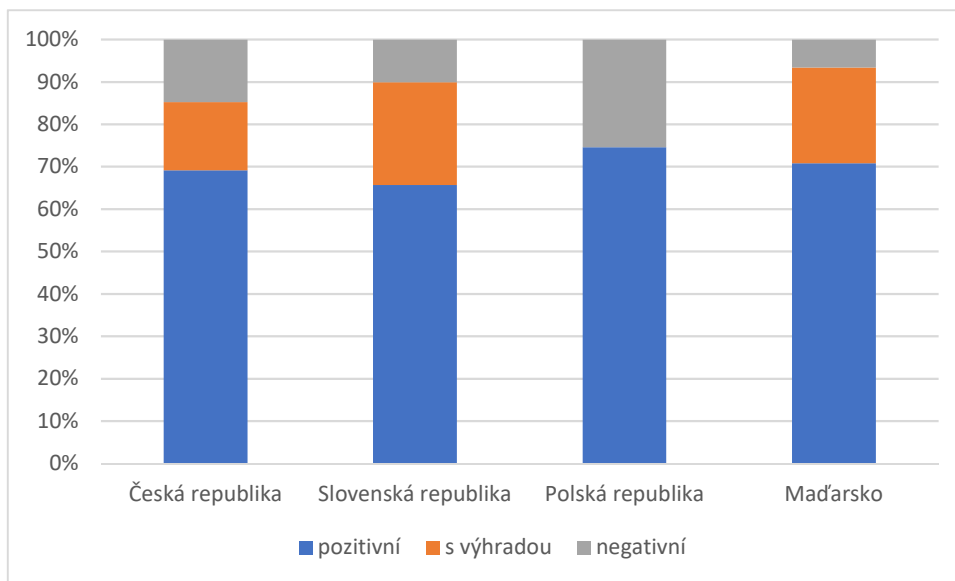
	Česká republika	Slovenská republika	Polská republika	Maďarsko
malá ÚJ	81	105	114	106
střední ÚJ	74	61	56	52
velká ÚJ	45	34	30	42
Celkem	200	200	200	200

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Ve všech zemích byla v největším zastoupením kategorie malých účetních jednotek. Nejvíce jich bylo vybráno v Polské republice – 57 %. Naopak nejmenší zastoupení měla kategorie velkých ÚJ, u kterých byl nejvyšší podíl v ČR, a to 23 %.

Po zjištění, do které kategorie ÚJ spadá, byl zjištěn také výrok auditora k účetní závěrce. U všech kategorií všech států byla zjištěna převaha pozitivních výroků (bez výhrady, nepodmíněný). U malých účetních jednotek (viz graf č. 6) bylo nejvíce pozitivních výroků v Polské republice (75 %). Jak již bylo zmíněno v Polské republice existují pouze 2 typy výroků. V České republice, Slovenské republice a Maďarsku jsou 4 typy výroků a pro účely výzkumu byly upraveny do 3 typů. V ČR, SR a Maď. tak jsou ještě výroky s výhradou (podmíněné výroky). Těchto výroků bylo více ve Slovenské republice – 24 %. Maďarsko mělo naopak nejméně negativních výroků (7 %).

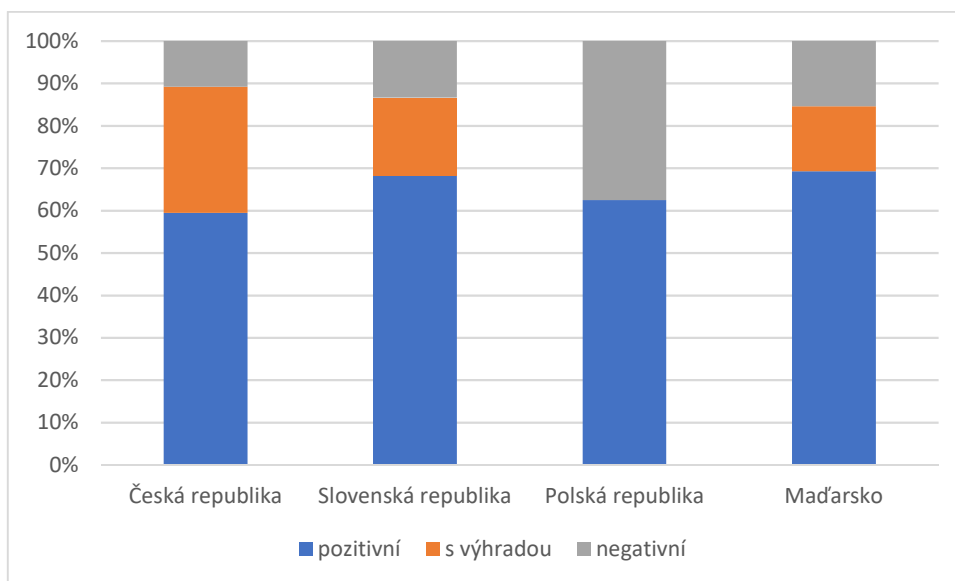
Graf 6 Výroky auditora u malých účetních jednotek



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Střední účetní jednotky jsou ve srovnání s malými a velkými na tom hůře (viz následující graf). Podíl pozitivních výroků na celkovém počtu výroků mají střední kategorie ve všech státech pod 70 %. Z pohledu pozitivních výroků jsou na tom nejlépe účetní jednotky v Maďarsku, kde mají podíl 69 %. Avšak z pohledu nejnižšího podílu negativních výroků je na tom lépe Česká republika, která má pouze 11 % záporných výroků či odmítnutí výroku. Polská republika má v kategorii středních účetních jednotek nejhorší podíl negativních výroků (37,5 %).

