

NEZÁVISLOST AUDITORSKÉ PROFESY A MOŽNOSTI JEJÍHO POSÍLENÍ Z POHLEDU ČESKÝCH AUDITORSKÝCH SUBJEKTŮ

AUDITOR INDEPENDENCE AND ITS POSSIBILITIES HOW TO STRENGTHEN IT FROM POINT OF VIEW CZECH AUDITOR SUBJECTS

Kristína Beňková, Pavlína Dostalová, Lucie Formanová,
Michal Mádr, Břetislav Andrlík

Abstrakt: V článku je pozornost věnována aktuálnímu tématu z oblasti externího auditu, konkrétně je řešen předpoklad nezávislosti auditorského subjektu, který je vymezen Zákonem o auditorech. Úvod příspěvku zahrnuje nejen diskusi nad významností tohoto předpokladu, ale také obsahuje možnosti posílení nezávislosti auditorské profese, jež jsou diskutovány v celosvětovém měřítku. Z literární rešerše vyplynulo, že nezávislost auditora může být podpořena vytvořením nezávislého orgánu pro audit či zpřísněním podmínek povinné rotace auditorů. Cílem článku pak bylo s využitím dotazníkového šetření mezi auditory v České republice zjistit jejich postoje právě k těmto novým prvkům, které by v podmínkách České republiky napomohly posílit nezávislost externího auditu. Z dosažených výsledků lze konstatovat, že oslovení respondenti zaujímají silně negativní postoj k vytvoření nezávislého orgánu pro audit a spíše negativní až neutrální postoj ke zpřísnění podmínek pro povinnou rotaci auditorů.

Klíčová slova: Nezávislost auditora, Rotace auditora, Nezávislý orgán pro audit, Česká republika.

Abstract: This article is focused on the current topic in the field of external audit, specifically on the assumption of auditor independence which is defined by the Act on Auditors. The introduction of the paper includes not only a discussion of the significance of auditor independence, but it also contains possibilities how to strengthen it which are discussed worldwide. The literature review has shown that the auditor independence can be supported by the creation of the third party hiring and paying auditors or by tightening the conditions of the mandatory auditor rotation. The aim of this article was to use a questionnaire

survey among auditors in the Czech Republic to find out their attitudes to these new elements which would help strengthen the independence of external audit. Based on received results, it can be stated that the respondents took a strongly negative attitude to the creation of the third party and rather negative or neutral attitude to tightening the conditions for mandatory auditor rotation.

Keywords: Auditor Independence, Auditor Rotation, Third Party Hiring and Paying Auditors, Czech Republic.

JEL klasifikace: M42, M48

1 ÚVOD

V současnosti je pro obchodní korporace významné působit důvěryhodně jak ve svém podnikatelském prostředí, tak vůči ostatním uživatelům jejich ekonomických výstupů v podobě účetní závěrky. Jedním z nástrojů, jak důvěryhodnosti dosáhnout je provedení auditu. Audit v obecném slova smyslu je činnost, při níž jsou pozorovány a poznávány určité skutečnosti, shromažďovány údaje, následně jsou vyhodnocovány a na jejich základě je vypracována zpráva auditora, která obsahuje jeho výrok. Provádění auditu v obchodních korporacích se řídí závazným právním předpisem, přičemž povinnost provádění auditu v konkrétní obchodní korporaci stanovuje Zákon o účetnictví na základě definovaných kritérií. Právě audit účetní závěrky je nejčastější forma auditu v rámci obchodních korporací. Provádění auditu sebou však přináší diskutované téma v oblasti nezávislosti auditora, tak aby výkon této kontrolní či ověřovací funkce nebyl ovlivněn dlouhodobými či jinými vazbami mezi auditorským subjektem a auditovanou účetní jednotkou.

2 NEZÁVISLOST AUDITORSKÉ PROFESY A MOŽNOSTI JEJÍHO POSÍLENÍ

Klíčovým pravidlem pro provádění auditu je nezávislost auditorské profese. Toto pravidlo se považuje za nutné v případě provádění kvalitního auditu. Nezávislost je zakotvena v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech, konkrétně v paragrafech § 14 - § 14i. V uvedeném zákoně je přesně definovaná nezávislost auditora, v jakých případech auditor není nezávislý. Dále jsou uvedeny důvody, kdy auditor nesmí vykonávat povinný audit u účetní jednotky, posuzování rizika

ohrožení nezávislosti a souvislosti spojené s nezávislostí (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech).

Pod pojmem nezávislost lze najít velké množství definic. Například nezávislost auditorů určuje schopnost auditora zachovat si objektivní duševní postoje a nestrannost při zájmu klienta při provádění auditu (Bangara a Chesoli, 2020). Na nezávislost auditora se můžeme dívat z více pohledů např. Church a kolektiv (2015) považují nezávislost auditora za hlavní východisko auditorské praxe. DeAngelo (1981) prosazuje názor, že nezávislost auditora je důležitou proměnnou při určování kvality samotného auditu. V případě, že je podmínka nezávislosti splněna, napomáhá to k odhalování nesrovnalostí v účetních závěrkách klientů. V opačném případě, za okolností, kdy se nedodrží nezávislost auditora, bude nepravděpodobné, že zjištěné nesrovnalosti budou oznámeny, což bude mít za následek snížení kvality auditu. Chipman (2012) označuje nezávislost, objektivnost a skepsi jako základní pilíře důvěry uživatelů v auditorskou profesi a zároveň jsou tyto předpoklady rozhodující pro investora schopnost spolehnout se na auditem ověřené účetní závěrky auditovaných účetních jednotek. Proto je neustálé zdokonalování prvků ovlivňující nezávislost auditora důležitým úsilím, které podporuje řada autorů. Věří, že velká většina auditorů chce dělat to, co je správné: plnit své profesionální povinnosti s velkou vážností. Al-Nawaiseh a Alnawaiseh (2015) jsou toho názoru, že nezávislost se vztahuje na skutečnost, že auditor musí vyjádřit svůj názor na účetní závěrku bez toho, aby byl ovlivněn hrozbou z jakéhokoli zdroje. Ghosh a kolektiv (2016) se domnívají, že nezávislost auditora se odráží i v povinnosti získat dostatečné množství vhodných auditorských důkazů, na základě kterých, může vyjádřit svůj kvalifikovaný názor.

Auditor má také povinnost dodržovat Etický kodex při výkonu své činnosti. Jedná se o základní koncept upravující chování auditorů, který stanovila Mezinárodní federace účetních (IFAC). Vycházejí z něj etické požadavky na auditory, kterými se řídí jednotlivé členské země. Komora auditorů České republiky vydává Etický kodex jako svůj vnitřní předpis. Crucean (2020) hovoří o Etickém kodexu ve smyslu, že definuje nezávislost auditora jako stav mysli, který umožňuje auditorovi vydat a zveřejnit výrok bez toho, aniž by byl ovlivněn vlivy, které by mohly oslabit jeho úsudek a čestnost a vybízí použít objektivitu a profesionální skepticismus. Pro zajištění nezávislosti v Evropské

unii, se zavedl soubor směrnic, které stanovují účetní pravidla pro auditorskou profesi, které musí členové dodržovat. Cílem těchto směrnic je, aby členské státy splňovaly minimální soubor společných povinností, aby se podpořilo zavedení nenarušeného systému hospodářské soutěže. Dále je cílem zajistit ve všech členských státech určitou ochranu pro subjekty v obchodních vztazích se společnostmi a tím pomoci k hospodářskému rozvoji těchto společností.