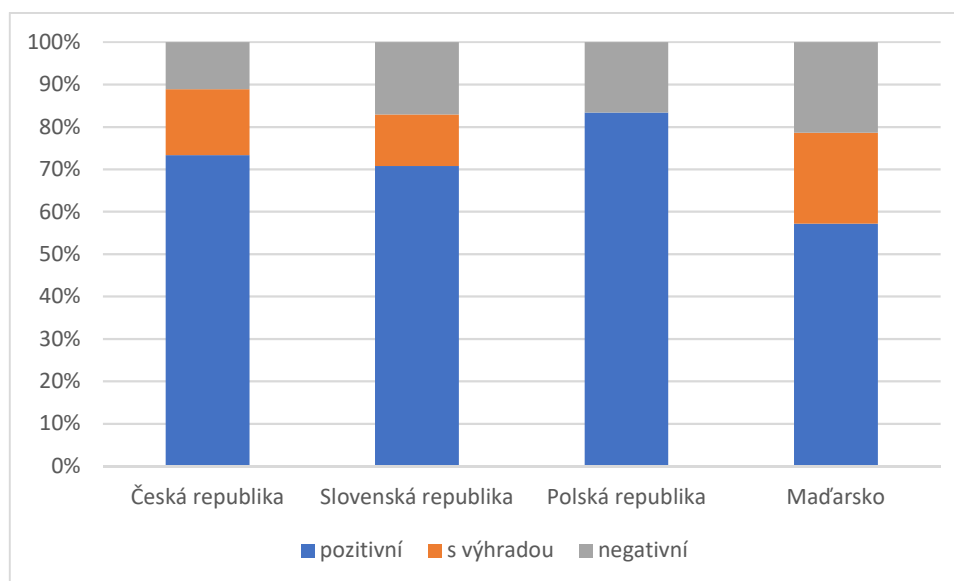
Graf 7 Výroky auditora u středních účetních jednotek



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Co se týče podílu pozitivních výroků na celkovém počtu výroku, je na tom nejlépe kategorie velkých účetních jednotek (viz graf 8). S výjimkou Maďarska se podíl pozitivních výroků pohybuje nad hranicí 70 %, v případě Polské republiky je podíl dokonce 83 %. Nejmenší podíl negativních výroků má v této kategorie Česká republika – 11 %. Naopak nejhorší podíly má v této kategorii Maďarsko, a to jak z pohledu nejméně pozitivních výroků (57 %), tak i nejvíce negativních (21 %).

Graf 8 Výroky auditora u velkých účetních jednotek



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Po zjištění potřebných informací a rozřídění sledovaných znaků byly sestaveny kontingenční tabulky pro jednotlivé země. Tyto tabulky obsahovaly empirické četnosti výroků rozdělené podle kategorií velikosti ÚJ. Následovalo sestavení kritického oboru při 5 % hladině významnosti a výpočet teoretických četností pomocí vzorce uvedeného v metodice. Při znalosti empirických i teoretických četností již mohl proběhnout výpočet testové statistiky a zhodnocení hypotéz. Přehled výsledků a závěrů testování je zobrazen v následující tabulce.

Tabulka 27 Přehled výsledků testování

	α	Kritický obor	G	P-hodnota	Závěr	
					dle G	dle p-hodnoty
Česká republika	0,05	<9,49; ∞)	5,8037	0,2143	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
	0,10	<7,78; ∞)	5,8037	0,2143	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
Slovenská republika	0,05	<9,49; ∞)	3,5176	0,4752	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
	0,10	<7,78; ∞)	3,5176	0,4752	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
Polská republika	0,05	<5,99; ∞)	4,8177	0,0899	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
	0,10	<4,61; ∞)	4,8177	0,0899	H ₀ se zamítá	H ₀ se zamítá
Maďarsko	0,05	<9,49; ∞)	7,9555	0,0932	H ₀ se nezamítá	H ₀ se nezamítá
	0,10	<7,78; ∞)	7,9555	0,0932	H ₀ se zamítá	H ₀ se zamítá

Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Jak je vidět z tabulky č. 27, ani u jednoho státu nebyla v základním testování ($\alpha = 0,05$) zjištěna závislost mezi velikostí ÚJ a výrokem auditora. Vypočtené testové statistiky byly mimo kritický obor, a tudíž nulová hypotéza nemohla být zamítnuta. Ani při srovnání p-hodnot a hladiny významnosti nebyl zjištěn jiný výsledek.

Pro možnost srovnání byly testy provedeny i při hladině významnosti (α) 10 %. Při této hladině byly testové statistiky mnohem blíže kritickému oboru a v případě Polské republiky a Maďarska dokonce byla testová statistika přímo v kritickém oboru. Jedině v těchto situacích by tak byla nulová hypotéza zamítnuta a byla by potvrzena závislost mezi testovanými znaky. Jelikož však byla nastavena hladina významnosti na 5 % a v případě vyšší hladiny je větší riziko výskytu chyby I. druhu (zamítnutí nulové hypotézy navzdory její platnosti), závěrem výzkumu je, že ani v jednom z testovaných států nebyla prokázána závislost mezi velikostí ÚJ a výrokem auditora.

Jelikož měly státy Česká republika, Slovenská republika a Maďarsko stejný počet řádků a sloupců v kontingenční tabulce, měly také stejnou hodnotu kritického oboru (díky počtu stupňů volnosti). Díky této shodě lze konstatovat, že Maďarsko se z těchto zemí nejvíce blížilo situaci, ve které by se nulová hypotéza zamítnula a závislost mezi zkoumanými znaky by byla prokázána (hodnota testové statistiky Maďarska byla nejbližší kritickému oboru). Polská republika měla rozdílný kritický obor, avšak i u této země se dá konstatovat, že se výše popisované situaci blíží dokonce více než Maďarsko. Testová statistika byla v případě Polské republiky pouze o 1,17 bodu nižší než spodní hranice kritického oboru.

Závěr

V rámci této diplomové práce byla provedena nejprve deskripce a následně komparace podmínek auditu v zemích Visegrádské skupiny (Visegrádské čtyřky – V4). Podmínky auditu v těchto zemích byly popisovány a komparovány zejména v těchto oblastech: právní předpisy upravující audit, zákonná povinnost auditu, povinná rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu, požadavky na auditory a činnosti profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem.

Právní úprava auditu účetní závěrky v zemích V4 obsahuje zejména 1 společný znak – základními zákony jsou v těchto zemích zákon o účetnictví a zákon o auditu. Ve všech zemích to jsou základní zdroje právní úpravy auditu. Zákon o auditu (auditorech) obsahuje především základní úpravu auditorské profese, auditorských společností, organizace zastřešující auditory a úřadu (či orgánu) pro dohled nad auditorskou činností. Zákon o účetnictví obsahuje v zemích V4 kategorizaci účetních jednotek, a především úpravu zákonné povinnosti ověření účetní závěrky auditorem (v některých zemích zákonná povinnost navázána přímo na kategorizaci ÚJ). V Polské republice jsou dále tyto zákony doplněny nařízeními ministrů.

Samotná auditorská činnost je v zemích V4 upravena v auditorských standardech. V případě České republiky, Polské republiky a Maďarska jsou tyto standardy složením Mezinárodních auditorských standardů a standardů vydanými profesní organizací (např. standard č. 52 v ČR). Slovenská republika také plně převzala Mezinárodní auditorské standardy, avšak nemá doplněný žádný standard vydaný profesní organizací.

V oblasti zákonné povinnosti auditu existují již znatelnější rozdíly než v právní úpravě. Každá ze zemí skupiny V4 si zvolila svoji cestu, jak určovat povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. V České republice je tato povinnost navázána na kategorizaci účetních jednotek. Povinný audit mají velké a střední účetní jednotky. Malé účetní jednotky mají povinný audit pouze v případě, pokud překročí 2 z nastavených podmínek (u akciových společností a svěřeneckých fondů stačí překročit 1 podmínku). Slovenská republika má nastavené podmínky zákonné povinnosti přísnější než ČR. Povinnost auditu mají všechny obchodní společnosti a družstva, které překročí 2 podmínky ve 2 po sobě jdoucích obdobích: aktiva netto 1 mil. EUR, roční úhrn čist. obratu 2 mil. EUR a počet zaměstnanců nad 30. Podobným způsobem má nastavené podmínky také Polská republika. V Polsku však stačí tyto podmínky překročit v 1 období. Oproti Slovenské

republiky má ale Polská republika hranice zákonné povinnosti dvojnásobně vyšší, tím pádem mnohem méně přísná. Úplně odlišným způsobem má zákonnou povinnost koncipovanou Maďarsko. Povinnost auditu účetní závěrky mají všechny společnosti, které účtují podvojným způsobem. Pod touto podmínkou jsou poté uvedeny možnosti, u kterých jsou ÚJ osvobozeny. Osvobozeny jsou společnosti, které nepřekročily hranice: roční úhrn čistého obrátu 300 mil. HUF (24 mil. Kč) a průměrný počet zaměstnanců 50. Toto osvobození však neplatí v případě, kdy má účetní jednotka daňové závazky po lhůtě splatnosti (delší než 60 dní) přesahující 10 mil. HUF (799 tis. Kč). Maďarsko tak má nejpřísněji nastavené podmínky pro zákonnou povinnost auditu.

Díky Nařízení č. 537/2014 vznikla nová podmínka pro auditory, kteří provádějí audit subjektům veřejného zájmu. Těmto auditorům se nastavily maximální možné doby trvání zakázky. Česká a Slovenská republika mají nastavené doby trvání stejně. Maximální doba zakázky je 10 let. Tuto dobu lze prodloužit výběrovým řízením o 10 let a v případě společného auditu lze zakázku prodloužit i o 14 let. Polská republika nastavila podmínky nekompromisně. Auditori se musejí střídát po 5 letech u jedné zakázky a neexistuje žádná podmínka, která by povolovala výjimku. Maďarsko má maximální délku trvání zakázky 8 let v případě bank nebo úvěrových a investičních institucí a 10 let v případě ostatních subjektů veřejného zájmu.

Další oblastí, která byla v rámci skupiny V4 komparována, byla oblast požadavků na auditory. Podmínky, které je třeba splnit k tomu, aby se uchazeč stal auditorem, mají v zemích V4 velice podobnou strukturu. Obsahují vždy podmínky vzdělání, povinné praxe, auditorské zkoušky a další především základní podmínky. Mezi tyto základní podmínky patří svéprávnost, bezúhonnost a žádné daňové nedoplatky nebo nedoplatky na sociálním pojištění. V případě Polské republiky je mezi těmito podmínkami také podmínka plynulé znalosti polštiny (což u ostatních zemí chybí). S výjimkou Slovenské republiky se auditorem může stát uchazeč se vzděláním na úrovni bakalářském nebo magisterském. Na Slovensku je tato podmínka přísnější, uchazeč musí mít magisterské vzdělání. Mezi podmínky v zemích V4 patří také povinná praxe, kterou uchazeč musí splnit jako asistent auditora. Délka praxe se mezi zeměmi liší jen minimálně, avšak v Maďarsku stačí praxe pouze 1 rok, a navíc stačí v oboru účetnictví. V Maďarsku totiž musí uchazeči projít programem školení auditorů. I přes toto školení jsou podmínky na auditory v Maďarsku nejméně přísné.

Na vykonávání auditu a činnost auditorů a auditorských společností dohlíží v zemích V4 profesní organizace a orgán pro dohled nad auditem. Všechny země V4 tak mají dvoustupňový systém dohledu nad auditem. Zatímco zakládání profesních organizací (v České republice Komora auditorů ČR) probíhalo souběžně se vznikem auditorské profese v jednotlivých zemích, vznik organizací pro dohled nad auditem byl vyvolán přijetím Směrnice 2006/43/ES. Proto ve všech zemích V4 vznikaly profesní organizace (KAČR, SKAU, PIBR, MKVK) již v 90. letech minulého století a organizace pro dohled nad auditem (RVDA, UDVA, KNA, KKH) v roce 2008 nebo 2009.