Doralt a kol. (2012) navrhovala několik bodů k novému regulačnímu rámci pro posílení nezávislosti auditora. Například se jedná:

- statutárnímu auditorovi by neměla být zakázána poradenská činnost pro auditovanou společnost, ale služby, které ovlivňují roční účetní závěrku, by neměly být poskytovány;
- auditorské společnosti by měly zůstat plně svobodné při poskytování služeb pro společnosti, které nejsou auditovány touto auditorskou společností;
- všechny platby, které auditovaná společnost uhradí auditorovi, by měly být zveřejněny v roční účetní závěrce auditované společnosti. Tyto platby by se následně kategorizovaly jako audit a neauditorské poplatky.

Kromě toho Evropská komise pracovala s myšlenkou veřejného orgánu pro audit, která spočívala ve vytvoření třetí strany (zprostředkovatele), který by vybíral auditorské subjekty konkrétním auditovaným jednotkám. Této problematice je podrobněji věnována pozornost níže. Podle názoru Doralt a kol. (2012) Evropská komise učinila správné rozhodnutí, když se rozhodla upustit od výše uvedené myšlenky, tj. delegovat výběr a jmenování auditorů na veřejný orgán nebo jiný subjekt. Podle jejich názoru, by pravomoc výběru měla zůstat v rukou auditované společnosti. Nejdůležitější je, že společnost si může vybrat auditora, kterého považuje za adekvátního a nejlépe připraveného pro realizaci externího auditu. Je to z důvodu, že různé společnosti mohou vyžadovat různé typy odborných znalostí (například banky mohou vyžadovat jiný typ týmu pro svůj audit než jako dodavatel energií; pro globální společnost je atraktivnější auditorská společnost z „Velké čtyřky“, naopak místní společnost upřednostní menší místní auditorskou společnost). Proto je podle jejich názoru vhodnější, aby se ponechal výběr auditora na každé společnosti.

Pokud je nezávislost auditora narušena, auditor se stává neschopným vydat správnou auditorskou zprávu, která poukazuje na správnost auditované účetní závěrky, která je v souladu s požadavky mezinárodních auditorských standardů. Může být ovlivněna kariéra auditora a jeho budoucí přijetí jiným klientem se sníží a dojde k poklesu důvěry u uživatelů, kterým auditor poskytuje služby (Romero, 2010). Auditorská profese byla v minulosti narušena skandály mezinárodních firem, které odhalily podvodná jednání a zpochybnily důvěru v auditorskou profesi (Špičková, 2021). V roce 2001 došlo ke krachu společnosti Enron. Tato společnost byla auditována firmou Arthur Andersen, která porušila Etický kodex a další právní předpisy, aby zakryla účetní machinace společnosti Enron. Po této kauze se regulatorní orgány začaly intenzivně zabývat fungováním auditorského trhu, především v oblasti nezávislosti auditora na auditovaném subjektu (Müllerová a kol., 2020). V minulosti došlo následně i k dalším skandálům v evropském prostředí, například u společností Parmalat (Itálie, 2003), Tesco (UK, 2014), Pescanova (Španělsko, 2013), Wirecard AG (Německo, 2020). Na základě těchto skutečností, byly zavedeny přísnější pravidla pro zvýšení nezávislosti auditora. Mezi tyto pravidla patří například zákaz poskytování dalších služeb v souvislosti s auditem, dále rotace auditorů, a poukázání na možnost střetu zájmů, které mohou vzniknout z pracovních vztahů. Podle Romera (2010) se však některá zavedená pravidla nezdají být dostatečně silná pro zvýšení nezávislosti auditorské profese.

Externí auditor totiž čelí mnoha hrozbám, které by mohly ovlivnit jeho nezávislost. Tepalagul a Lin (2015), DeAngelo (1981), Bangara a Chesoli (2020) uvádí čtyři hlavní hrozby, které mají vliv na nezávislost auditora. Jedná se o důležitost klienta, poskytování neauditorských služeb, funkční období auditora a osobní propojení klienta s auditorskými společnostmi. Vliv těchto hrozeb na kvalitu auditu a věrohodnost auditorské zprávy je určený jejich vlivem na schopnosti auditora a jeho nezávislost.

Tepalagul a Lin (2015) uvádí, že podlehnout tlaku klientů je z jejich pohledu motivace pro auditory, protože si chtějí udržet významné klienty a také získat klienty, kteří nakupují neauditorské služby, což může vést k narušení nezávislosti. Dlouhé funkční období auditora navíc u klienta vytváří důvěrné vztahy, které mohou ohrozit nezávislost auditora a tím i kvalitu auditu. I s tím souhlasí Šobotník (2006), který tvrdí, že pokud by existoval blízký osobní

vztah mezi auditorem a klientem, pak by tento vztah mohl ovlivňovat úsudek auditora.

DeAngelo (1981) popisuje důležitost hrozby klienta jako míru, do jaké auditor získává ekonomické výhody od klienta. Pokud klient představuje větší část odměny auditora za poskytnuté služby, bude auditor vázaný na klienta, a bude finančně ohrožena jeho nezávislost. Bangara a Chesoli (2020) k tomu dodávají, že za podmínky, kdy má klient velké portfolio potenciálních poskytovatelů auditorských služeb, může mít auditor motivy jednat tak, aby si udržel klienta a tím i budoucí příjmy, což opět ohrožuje nezávislost auditora.

Poskytování neauditorských služeb má také nepříznivý vliv na nezávislost auditora. Je to způsobeno tím, že slíbené dodatečné příjmy, které plynou auditorovi od auditované účetní jednotky, zvyšují ekonomickou závislost auditora na klientovi (Bangara a Chesoli, 2020). Navíc Šmídová (2016) uvádí, že při poskytování neauditorských služeb může být narušena profesní etika a je zde i riziko, že auditor bude kontrolovat práci po některém ze členů auditorské sítě nebo dokonce bude provádět kontrolu po sobě samém. Stejného názoru jako Šmídová (2016) je i Šobotník (2006), který také uvádí hrozbu, kdy auditor kontroluje práci po sobě samém, a to v případě, kdy stejný auditor vede ve firmě účetnictví a následně vykonává i audit účetní závěrky. V takovém případě auditor neodhalí významné nesprávnosti v účetnictví a pokud by nějaké našel, tak by neměl zájem tyto nesprávnosti opravovat. Pro malé firmy je to ale z finančního hlediska výhodnější varianta, neboť firma nemusí auditorovi vysvětlovat jejich účetní postupy. Nesprávnost v účetnictví v takovém případě zůstane skryta a může způsobit další významné chyby v ekonomickém rozhodování uživatelů účetní závěrky (Šobotník, 2006).

Na základě výše uvedeného vyplývá, že problematika nezávislosti auditora je významným tématem, jak z teoretického, tak i z praktického pohledu. Z toho důvodu budou v nadcházející části článku uvedena možná řešení, jejichž aplikací lze posílit nezávislost externího auditu.

A) Vytvoření nezávislého orgánu

Podle Ronena (2002) existuje přirozený konflikt zájmů mezi managementem (zadavatelem) a auditorem (agentem), protože první z nich strukturuje finanční vztah s auditorem tak, aby k předložené účetní závěrce vydal výrok bez výhrad, i když to není opodstatněné. Konflikt je možné vyřešit vytvořením nového

vztahu mezi zadavatelem a agentem, kdy se zavede třetí strana, která figuruje jako zprostředkovatel, který najímá auditory a vybírá finanční prostředky od auditovaných společností na vyplácení odměn auditorským subjektům. Tímto by se eliminovala motivace vypracovávat auditorské zprávy, aby si auditorské subjekty udržely klienta, protože je to třetí strana, která rozhoduje o setrvání auditora u klienta. Také třetí strana, která platí za audit, snižuje jakoukoli peněžní motivaci auditorského subjektu, aby nahrazoval riziko nekvalitní auditorské zprávy. Systém platby však musí být vhodně určen tak, aby mechanismus neměl ekonomický vliv na auditované společnosti anebo auditorské společnosti (Ronen, 2002).