System těchto organizací je v zemích V4 obdobný, nicméně i přesto jsou zde především 2 významné rozdíly. V České a Slovenské republice mají profesní i dohledové organizace právní subjektivitu. Jsou to tedy nezávislé organizace, které vystupují jako právnické osoby. V Polské republice a Maďarsku však má právní subjektivitu pouze profesní organizace. Polská Komise pro dohled nad auditem a maďarský Úřad pro veřejný dohled nad auditem právní subjektivitu nemají. Tyto orgány jsou součástí ministerstev financí a jejich členové jsou jmenováni ministrem financí. Druhým významným rozdílem je rozdělení činností mezi profesními a dohledovými organizacemi. Jelikož subjekty veřejného zájmu podléhají přísnějším právním předpisům, existují mírné rozdíly v rozdělení činností u organizací zajišťujících dohled nad auditem. Zatímco v České republice, Polské republice a Maďarsku zajišťuje většinu činností profesní organizace, u Slovenské republiky je tomu právě naopak. Slovenský Úřad pro dohled nad výkonem auditu zajišťuje většinu činností, od schvalování a registrací statutárních auditorů a auditorských společností, až po průběžné vzdělávání a disciplinární řízení. Pouze u ostatních subjektů (subjekty, které nejsou subjekty veřejného zájmu) jsou některé činnosti delegovány na Slovenskou komoru auditorů. Ve zbylých zemích je rozdělení činností opačné. Většinu činností zajišťují komory auditorů a pouze některé činnosti (systém řízení kvality, disciplinární systém) u subjektů veřejného zájmu jsou přenechány pro organizace pro dohled nad auditem.

V rámci praktické části této diplomové práce byl proveden výzkum v zemích V4 s cílem zjistit, zda existuje závislost mezi velikostí účetních jednotek a výrokem auditora k účetní závěrce těchto účetních jednotek. Pro každou zemi byly sestaveny hypotézy, které byly následně testovány χ^2 testem nezávislosti v kontingenční tabulce. Do testu bylo náhodně vybráno 200 účetních jednotek z daného státu a u těchto jednotek se zjišťovala velikost ÚJ a výrok auditora k účetní závěrce za rok 2017.

Po provedení testů a srovnání výsledků testové statistiky s kritickým oborem bylo následně rozhodnuto o hypotézách. Při 5 % hladině významnosti nebyla ani u jedné země zamítnuta nulová hypotéza. Tudíž ani v jedné zemi V4 nebyla prokázána závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora. V případě České republiky, Slovenské republiky a Maďarska byl z důvodu stejného počtu znaků v kontingenční tabulce stejný kritický obor a postup výpočtu. U těchto zemí tak lze konstatovat, že se z těchto 3 zemí Maďarsko nejvíce blížilo situaci, ve které by byla závislost prokázána. Ve výpočtu u Maďarské republiky se výsledek testové statistiky nejvíce blížil kritickému oboru. Nejmenší rozdíl mezi testovou statistikou a spodní hranicí kritického oboru však měla Polská republika (1,17 bodu). Avšak Polsko mělo díky pouze 2 typům výroku auditora jiný počet znaků a tím pádem i jiný kritický obor.

Pro účely srovnání bylo provedeno i testování při vyšší hladině významnosti (10 %). V tomto případě je vyšší riziko zamítnutí nulové hypotézy, ačkoliv by byla správná. Při takto nastavené hladině významnosti již v případě Polské republiky a Maďarska vyšly testové statistiky ve vyšší hodnotě, než je spodní hranice kritického oboru. Jinými slovy by se v těchto případech nulová hypotéza zamítnula a závislost by zde byla prokázána. Ovšem za vyššího rizika chybně zamítnuté nulové hypotézy.

Přínosem této práce bylo vytvoření přehledu o podmínkách auditu v zemích Visegrádské skupiny a následná komparace těchto podmínek. Práce dále pomocí testování statistických hypotéz prokázala, že v zemích V4 neexistuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora k účetní závěrce.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Kategorie účetních jednotek v ČR.....	15
Tabulka 2 Komparace právních předpisů a standardů v zemích V4	34
Tabulka 3 Komparace zákonné povinnosti auditu v zemích V4	36
Tabulka 4 Komparace povinné rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu v zemích V4	38
Tabulka 5 Komparace požadavků na auditory v zemích V4.....	40
Tabulka 6 Základní informace o profesních organizacích a organizacích pro dohled nad auditem V4.....	42
Tabulka 7 Hlavní činnosti profesních organizací a organizací pro dohled nad auditem v zemích V4.....	43
Tabulka 8 Kategorizace ÚJ uvedená ve Směrnici 2013/34/EU.....	45
Tabulka 9 Typy výroků využité u výběrového vzorku.....	46
Tabulka 10 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v ČR.....	48
Tabulka 11 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v ČR.....	50
Tabulka 12 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro ČR.....	51
Tabulka 13 Konečné výsledky testování pro Českou republiku.....	52
Tabulka 14 Kontingenční tabulka – empirické četnosti ve SR.....	53
Tabulka 15 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti ve SR.....	55
Tabulka 16 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro SR	56
Tabulka 17 Konečné výsledky testování pro Slovenskou republiku.....	56
Tabulka 18 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v PR	58
Tabulka 19 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v PR.....	60
Tabulka 20 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro PR	60
Tabulka 21 Konečné výsledky testování pro Polskou republiku.....	61
Tabulka 22 Kontingenční tabulka – empirické četnosti v Maďarsku.....	63
Tabulka 23 Kontingenční tabulka – teoretické četnosti v Maďarsku	65
Tabulka 24 Kontingenční tabulka – vypočtené hodnoty G pro Maďarsko	65
Tabulka 25 Konečné výsledky testování pro Maďarsko	66
Tabulka 26 Přehled účetních jednotek dle kategorizace.....	68
Tabulka 27 Přehled výsledků testování	71

Seznam obrázků

Obrázek 1 Organizační struktura RVDA.....	19
---	----

Seznam grafů

Graf 1 Účetní jednotky dle kategorií využití ve výzkumu.....	47
Graf 2 Četnosti výroků auditora v ČR.....	49
Graf 3 Četnosti výroků auditora ve SR.....	54
Graf 4 Četnosti výroků auditora v PR.....	58
Graf 5 Četnosti výroků auditora v Maďarsku.....	63
Graf 6 Výroky auditora u malých účetních jednotek.....	69
Graf 7 Výroky auditora u středních účetních jednotek.....	69
Graf 8 Výroky auditora u velkých účetních jednotek.....	70

Seznam použitých zkratek

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
EUR	Euro
HUF	Maďarský forint
KAČR	Komora auditorů české republiky
KKH	Könyvvizsgálói Közfelügyeleti Hatóság (Úřad pro veřejný dohled nad auditem)
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego (Komise pro dohled nad auditem)
mil.	milion
MKVK	Magyar Könyvvizsgálói Kamara (Maďarská komora auditorů)
PIBR	Polska Izba Biegłych Rewidentów (Polská komora statutárních auditorů)
RVDA	Rada pro veřejný dohled nad auditem
SKAU	Slovenská komora auditorov (Slovenská komora auditorů)
SR	Slovenská republika
SVZ	Subjekt veřejného zájmu
UDVA	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (Úřad pro dohled na výkonem auditu)
ÚJ	účetní jednotka
V4	Visegrádská čtyřka (skupina)

Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje:

- [1] GEZO, Michal. *Hodnocení přínosu externího auditu v podnicích ČR*. Plzeň, 2017. 83 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.
- [2] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9
- [3] HINDLS, Richard. HRONOVÁ, Stanislava. SEGER, Jan. FISCHER, Jakub. *Statistika pro ekonomy*. 8. vydání. Praha: PROFESSIONAL PUBLISHING, 2007. 417 s. ISBN 978-80-86946-43-6.
- [4] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha: GRADA Publishing, 2018. 200 s. ISBN 978-80-247-2774-5
- [5] MÜLLEROVÁ, Libuše. KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing*. Praha: Oeconomica, 2014. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
- [6] MÜLLEROVÁ, Libuše. KRÁLÍČEK, Vladimír. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 208 s. ISBN 978-80-7552-768-4
- [7] MÜLLEROVÁ, Libuše. ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0

Právní předpisy

- [8] zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů
- [9] zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [10] zákon č. 423/2015 Z. z. o statutárním auditu a o změně a doplnění zákona č. 431/2002 Z. z. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (Slovensko)
- [11] zákon č. 431/2002 Z.z. o účetnictví ve znění pozdější předpisů (Slovensko)
- [12] zákon ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu, auditorských společnostech a veřejném dohledu (Polsko)
- [13] zákon ze dne 29. září o účetnictví (Polsko)
- [14] zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem (Maďarsko)

[15] zákon C z roku 2000, o účetnictví (Maďarsko)

Elektronické zdroje:

[16] ACCOUNTANCY EUROPE. *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe* [online]. Brusel: Accountancy Europe. 13.3.2018.[cit. 22.10.2018]. Dostupné z: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/>

[17] EVROPSKÁ KOMISE. *Druhy právních předpisů EU* [online]. Brusel: Evropská komise EU. © 2018. [cit. 20.10.2018]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_cs

[18] EVROPSKÝ PARLAMENT A RADA EVROPSKÉ UNIE. *Narizení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014* [online]. Brusel: EUR-Lex. 2018. [cit. 20.10.2018]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>

[19] EVROPSKÝ PARLAMENT A RADA EVROPSKÉ UNIE. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/E* [online]. Brusel: EUR-Lex. 2018. [cit. 20.10.2018]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32006L0043>

[20] EVROPSKÝ PARLAMENT A RADA EVROPSKÉ UNIE. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU* [online]. Brusel: EUR-Lex. 2018. [cit. 20.10.2018]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/?locale=cs>

[21] EVROPSKÝ PARLAMENT A RADA EVROPSKÉ UNIE. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU* [online]. Brusel: EUR-Lex. 2018. [cit. 20.10.2018]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>

[22] JOŠT, Marek. *Kvalita auditorských služeb v zemích Visegrádu*. Český finanční a účetní časopis, 2015, roč. 10, č. 3, s. 118-142 [online]. 2015 [cit. 19.8.2018]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=453.pdf>.

[23] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Etický kodex ve znění novel* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, © 2012-2018. [cit. 15.8.2018]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>

[24] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Chci se stát asistentem auditora* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, © 2012-2018. [cit. 15.8.2018]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/chci-se-stat-asistentem-auditora>