V rámci nezávislého orgánu Romero (2010) uvádí dvě strategie pro zvýšení kvality auditu. První, určená třetí strana musí mít přístup k auditorské dokumentaci, aby mohla kdykoliv kontrolovat auditorskou zakázku sama anebo pomocí vzájemné kontroly. Za druhé je nutné zapojit auditorské společnosti do využívání pravidelných certifikačních programů pro zvyšování kvality auditu.

K otázce vzniku nezávislého orgánu, Romero (2010) uvádí, aby mohla vzniknout nezávislá třetí strana, je potřeba, aby splnila požadavky, které by zaručily její nezávislost. Tyto požadavky jsou podle něj následující:

- třetí strana musí být zprostředkujícím orgánem, který má zájem poskytovat uživatelům kvalitní auditorské zprávy,
- třetí strana musí být nezávislá od auditorské společnosti,
- třetí strana nesmí mít motivaci přidělit konkrétní společnosti konkrétního auditora (tak, aby nevznikl konflikt zájmů).

Při existenci nezávislého orgánu by jmenovaná třetí strana byla zodpovědná za shromáždění finančních prostředků na odměňování auditorů, ale také za přidělování auditorských společností na různé auditorské zakázky. Nový koncept přidělování auditorů ke konkrétním auditorským zakázkám třetí stranou, by tedy zabránil autorským subjektům vytvářet lukrativní nabídky s cílem udržet anebo získat klienta. Konečným účinkem navrhované změny je posílení nezávislosti auditorů tím, že auditoři by byli přiděleni auditovaným společnostem prostřednictvím třetí nezávislé strany (Romero, 2010). K uvedenému tématu se v podmínkách České republiky vyjádřila i Česká národní banka (2006), která uvádí, že navrhovaná strategie ze směrnice EU

z roku 2006, by neměla být podpořená, protože není vyzkoušená. Navíc v případě že by auditora vybíral a platil veřejnoprávní orgán (třetí strana) bylo by to i mimořádně nákladné.

B) Povinná rotace auditorů

Druhou možností, jak posílit nezávislost auditorské profese je povinná rotace auditorů. Na mezinárodní úrovni proto byly vyhlášeny předpisy zaměřené na rotaci auditorů, které je možné implementovat na úrovni firmy, tj. externí rotace nebo partnera, tj. interní rotace (Kamath a kol., 2018). Významnou změnou v regulaci auditu bylo vydání Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Cílem této směrnice bylo vymezit problémy, které mohou nastat v budoucnu na auditorském trhu. Jak uvádí Severa (2016), znění Směrnice z pohledu České republiky obsahovalo vhodné nástroje pro posílení důvěry a spolehlivosti účetních závěrek a slouží i jako možnost zkvalitnění statutárního auditu. Následně došlo k dalším novelizacím Směrnice a také bylo vydáno Nařízení Evropského parlamentu a Rady EU č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (ACCOUNTANCY EUROPE, 2020). Jelikož je Česká republika součástí Evropské unie, musí respektovat výše vydané předpisy (Müllerová a kol., 2020). Špičková (2021) uvádí, že právě jedním z kroků pro opětovné získání důvěry bylo zavedení povinné rotace auditorů. Müllerová a kol. (2020) uvádějí, že k zachování nezávislosti auditora slouží, jak již bylo uvedeno, Etický kodex, který navrhuje rotaci klíčového partnera. Tato rotace je vymezena v Článku 17 bod 7 Nařízení (KAČR, 2004). Statutární auditor, který provádí audit u subjektu veřejného zájmu, musí být vyměněn po 7 letech, přičemž se může opět vrátit do funkce u stejného subjektu veřejného zájmu až po 3 letech. Jedná se o tzv. interní rotaci auditora, na kterou již byly provedeny výzkumy v zemích EU, například v Německu na burzovních trzích v letech 1995 až 2010. „*Klíčovým závěrem tohoto výzkumu je, že po změně klíčového auditorského partnera dochází k nárůstu účetních metod vedoucích k vylepšování výnosů auditované společnosti*“ (Müllerová a kol., 2020). Další výzkumy provedené v Americe a Austrálii potvrdily kladný vztah mezi kvalitou auditu a interní rotací, a to že s delším kontraktem klesá kvalita auditu a rotace klíčového auditorského partnera tento pokles redukuje (Müllerová a kol., 2020). Nařízení také upravuje externí rotaci auditora neboli, změnu celé auditorské firmy. Na tuto rotaci je kladen větší důraz,

neboť evropské výzkumy potvrdily vyšší kvalitu auditu při externí rotaci, například v Turecku v letech 2010 až 2016 (Yalçın a Yaşar, 2019), v Itálii v letech 1998 až 2011 (Corbella a kol., 2015). Příčinou vyšší kvality auditu a s ním spojenou nezávislostí auditora může být podle Müllerové a kol. (2020) povinnost předání auditu druhé firmě v budoucnu. Müllerová a kol. (2020) uvádějí, že: „Z mezinárodních výzkumů v oblasti interní a externí rotace auditorů ve vztahu ke kvalitě auditu ovšem nevyplývá jednoznačný závěr o vhodnosti použití rotace auditorů jako způsobu ke zvýšení kvality auditu a tím i nezávislosti auditora.“

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, v § 43 odst. 4 vymezuje dobu, po kterou si subjekt veřejného zájmu může určit auditorskou společnost nebo auditora pro provedení povinného auditu, ale nesmí být v rozporu s předpisy vydanými Evropskou unií (konkrétně s Nařízením č. 537/2014). V paragrafu 4 je uvedeno, že subjekt veřejného zájmu si může určit auditora na dobu nejdéle 20 let, přičemž po 10 letech musí být zahájeno výběrové řízení, kde může být auditor znovuzvolen, nejdéle však na dalších 10 let. Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 vymezuje požadavky na rotaci následovně:

- Povinná rotace auditorské společnosti po max. 10 letech, u trvajících vztahu auditora a subjektu veřejného zájmu. Je zde možnost tento vztah prodloužit o dalších 10 let (za předpokladu, že proběhne výběrové řízení na nového auditora).
- Možnost prodloužení vztahu u společného auditu o dalších 14 let.
- Povinná rotace klíčového auditora po max. 7 letech nepřetržitého auditu společnosti.

Špičková (2021) uvádí, že v České republice je rotace auditorů povinná jak u společností veřejného zájmu, tak u politických stran a hnutí. Od ledna 2017 Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích, určuje možnost jmenovat stejného auditora opakovaně nejvýše 5 po sobě následujících kalendářních let u těchto subjektů (Zákon č. 424/1991 Sb.).