- [25] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace k auditorské zkoušce* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky. © 2012-2018. [cit. 15.8.2018]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/informace-k-auditorske-zkousee>
- [26] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *O komoře auditorů* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky. © 2012-2018. [cit. 15.8.2018]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>
- [27] MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA. *Könyvvizsgálat, könyvvizsgáló* [online]. Budapešť: Magyar Könyvvizsgálói Kamara. © 2018. [cit. 6.11.2018] Dostupné z: <https://www.mkvk.hu/informacio>
- [28] MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA. *Standardok* [online]. Budapešť: Magyar Könyvvizsgálói Kamara. © 2018. [cit. 6.11.2018] Dostupné z: <https://www.mkvk.hu/tudastar/standardok>
- [29] MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA. *Tájékoztató az okleveles könyvvizsgálói képzésre jelentkezők részére* [online]. Budapešť: Magyar Könyvvizsgálói Kamara. © 2018. [cit. 6.11.2018] Dostupné z: https://www.mkvk.hu/informacio/hallgatoknak/tajekoztato_a_kepzesrol
- [30] MINISTERSTWO FINANSÓW. *Komisja Nadzoru Audytowego* [online]. Varšava: Ministerstwo Finansów. © 2018. [cit. 5.11.2018] Dostupné z: <https://www.gov.pl/web/finanse/komisja-nadzoru-audytowego>
- [31] POLSKA IZBA BIEGLYCH REWIDENTÓW. *Informacje dla kandydatów na biegłych rewidentów* [online]. Varšava: Polska Izba Biegłych Rewidentów. © 2018. [cit. 5.11.2018] Dostupné z: <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow>
- [32] POLSKA IZBA BIEGLYCH REWIDENTÓW. *O Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów* [online]. Varšava: Polska Izba Biegłych Rewidentów. © 2018. [cit. 5.11.2018] Dostupné z: <https://www.pibr.org.pl/pl/o-pibr>
- [33] POLSKA IZBA BIEGLYCH REWIDENTÓW. *Prawo i standardy* [online]. Varšava: Polska Izba Biegłych Rewidentów. © 2018. [cit. 5.11.2018] Dostupné z: <https://www.pibr.org.pl/pl/prawo>

- [34] RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM. *O Radě pro veřejný dohled nad auditem* [online]. Praha: Rada pro veřejný dohled nad auditem. © 2018. [cit. 3.11.2018] Dostupné z: <https://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>
- [35] RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM. *Zpráva o činnosti v roce 2017* [online]. Praha: Rada pro veřejný dohled nad auditem. © 2018. [cit. 3.11.2018] Dostupné z: <https://www.rvda.cz/file/492/vz-cj-2017.pdf>
- [36] SLOVENSKÁ KOMORA AUDÍTOROV. *Dôležité informácie* [online]. Bratislava: Slovenská komora audítorov. © 2017. [cit. 4.11.2018] Dostupné z: <https://www.skau.sk/dolezite-informacie/>
- [37] SLOVENSKÁ KOMORA AUDÍTOROV. *O nás* [online]. Bratislava: Slovenská komora audítorov. © 2017. [cit. 4.11.2018] Dostupné z: <https://www.skau.sk/o-nas/>
- [38] STANĚK, Stanislav. *Co je opravdu nového v regulaci auditu*. Auditor, 2016, roč. 8, s. 11-13 [online] 2016 [cit. 19.8.2018] Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3602/casopis-auditor-c-8-2016.pdf>
- [39] ÚRAD PRE DOHĽAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Úrad* [online]. Bratislava: Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. © 2018. [cit. 4.11.2018] Dostupné z: <http://www.udva.sk/sk/urad>

Seznam příloh

Příloha A: Příklady výroků auditora

Příloha B: Kvantily rozdělení χ^2

Příloha A: Příklady výroků auditora

Výrok auditora – Česká republika

Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů a dalších relevantních předpisů vydaných Komorou auditorů České republiky.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

o ověření společnosti

Statutární orgán společnosti: představenstvo společnosti

Adresát:

Název přezkoumávaného
subjektu:

IČ:

DIČ:

Předseda představenstva:

Místopředseda představenstva:

Člen představenstva:

/dále jen společnost/

Auditorská společnost:

ECO – Economic & Commercial Office s.r.o.

IČ:

63907828

DIČ:

CZ63907828

Oprávnění KAČR:

0187

Sídlo:

V Krátké 1083, 390 02 Tábor /dále jen auditor/

Ověřování provedli:

Ing. Vladimír Pech, odpovědný auditor, KAČR 0339
p. Jan Brož, člen auditorské skupiny

Za společnost přítomni:

p. Soňa Rajtarová
p. Jan Herynk
p. Eva Kubínová

předseda představenstva
místopředseda představenstva
hlavní účetní

Místo přezkoumání:

KOVOHUTĚ HOLDING DT, a.s. Čelákovice, divize Mníšek pod Brdy

Výrok s výhradou

Provedli jsme audit účetní závěrky společnosti k

ECO – Economic & Commercial Office s.r.o., V Krátké 1083, 390 02 Tábor, IČ 63907828

Výrok auditora – Slovenská republika

Správa o overení súladu
Výročnej správy s účtovnou závierkou
v zmysle zákona č. 540/2007 Z.z. § - u 23 odsek 5
(Dodatok správy audítora)

Statutárnemu orgánu účtovnej jednotky

I. Overili sme účtovnú závierku akciovej spoločnosti [redacted], uvedenú v časti [redacted] ydať správu audítora v nasledujúcom znení:

Základ pre podmienený názor

Ako sa uvádza v poznámkach na strane č.7 k účtovnej závierke, účtovná jednotka [redacted] z obchodného styku po lehote splatnosti vo výške EUR 533 047,71 z toho pohľadávky po lehote splatnosti viac ako jeden rok v sume EUR 353 382,53. Ide o rizikové, ťažko vymožiteľné pohľadávky, ku ktorým mala účtovná jednotka tvoriť opravné položky vo výške 100%. Celková výška opravných položiek k pohľadávkam z obchodného styku a iným pohľadávkam je v sume EUR 242 391,57. Keďže sa jedná o rizikové, ťažko vymožiteľné pohľadávky, účtovná jednotka skreslila hodnotu majetku vo výške EUR 110 990,96 a súčasne stratu minulých účtovných období o sumu EUR 110 990,96.

Podmienený názor

Podľa nášho názoru, okrem vplyvov skutočnosti uvedenej v odseku Základ pre podmienený názor, účtovná závierka poskytuje vo všetkých významných súvislostiach pravdivý a verný obraz finančnej situácie akciovej spoločnosti [redacted], výsledku jej hospodárenia a peňažné toky za rok končiaci k uvedenému dátumu v súlade so zákonom o účtovníctve.