Severa (2016) v článku zmiňuje, že nezávislost při provádění auditů je zajišťována nejen pomocí rotace klíčových partnerů, ale i aplikací Etického kodexu. Ovšem také zde uvádí, že v rámci Rady EU nebyly předloženy přesvědčivé důkazy o tom, že stanovená doba pro rotaci eliminuje střety zájmů,

nebo že dochází k zajištění nezávislosti auditora. Staněk (2016) považuje povinnou rotaci auditorů za největší novinku regulace auditu z roku 2016. Zdůrazňuje, že vyměněný auditor musí být jiná auditorská společnost nebo jiný člen sítě. Kamath a kol. (2018) uvádí, že některé krajiny ve světě již před evropskou reformou zavedly rotaci firem, ale později se této rotaci vzdaly, pravděpodobně kvůli vyvolaným nákladům na straně auditorských subjektů, ale i jejich klientů (Jižní Korea - v roce 2006 zavedena rotace auditorských firem na 7 let, odvoláno v roce 2009; Singapur - v roce 2002 zavedena rotace auditorských firem u bank na 5 let, odvoláno v roce 2008; Španělsko - v roce 1988 rotace na 5 let, odvoláno v roce 1995; Rakousko se rozhodlo pro rotaci auditorských firem v roce 2004, ale tato regulace byla odvolána ještě předtím, než se stala účinnou).

Povinnou rotaci auditorů je zajímavé sledovat i v mezinárodním kontextu, kdy například Česká republika je součástí tzv. Visegrádské čtyřky. Do této skupiny spadají země, které si jsou velmi blízké a mají podobný historický vývoj auditu. Proto Gezo (2019) provedl komparaci podmínek auditu právě v tomto uskupení. V České republice je povinná rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu, a to po 10 letech. Tuto dobu lze prodloužit až na celkovou dobu 20 let, u společného auditu je tato doba max. 24 let (dáno Zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů). U Slovenské republiky je povinná rotace auditorů stejná jako v případě České republiky (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). Další zemí v rámci Visegrádské skupiny je Polská republika. Polsko si zvolilo přísnější regulaci rotace auditorů. Auditor, který provádí externí audit u subjektů veřejného zájmu, musí být vystřídán již po 5 letech a neexistuje zde možnost prodloužení kontraktu (Zákon ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu, auditorských společnostech a veřejném dohledu). Poslední zemí z Visegrádské skupiny je Maďarsko, v rámci povinné rotace auditorů maďarská legislativa rozlišuje dvě skupiny subjektů. Banky, úvěrové instituce a investiční společnosti, které mají povinnost rotace auditora po 8 letech. U ostatních subjektů veřejného zájmu je tato povinnost po 10 letech, přičemž tato doba nelze prodloužit (Zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem).

Tabulka 1: Komparace povinné rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu v zemích V4

Země	Základní doba rotace	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: Gezo (2019)

Bulková (2021) ve své práci uvádí, že členské státy EU si mohou do své národní legislativy převzít i kratší dobu rotace auditorů, a tím zpřísnit požadavky na rotaci auditorů, ale nesmí prodloužit maximální dobu, stanovenou Evropskou unií. Dále zmiňuje negativní a pozitivní aspekty rotace auditorů, které byly stanoveny na základě kvalitativní analýzy osobních rozhovorů s českými auditory, kteří mohli vyjádřit názor na současný a budoucí audit. Za pozitivní aspekty rotace lze podle auditorů považovat zvýšení nezávislosti auditora, eliminace stereotypu u dlouhotrvajícího auditu společnosti. Na druhou stranu auditoři považují dobu, která je stanovená pro rotaci za příliš dlouhou, a tak změna auditora nepřinese tížený efekt. Za další nevýhodu rotace auditoři považují zvyšování nákladů na audit, což zvyšuje cenu auditu v důsledku vyšší práce a pozornosti nové auditorské firmy. Bulková (2021) považuje rotaci auditora za narušení procesu pravděpodobnosti odhalení hospodářské kriminality, neboť auditor si časem zlepšuje znalosti o společnosti a o jejím fungování. Tím dochází i k hlubšímu ověření účetní závěrky. Špičková (2021) potvrdila předpoklad odborníků, že zásadní argument proti zavádění povinné rotace auditorů u malých a středních podniků je mnohem větší časová náročnost u prvotního auditu než u opakovaného. Nepřímo byla i potvrzena rozdílná cena u časově náročnějších auditů. Co se týká doby trvání rotace, tu by auditoři snížili na 10 let, nebo by mohla být rotace celé auditorské společnosti po 7 letech, nikoliv pouze klíčového partnera (Bulková, 2021).

V České republice byl dále proveden výzkum, zabývající se interní a externí rotací auditorů na akciovém trhu Burzy cenných papírů Praha (dále jen BCPP) od Šindeláře (2016) v letech 2011 až 2015. Autor vycházel ze 107 výročních zpráv kótovaných společností. Mezi hlavní zjištění analýzy podle Šindeláře (2016) patří:

- klesající počet auditorů na akciovém trhu BCPP,
- na BCPP probíhá spíše interní rotace auditora než externí a dochází k časté rotaci auditorů,
- největší množství externích rotací auditorů probíhalo na přelomu let 2014 a 2015.

Jak zmiňuje Šindelář (2016), tak rotace auditorů má svou pozitivní i negativní stránku. Za pozitivní přínos rotace je považována podrobnější analýza klienta (auditor potřebuje poznat procesy ve firmě), naopak za negativní je považováno možné opomenutí hrozby u klienta, které auditor může v prvním roce auditu přehlédnout.

Problematikou zavedení povinné rotace v Německu a ve Švédsku se ve své práci zabýval Düvel (2017). Společnosti kótované na burze jsou nyní nuceny změnit svou auditorskou společnost po 10 letech, pokud nesplňují konkrétní požadavky, které jim umožňují udržet si firmu až 24 let. Düvel (2017) a Accountancy Europe (2020) uvádí, že po evropské reformě auditu přijala většina států maximální dobu pro rotaci auditorské firmy 10 let, ale několik států jako je například Belgie (9 let), Itálie (9 let), Bulharsko (7 let), Polsko (5 let) nebo Portugalsko (9 let) přijalo přísnější regulaci. Závěrem Düvel (2017) prohlašuje, že povinná rotace auditu může být prvním pokusem o omezení další koncentrace trhu, ale zpočátku způsobuje nespokojenost auditovaných firem. Zjištění naznačují, že důsledky regulace jsou výraznější v zemích se slabším právním prostředím a menším povědomím o hrozbě důvěrnosti. Studie od Düvela (2017) také upozorňuje na to, že povinné střídání by mohlo vést spíše k negativním důsledkům pro hospodářskou soutěž než k podpoře větší konkurence, a to kvůli strategickým rozhodnutím Velké čtyřky o tom, které služby budou klientovi nabízeny a také tendenci nadále nezahrnovat do výběrového řízení více auditorských společností. Další výzkum, který byl zaměřen na povinnou rotaci auditorské firmy, byl proveden v Turecku (Yalçın a Yaşar, 2019). Tento výzkum, zkoumal vliv povinné rotace auditorské