II. Overili sme taktiež súlad výročnej správy s vyššie uvedenou účtovnou závierkou. Za správnosť zostavenia výročnej správy je zodpovedný statutárny orgán akciovej spoločnosti [redacted]. Našou úlohou je vydať na základe overenia stanovisko o súlade výročnej správy s účtovnou závierkou.

Overenie sme vykonali v súlade s Medzinárodnými auditorskými štandardami. Tieto štandardy požadujú, aby auditor naplánoval a vykonal overenie tak, aby získal primeranú istotu, že informácie uvedené vo výročnej správe, ktoré sú predmetom zobrazenia v účtovnej závierke, sú vo všetkých významných súvislostiach v súlade s príslušnou účtovnou závierkou. Informácie uvedené vo výročnej správe sme posúdili s informáciami uvedenými [redacted]. Iné údaje a informácie, ako účtovné informácie získané z účtovnej závierky a účtovných kníh sme neoverovali. Sme presvedčení, že vykonané overovanie poskytuje primeraný podklad pre vyjadrenie názoru audítora.

Podľa nášho názoru sú uvedené účtovné informácie vo výročnej správe vo všetkých významných súvislostiach v súlade s hore uvedenou účtovnou závierkou [redacted]

Ing. Eva Kútiková
Zodpovedná audítorka
Licencia SKAU č. 509
Športová ul. 1037/34
976 13 Slovenská Ľupča



E. Kútiková

Deloitte.

Deloitte Audyt
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
z siedzibą w Warszawie
Al. Jana Pawła II 22
00-133 Warszawa
Polska

Tel.: +48 22 511 08 11, 511 08 12
Fak: +48 22 511 08 13
www.deloitte.com/pl

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

Przeprowadziliśmy badanie załączonego rocznego sprawozdania finansowego [redacted] na które składają się: rachunek zysków i strat, sprawozdanie z całkowitych dochodów za rok obrotowy od 1 stycznia 2017 roku do 31 grudnia 2017 roku, sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2017 roku, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym za rok obrotowy od 1 stycznia 2017 roku do 31 grudnia 2017 roku oraz noty objaśniające obejmujące informacje o przyjętej polityce rachunkowości i inne informacje objaśniające („*sprawozdanie finansowe*”).

Odpowiedzialność Zarządu Banku i osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe

Zarząd Banku jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego i za jego rzetelną prezentację zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa, a także statutem Banku. Zarząd Banku jest również odpowiedzialny za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości Zarząd Banku oraz członkowie Rady Nadzorczej Banku są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395), zwaną dalej „Ustawą o rachunkowości”.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Naszym zadaniem było wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego Banku zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

Badanie sprawozdania finansowego przeprowadziliśmy stosownie do postanowień:

- 1) ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089) („*Ustawa o biegłych rewidentach*”),
- 2) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66) („*Rozporządzenie 537/2014*”).

Hitelesítő Záradék

Elvégeztük a [REDACTED] eredménykimutatásának, kiegészítő mellékletének, (együttesen: "az éves beszámoló") a vizsgálatát. Az éves jelentések összeállításáért a vezetés a felelős. A könyvvizsgáló feladata a pénzügyi kimutatások hitelesítése a könyvvizsgálat alapján.

A könyvvizsgálatot a Magyarországon érvényben levő törvények és jogszabályok alapján hajtottuk végre. A könyvvizsgálat tervezése és elvégzése során kellő bizonyosságot kellett szereztünk arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak jelentős mértékű tévedéseket. A könyvvizsgálat magában foglalja a pénzügyi kimutatások tévyszámait és állításait alátámasztó bizonylatok mintavétel alapján történő vizsgálatát. Emellett tartalmazza az alkalmazott számviteli alapelvek és az ügyvezetés által tett leglényegesebb becslések megítélését, valamint a pénzügyi kimutatások összeállításának általános értékelését. Meggyőződésünk, hogy a vizsgálat megfelelő alapot nyújt a hitelesítő záradék megadásához.

A könyvvizsgálat során a vállalkozó 608 404 eFt mérlegfőösszegű és 10 138 eFt mérleg szerinti eredményt tartalmazó éves beszámolóját, annak részeit és tételeit, azok könyvelési és bizonylati alátámasztását az érvényes nemzeti könyvvizsgálati standardokban foglaltak szerint felülvizsgáltuk, és ennek alapján elegendő és megfelelő bizonyosságot szereztünk arról, hogy az éves beszámolót a számviteli törvényben foglaltak és az általános számviteli elvek szerint készítették el.

Az éves beszámoló a vállalkozó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről megbízható és valós képet ad.

Az üzleti jelentés az éves beszámoló adataival összhangban van.

[REDACTED]

BDO Kontroll Könyvvizsgáló és
Adótanácsadó Kft.