společnosti na kvalitu auditu, přičemž v Turecku je uplatňována doba pro rotaci auditorské firmy 7 let a pro povinnou rotaci auditorů je tato doba 5 let. Výsledek výzkumu naznačuje, že kvalita auditu je vyšší u společností, které podléhají povinné rotaci než kvalita auditu v roce před povinnou rotací. Tímto výzkumem tedy bylo prokázáno, že povinné střídání auditorských společností zvyšuje kvalitu auditu (Yağçin a Yaşar, 2019). Kamath a kol. (2018) však uvádí, že zlepšení nezávislosti nemusí vždy znamenat vyšší kvalitu auditu, protože rotace auditora by mohla vést ke snížení odborné způsobilosti auditora kvůli ztrátě znalostí kontrolního prostředí účetní jednotky. Střídání auditorů řeší pouze obavy, týkající se škodlivých účinků delšího trvání vztahu mezi auditorským subjektem a auditovanou účetní jednotkou. Investoři zhodnotili, že v případě zvyšujících se auditních poplatků, jsou auditorské kompetence i nezávislost větší, než v případě snižujících se auditních poplatků (Kamath a kol., 2018). V Itálii byla již dříve zavedena rotace firem, a to od roku 1975 (Horton a kol., 2021). Horton a kol. (2021) zkoumali italské nefinanční společnosti na Milánské obchodní burze v letech 1993 až 2012. Jejich hlavním zjištěním bylo, že v duálním režimu povinné auditorské rotace, vnímá trh rotaci partnerů jako zlepšení informovanosti o výnosech a také zvýšení kvality účetnictví. Naopak rotace firem nezlepšuje informovanost o výnosech ani kvalitu účetnictví. Toto zjištění by mohlo podpořit rozhodnutí, které vydali američtí regulátoři, a to nepožadovat auditorskou rotaci firem a rozhodnutí regulátorů EU spočívající v tom podpořit dlouhodobé funkční období (Horton a kol., 2021). Studie od Garcia-Blandon a kol. (2019) poukázala na fakt, že v případě, kdy působí u společnosti auditorská firma více než 10 let, tak nedochází ke snižování kvality auditu než u jiných firem vybraných ze vzorku Europe 350 index. Pokud tedy není problém s nedostatečnou kvalitou auditu, který je spojený s dlouhým působením auditora ve společnosti, je možné zpochybnit potřebu stanovení maximálního funkčního období. Na základě provedeného výzkumu v Polské republice vyplynulo, že v případě, kdy bude muset velká kapitálová firma provést výměnu auditorské firmy, tak si vybere další firmu z Velké čtyřky, to znamená, že povinná rotace auditorů v Polsku nesníží koncentraci na trhu, ale naopak tato koncentrace bude ještě silnější. Jak uvádí Indyk (2019), tak regulace může přinést jak pozitivní, tak negativní změny. Za pozitivní změnu je považováno, že povinná rotace přinese tlak na auditorské firmy, aby byly více efektivní v krátkém období a využily nové technologie, které podpoří auditorskou profesi. Mezi negativní změny,

kteře může povinná rotace přinést, je neochota firem všechno znovu sdělit a vysvětlit novému auditorovi, pokud by docházelo k častému střídání auditorů. Dále jak uvádí Velte a Freidank (2015): *"Na evropském auditorském trhu dominuje několik velkých auditorských firem, které poskytují také neauditorské služby a svou velikostí a kvalitou z trhu vytlačují střední a malé auditorské firmy. Tato oligopolizace trhu tedy způsobí, že povinná rotace bude probíhat mezi několika velkými auditorskými společnostmi."* De Jong a kol. (2020) realizovali výzkum povinné rotace v Nizozemí u subjektů veřejného zájmu, pomocí finančních výkazů holandských kótovaných společností na burze v letech 2012 až 2016. Výzkum ukazuje možné negativní efekty rotace jako je například zjištěná vyšší pravděpodobnost chyby v prvním roce auditu. Negativní efekt na kvalitu auditu může mít i sleva na poplatcích za audit, která je poskytována auditorskými firmami lukrativnějším společnostem veřejného zájmu v prvním roce auditu.

Stakebrand (2016) uvádí zastánce a odpůřce rotace. Zastánci povinné rotace tvrdí, že dlouhodobý vztah negativně působí na nezávislost auditorů a tím se snižuje kvalita auditu. Dále se zde vyskytuje zmínka o tom, že noví auditori budou mít nový pohled na věc a zajistí tzv. „fresh look“. Odpůřci povinné rotace zase uvádějí zvyšující se náklady, jak pro auditora, tak samotnou firmu. Nadto nový auditor musí strávit více času seznámením se s novou firmou a principy, které jsou ve firmě zavedeny. To znamená, že u kratší doby trvání rotace auditorů se může snížit kvalita vykonávaného auditu. Velte a Loy (2018) ve svém článku uvádějí možné přínosy a rizika rotace. Autoři uvádějí, že potřeba rotace pouze souvisí se subjekty veřejného zájmu, protože v této skupině jsou charakteristické tzv. „agency conflicts“. S výměnou auditora jsou také spojeny vyšší náklady a nemožnost odhalení záměru managementu v prvním roce auditu. Také uvádí možnost zvýšení tržní koncentrace na auditorském trhu, jelikož je trh se subjekty veřejného zájmu auditován především Velkou čtyřkou (Velte a Loy, 2018). Sayyar a kol. (2014) a KAČR (2009) vyzdvihují argumenty mezi příznivci a odpůřci povinné rotace auditorů, jež jsou uvedeny v Tabulce 2.

Tabulka 2: Argumenty příznivců a odpůrců povinné rotace auditorů

Argumenty příznivců	Argumenty odpůrců
Zvyšuje nezávislost auditora.	Náklady na povinné střídání auditorů jsou vyšší než přínosy.
Zvyšuje kvalitu auditu.	Zvýšení audit. selhání, kvůli nedostatku znalostí o klientovi u nových auditorů.
Podoba nezávislosti – nezávislost myslí a vystupování.	Střídání auditorů není ve veřejném zájmu.
Vytváří se příležitosti pro malé firmy, které vstupují na auditorský trh.	Zvyšující se konkurence na auditorském trhu v důsledku vzniku nových malých auditorských firem.

Zdroj: Sayyar a kol. (2014), KAČR (2009)

Na základě výše uvedeného je cílem tohoto článku s využitím dotazníkového šetření mezi českými auditorskými subjekty zjistit postoje auditorských subjektů působících na českém auditorském trhu na zavedení nových prvků zvyšujících nezávislost externího auditu v podmínkách České republiky.

Ke splnění cíle článku budou ověřovány následující výzkumné otázky:

- VO 1: Měl by být vytvořen veřejný nezávislý orgán, který by nezávisle přiřazoval auditora auditované účetní jednotce?
- VO 2: Mělo by se financování externího auditu odvíjet podle složitosti auditu a z rozpočtu společného orgánu pro audit, do kterého by každá účetní jednotka s povinností auditu přispívala?
- VO 3: Měla by se legislativní úprava o rotaci auditorů u subjektů veřejných zájmů zpřísnit?
- VO 4: Měla by být povinná rotace auditorů účinná pro všechny subjekty s povinností auditu?

3 METODIKA A DATA

Naplnění výzkumného cíle je dosaženo prostřednictvím kvantitativního výzkumu, konkrétně dotazníkového šetření. Cílovou skupinou byli registrovaní členové Komory auditorů České republiky. Dotazníkové šetření probíhalo od listopadu do prosince roku 2020 a bylo osloveno celkem 834 auditorů prostřednictvím veřejně dostupných emailových adres. Celkem bylo získáno 104 vyplněných dotazníků, s tím že, v rámci tohoto článku je pracováno s 89 dotazníky. Celkem patnáct dotazníků bylo vyřazeno ze dvou důvodů,

nerelevantní odpovědi (3 dotazníky) a auditorská činnost byla prováděna pouze na Slovensku (12 dotazníků). Tento článek zkoumá pohled auditorů na možné změny ovlivňující nezávislost auditu prostřednictvím čtyř otázek. První otázka se zaměřuje na vytvoření veřejného nezávislého orgánu, druhá na financování externího auditu a poslední dvě otázky se věnují povinné rotaci auditorů. Zkoumané otázky spolu s četností jednotlivých odpovědí jsou představeny v tabulce 3. Dodejme, že všechny čtyři otázky mají stejnou hodnotící stupnici, a to od 1 (plně nesouhlasím) do 5 (plně souhlasím).

Tabulka 3: Přehled analyzovaných proměnných

Proměnné	Otázka	Možnost odpovědi	Hodnota	Relativní četnost [%]
<i>VerejnyNezavislyOrgan</i>	Měl by být vytvořený veřejný nezávislý orgán pro audit, který by nezávisle přiřazoval auditora k účetní jednotce.	1 = Plně nesouhlasím	1	66,29
			2	13,48
			3	7,87
			4	5,62
		5 = Plně souhlasím	5	6,74
<i>FinancovaniExternihoAuditu</i>	Financování externího auditu by mělo probíhat na základě složitosti auditu a ze společného orgánu pro audit, do kterého by povinně přispívala každá účetní jednotka s povinností auditu.	1 = Plně nesouhlasím	1	48,31
			2	16,85
			3	14,61
			4	7,87
		5 = Plně souhlasím	5	12,36

pokračování

<i>ZpriseneniRotaceAuditoru</i>	Legislativní úprava o rotaci auditorů by se měla zprůsňnit, tj. měla by se zkrátit doba, v průběhu, které může auditor nepřetržitě vykonávat audit u subjektů veřejného zájmu.	1 = Plně nesouhlasím	1	23,6
			2	23,6
			3	30,34
			4	11,24
		5 = Plně souhlasím	5	11,24
<i>PovinnaRotaceAuditoru</i>	Povinná rotace auditorů by měla být účinná na všechny podniky s povinností auditu, tj. nejenom na subjekty veřejného zájmu.	1 = Plně nesouhlasím	1	47,19
			2	22,47
			3	7,87
			4	14,61
		5 = Plně souhlasím	5	7,87

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě literární rešerše a dotazníkového šetření je analyzován vliv čtyř charakteristik, které by měly ovlivňovat postoj auditorů k reformám zvyšujícím nezávislost auditorské profese. Jsou to auditor působí jako OSVČ nebo jako právnická osoba (*VelikostFirmyV1*), auditor působí jako OSVČ nebo ve firmě do padesáti zaměstnanců (*VelikostFirmyV2*), auditorské oprávnění má platnost delší než dvacet let (*DelkaAuditorskehoOpravneni*) a pohlaví auditora (*Pohlavi*). Kategorizace firmy podle její velikosti (do 50 zaměstnanců) je využito čistě pro potřeby tohoto výzkumného šetření a nevychází z kategorizace účetních jednotek, které je definováno Zákonem o účetnictví. Jednotlivé charakteristiky a jejich relativní četnosti jsou uvedeny v tabulce 4.

Tabulka 4: Přehled jednotlivých charakteristik

Charakteristika	Otázka	Možnost odpovědi	Hodnota	Relativní četnost [%]
<i>VelikostFirmyV1</i>	1 – OSVČ; 0 - ostatní		1	24,72
			0	75,28
<i>VelikostFirmyV2</i>	1 – OSVČ, mikro a malá firma; 0 - ostatní		1	77,53
			0	22,47
<i>DelkaAuditorskehoOpravneni</i>	1 – více než 20 let; 0 - ostatní		1	47,19
			0	52,81
<i>Pohlavi</i>		Muž	1	59,55
		Žena	0	40,45

Zdroj: vlastní zpracování

Naplnění cíle článku je realizováno prostřednictvím statistických testů, konkrétně testů shodnosti dvou výběrů. Tato analýza obsahuje čtyři zkoumané proměnné (*VerejnyNezavislyOrgan*, *FinancovaniExternihoAuditu*, *ZprisneniRotaceAuditoru* a *PovinnaRotaceAuditoru*,) a čtyři ovlivňující charakteristiky (*VelikostFirmyV1*, *VelikostFirmyV2*, *DelkaAuditorskehoOpravneni* a *Pohlavi*). V prvním kroku byla provedena analýza normality dat prostřednictvím Shapiro-Wilkova testu (tabulka 5). Výsledky ukazují, že pouze třetí proměnná má normální rozdělení, což znamená, že parametrické testy nejsou vhodné pro sledované proměnné. Rovněž popisné statistiky naznačují, že všechny proměnné mají levostrannou šikmost, tedy oslovení auditori spíše nesouhlasí s danými návrhy (povinná rotace, nezávislý orgán a financování externího auditu), s tím že největší nesouhlas panuje při zavedení nezávislého orgánu. Pokud zároveň zohledníme počet pozorování (89) a ordinální strukturu dat, poté je pracováno se dvěma neparametrickými testy: Mannův-Whitneyův test a Kolmogorovův-Smirnovův test. Oba testy mají nulovou hypotézu, že není statisticky významný rozdíl mezi jednotlivými skupinami respondentů, tedy že jednotlivé charakteristiky neovlivňují postoje auditorů k navrženým změnám vedoucím ke zvýšení nezávislosti auditorů.

Tabulka 5: Popisné statistiky a test normality pro sledované proměnné

Proměnná	Počet pozorování	Průměr	Směrodatná odchylka	Min.	Max.	Shapiro-Wilkův test
<i>VerejnyNezavislyOrgan</i>	89	1,73	1,23	1	5	0,00 (4,87)
<i>FinancovaniExternihoAuditu</i>	89	2,19	1,42	1	5	0,00 (2,94)
<i>ZprisneniRotaceAuditoru</i>	89	2,63	1,27	1	5	0,61 (-0,29)
<i>PovinnaRotaceAuditoru</i>	89	2,13	1,36	1	5	0,00 (3,63)

Zdroj: vlastní zpracování

4 VÝSLEDKY

Cílem tohoto článku bylo zjistit postoje auditorských subjektů na zavedení nových prvků zvyšující nezávislost externího auditu v podmínkách České republiky. Výzkumné šetření bylo realizováno s využitím dotazníkového šetření, které bylo realizováno od listopadu do prosince 2020. Otázky v dotazníku byly

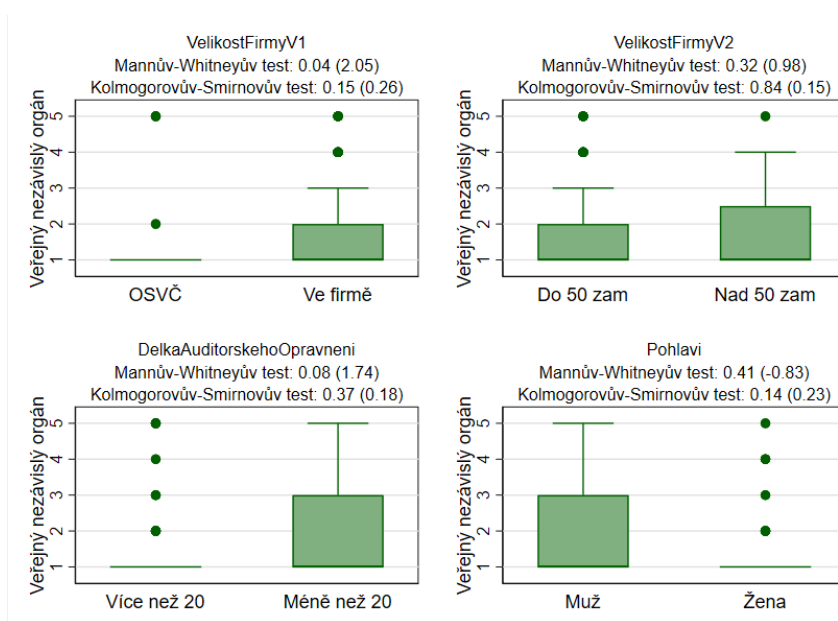
koncipovány tak, aby bylo možné identifikovat postoje auditorských subjektů na nové prvky, jež mají posílit nezávislost auditorské profese. Konkrétně se jednalo o prvky vytvoření nezávislého orgánu (výzkumná otázka 1 a 2) a zpřísnění podmínek povinné rotace auditorů (výzkumná otázka 3 a 4).