Příloha B: Kvantily rozdělení χ^2

Tabulka V Kvantily rozdělení χ^2

v	P	0,0005	0,001	0,005	0,01	0,025	0,05	0,10
1		0,06393	0,05157	0,04393	0,03157	0,03982	0,02393	0,0158
2		0,02100	0,02200	0,0100	0,0201	0,0506	0,103	0,211
3		0,0153	0,0243	0,0717	0,115	0,216	0,352	0,584
4		0,0639	0,0908	0,207	0,297	0,484	0,711	1,06
5		0,158	0,210	0,412	0,554	0,831	1,15	1,61
6		0,299	0,381	0,676	0,872	1,24	1,64	2,20
7		0,485	0,598	0,989	1,24	1,69	2,17	2,83
8		0,710	0,857	1,34	1,65	2,18	2,73	3,49
9		0,972	1,15	1,73	2,09	2,70	3,33	4,17
10		1,26	1,48	2,16	2,56	3,25	3,94	4,87
11		1,59	1,83	2,60	3,05	3,82	4,57	5,58
12		1,93	2,21	3,07	3,57	4,40	5,23	6,30
13		2,31	2,62	3,57	4,11	5,01	5,89	7,04
14		2,70	3,04	4,07	4,66	5,63	6,57	7,79
15		3,11	3,48	4,60	5,23	6,26	7,26	8,55
16		3,54	3,94	5,14	5,81	6,91	7,96	9,31
17		3,98	4,42	5,70	6,41	7,56	8,67	10,1
18		4,44	4,90	6,26	7,01	8,23	9,39	10,9
19		4,91	5,41	6,84	7,63	8,91	10,1	11,7
20		5,40	5,92	7,43	8,26	9,39	10,9	12,4
21		5,90	6,45	8,03	8,90	10,3	11,6	13,2
22		6,40	6,98	8,64	9,54	11,0	12,3	14,0
23		6,92	7,53	9,26	10,2	11,7	13,1	14,8
24		7,45	8,08	9,89	10,9	12,4	13,8	15,7
25		7,99	8,65	10,5	11,5	13,1	14,6	16,5
26		8,54	9,22	11,2	12,2	13,8	15,4	17,3
27		9,09	9,80	11,8	12,9	14,6	16,2	18,1
28		9,66	10,4	12,5	13,6	15,3	16,9	18,9
29		10,2	11,0	13,1	14,3	16,0	17,7	19,8
30		10,8	11,6	13,8	15,0	16,8	18,5	20,6

Kvantily rozdělení χ^2

v	P						
	0,90	0,95	0,975	0,99	0,995	0,999	0,9995
1	2,71	3,84	5,02	6,63	7,88	10,8	12,1
2	4,61	5,99	7,38	9,21	10,6	13,8	15,2
3	6,25	7,81	9,35	11,3	12,8	16,3	17,7
4	7,78	9,49	11,1	13,3	14,9	18,5	20,0
5	9,24	11,1	12,8	15,1	16,7	20,5	22,1
6	10,6	12,6	14,4	16,8	18,5	22,5	24,1
7	12,0	14,1	16,0	18,5	20,3	24,3	26,0
8	13,4	15,5	17,5	20,1	22,0	26,1	27,9
9	14,7	16,9	19,0	21,7	23,6	27,9	29,7
10	16,0	18,3	20,5	23,2	25,2	29,6	31,4
11	17,3	19,7	21,9	24,7	26,8	31,3	33,1
12	18,5	21,0	23,3	26,2	28,3	32,9	34,8
13	19,8	22,4	24,7	27,7	29,8	34,5	36,5
14	21,0	23,7	26,1	29,1	31,3	36,1	38,1
15	22,3	25,0	27,5	30,6	32,8	37,7	39,7
16	23,5	26,3	28,8	32,0	34,3	39,3	41,3
17	24,8	27,6	30,2	33,4	35,7	40,8	42,9
18	26,0	28,9	31,5	34,8	37,2	42,3	44,4
19	27,2	30,1	32,9	36,2	38,6	43,8	46,0
20	28,4	31,4	34,2	37,6	40,0	45,2	47,5
21	29,6	32,7	35,5	38,9	41,4	46,8	49,0
22	30,9	33,9	36,8	40,3	42,8	48,3	50,5
23	32,0	35,2	38,1	41,6	44,2	49,7	52,0
24	33,2	36,4	39,4	43,0	45,6	51,2	53,5
25	34,4	37,7	40,6	44,3	46,9	52,6	54,9
26	35,6	38,9	41,9	45,6	48,3	54,1	56,4
27	36,7	40,1	43,2	47,0	49,6	55,5	57,9
28	37,9	41,3	44,5	48,3	51,0	56,9	59,3
29	39,1	42,6	45,7	49,6	52,3	58,3	60,7
30	40,3	43,8	47,0	50,9	53,7	59,7	62,2

Zdroj: Hindls, Hronová, Seger, Fischer; Statistika pro ekonomy, 2019

Abstrakt

GEZO, Michal. *Komparace podmínek auditu v zemích V4*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 83 s., 2019.

Klíčová slova: externí audit účetní závěrky, podmínky auditu, Visegrádská skupina

Předložená diplomová práce na téma *Komparace podmínek auditu v zemích V4* se zabývá deskripcí a komparací podmínek externího auditu v zemích Visegrádské skupiny.

Teoretická část práce definuje externí audit a popisuje podmínky auditu v České republice, Slovenské republice, Polské republice a Maďarsku. Práce se zaměřuje především na oblasti právní úpravy auditu, zákonné povinnosti auditu, požadavky auditora, profesní organizace a organizace pro veřejný dohled nad auditem.

V praktické části této práce jsou podmínky auditu v zemích V4 komparovány. Následně jsou vytvořeny a testovány hypotézy s cílem zjistit, zda existuje závislost mezi velikostí účetní jednotky a výrokem auditora. Tyto hypotézy jsou testovány pro každou zemi samostatně na náhodně zvoleném vzorku 200 účetních jednotek.

Abstract

GEZO, Michal. *Comparison of the audit obligation in V4 countries*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 83 p., 2019.

Key words: external audit of financial statement, audit obligation, Visegrád Group

Presented master thesis on the theme Comparison of the audit obligation in V4 countries is focused on a description and comparison of external audit obligation in Visegrad Group countries.

The theoretical part defines external audit and describes the obligation of the audit in Czech republic, Slovak Republic, Republic of Poland and Hungary. The thesis focuses mainly on the areas of audit regulation, requirements for statutory audit, auditor requirements, professional organization and public oversight body.

In the practical part of this work, the audit obligation in V4 countries are compared. Subsequently, hypotheses are created and tested to determine whether there is a relationship between the entity's size and the auditor's opinion. These hypotheses are tested for each country on random sample of 200 entities.