4.1 Vytvoření nezávislého orgánu pro audit včetně financování auditních služeb ze společného rozpočtu

4.1.1 Vytvoření nezávislého orgánu pro audit z pohledu respondentů

V rámci výzkumné otázky 1 bylo zjišťováno, jaké postoje zauímají auditorské subjekty k vytvoření nezávislého orgánu pro audit jakožto hlavního koordinátora v otázce přidělování auditorského subjektu ke konkrétní auditované účetní jednotce. Souhrnné výsledky poukazují na skutečnost, že respondenti zapojení do výzkumného šetření zauímají výrazně negativní postoj k zavedení nezávislého orgánu (nejčasněji se vyskytují odpověď na otázku byla hodnota 1, tj. plně nesouhlasím). Na následujícím Obrázku 1 jsou dále prostřednictvím boxplotů prezentovány výsledky v členění, jež bylo uvedeno v metodice tohoto článku.

Obrázek 2: Vytvoření nezávislého orgánu pro audit



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

Zpřísňení rotace auditorů (1 = plně nesouhlasím; 5 = plně souhlasím);

Mannův-Whitneyův test (p-hodnota; z-statistika);

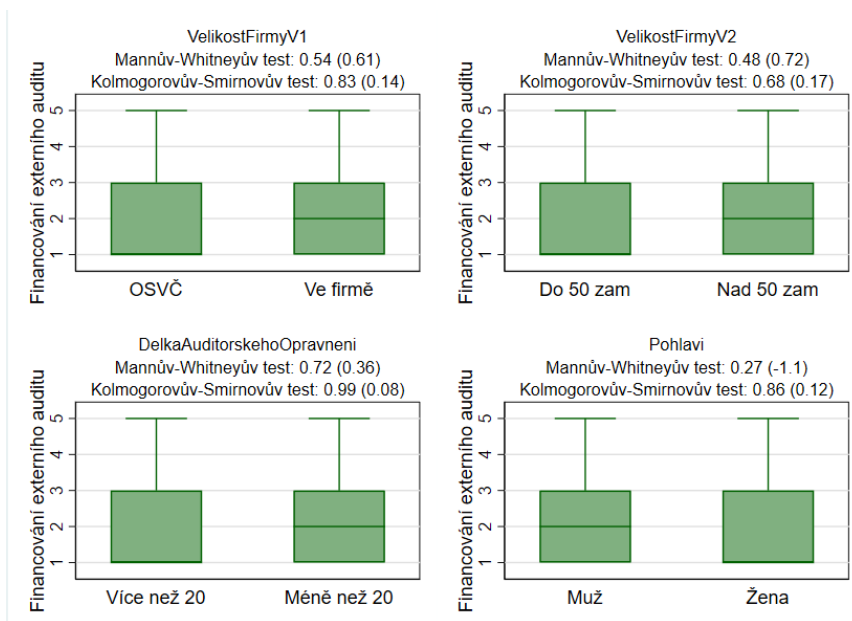
Kolmogorovův-Smirnovův test (p-hodnota; kritérium D).

Z Obrázku 1 je zřejmé, že auditoři pracující jako OSVČ oproti auditorům pracujícím ve firmách zaujímají výrazně negativní postoj k zavedení veřejného nezávislého orgánu pro audit. Auditoři s auditorským oprávněním delším než 20 let mají oproti mladším kolegům více negativní postoj, ale tato rozdílnost není statisticky jednoznačná. Vezme-li v potaz pohlaví respondenta, tak negativnější postoj zaujímají spíše ženy. Z výsledků tedy vyplývá, že postoj odborné veřejnosti k zavedení tohoto prvku je silně negativní a odmítavý.

4.1.2 Financování externího auditu ze společného rozpočtu z pohledu respondentů

Jak bylo uvedeno v literární rešerši tohoto článku, tak nezávislost auditora může být velice významně ovlivněna tím, že je auditorský subjekt finančně (existenčně) závislý na svých klientech. Pro eliminaci této hrozby byl představen koncept financování služeb externího auditu z prostředků rozpočtu společného orgánu pro audit. Postoj respondentů v otázce financování auditorských služeb podle složitosti auditu ze společného rozpočtu, do nějž by auditované společnosti podle určitého klíče přispívaly, je opět negativní.

Obrázek 3: Financování auditních služeb ze společného rozpočtu



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

Zpřísnění rotace auditorů (1 = plně nesouhlasím; 5 = plně souhlasím);

Mannův-Whitneyův test (p-hodnota; z-statistika);

Kolmogorovův-Smirnovův test (p-hodnota; kritérium D).

V případě, že rozdělíme celý vzorek respondentů podle třídících kritérií (viz Obrázek 2), můžeme konstatovat, že medián má ve všech analyzovaných skupinách hodnotu 1 nebo 2 (tj. plně nesouhlasím nebo souhlasím), tzn. negativní postoj lze vysledovat napříč zkoumaným vzorkem respondentů. Prostřednictvím kvantitativního výzkumného šetření bylo tedy zjištěno, že současná komunita auditorských subjektů na území České republiky zaujímá výrazně negativní postoj k prvkům, které by přinášely centralizaci externího auditu.

4.2 Zpřísnění podmínek povinné rotace auditorů

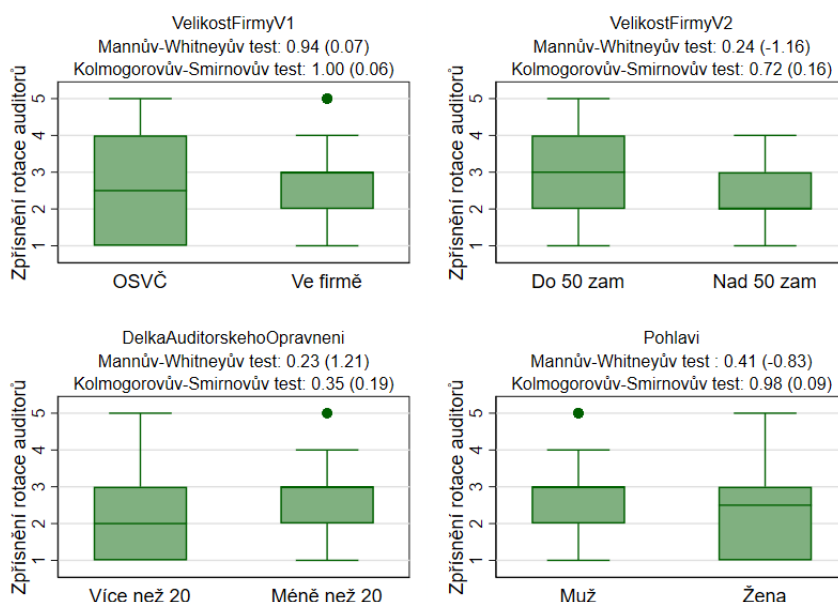
Povinná rotace auditorů, na rozdíl od prvku nezávislého orgánu pro audit, je prvkem, který byl a je nějakým způsobem uveden do praxe. V rámci dotazníkového šetření byly respondentům pokládány otázky, zda by se pravidla

pro rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu měla zpřísňovat a zda by toto pravidlo mělo být uplatňováno i u běžných podnikatelských subjektů.

4.2.1 Zpřísňování legislativních podmínek pro povinnou rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu z pohledu respondentů

Z celkových výsledků vyplývá, že respondenti vůči povinné rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu zaujímají neutrální či spíše negativní postoj. Mediánová hodnota se pohybuje mezi hodnotou 2 a 3. Podíváme-li se na postoje kategorizované podle skupin (grafické zobrazení v Obrázku 3), tak lze konstatovat, že neexistují statisticky významné rozdílné postoje mezi sledovanými skupinami.

Obrázek 4: Zpřísňení podmínek pro povinnou rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

Zpřísňení rotace auditorů (1 = plně nesouhlasím; 5 = plně souhlasím);

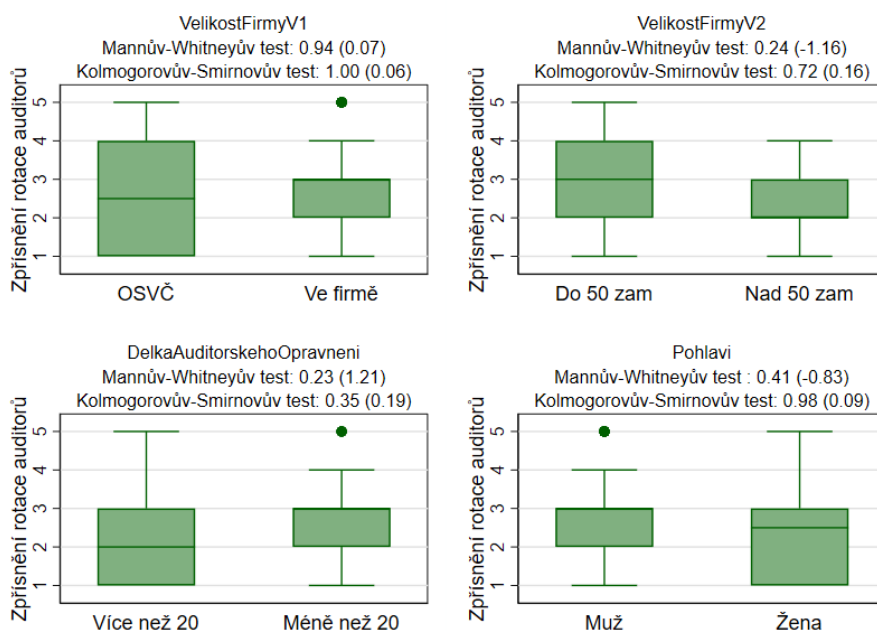
Mannův-Whitneyův test (p -hodnota; z -statistika);

Kolmogorovův-Smirnovův test (p -hodnota; kritérium D).

4.2.2 Zavedení povinné rotace auditorů u všech účetních jednotek s povinností auditu z pohledu respondentů

Z celkových výsledků vyplývá, že zhruba 22 % všech respondentů považuje zavedení povinné rotace pro všechny auditované účetní jednotky za přínosné. Celkem 8 % respondentů vyjadřuje neutrální stanovisko. Zbývajících 70 % respondentů se k povinné rotaci staví negativně a se zavedením tohoto opatření nesouhlasí.

Obrázek 5: Zavedení povinnosti rotace auditora u všech účetních jednotek s povinností auditu



Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

Zpřísnění rotace auditorů (1 = plně nesouhlasím; 5 = plně souhlasím);

Mannův-Whitneyův test (p-hodnota; z-statistika);

Kolmogorovův-Smirnovův test (p-hodnota; kritérium D).

Mezi jednotlivými skupinami však existují statisticky významné rozdíly při pohledu na povinnou rotaci auditorů, jež by měla být zavedena na všechny účetní jednotky s povinností externího auditu. Výsledky naznačují, že negativní

postoj mají auditoři, kteří pracují jako OSVČ nebo v mikro a malých auditorských firmách. Podobně negativní postoj zauímají auditoři, jejichž délka auditorského oprávnění trvá více než 20 let. Zohledníme-li pohlaví respondenta, tak nejsou identifikovány významné rozdíly v postojích v této otázce.

5 DISKUSE A ZÁVĚRY

Článek se věnoval aktuálnímu a částečně i kontroverznímu tématu. Prvek nezávislosti v auditorské profesi lze totiž považovat za klíčový aspekt pro existenci celé auditorské praxe, což potvrzuje i zakotvení tohoto ustanovení i v Zákoně o auditorech. V úvodu tohoto článku byla zpracována literární rešerše zabývající se nezávislostí auditu v teoretické rovině, dále byly představeny hrozby ohrožující její existenci a uvedeny možnosti, které se v celosvětovém měřítku diskutují ve vztahu k posílení nezávislosti auditu. Následně byly formulovány čtyři výzkumné otázky, které byly formou dotazníku položeny auditorským subjektům, které působí na českém auditorském trhu. Cílem dotazníkového šetření bylo zjistit postoje českých auditorských subjektů na nové prvky posilující nezávislost auditorské profese.

Celkově lze konstatovat, že oslovení respondenti spíše nesouhlasí s nabízenými možnostmi, které by mohly přispět k posílení nezávislosti auditorské profese v českém prostředí. Konkrétně se jednalo o vytvoření nezávislého orgánu pro audit včetně financování auditních služeb ze společného rozpočtu a zpřísnění podmínek povinné rotace auditorů.

Z dosažených výsledků vyplývá, že větší míra nesouhlasu je patrná u vytvoření nezávislého orgánu pro audit, a to napříč mezi všemi respondenty. Tyto výsledky jsou zcela v souladu se závěrečným stanoviskem organizace Doralt a kol. (2012), z jejíž výsledků vyplývá, že pravomoc výběru a jmenování auditorského subjektu by měla zůstat v pravomoci auditované společnosti, a to z důvodu znalosti svého prostředí, což by se mělo odzrcadlit ve správném výběru auditorského subjektu. Stejně skepticky se k danému vyjadřuje i Česká národní banka (2006), jež argumentuje především značnou nákladovostí. Na druhou stranu však stojí zastánci opatření, jako například Ronen (2002) či Romero (2010), kteří poukazují na přirozený konflikt zájmů mezi zadavatelem auditní zakázky a agentem, tj. auditorským subjektem. Navíc k otázce financování auditních služeb Bulková (2021) dodává, že současný systém

odměňování ohrožuje nezávislost auditu. Nadto lze poukázat i na možný nátlak na auditora ze strany auditované účetní jednotky, který současný systém umožňuje.

Druhou oblastí, které byla v rámci tohoto článku věnována pozornost, je otázka zpřísnění podmínek pro rotaci auditorů u subjektů veřejného zájmu a zavedení povinnosti rotace auditorů u běžných podnikatelských subjektů. Mezi zastánce tohoto opatření patří například Špičková (2021) nebo Šobotník (2006), který tvrdí, že osobní vztahy mezi auditorem a klientem mohou ovlivnit úsudek auditora, k čemuž Tepalagul a Lin (2015) doplňují, že je ohrožena nezávislost a tím i kvalita auditu. V této oblasti nebyly postoje zapojených respondentů tak negativní, jako tomu bylo v případě vzniku nezávislého orgánu pro audit. Respondenti vyjadřovali spíše neutrální postoj v této věci. Z pohledu zpřísnění podmínek rotace auditorů u subjektů veřejného zájmu byl identifikován neutrální či spíše negativní postoj. K této věci je nutné podotknout, že k 31. 12. 2020 bylo na území České republiky celkem pouze 156 subjektů veřejného zájmu, které byly auditovány 36 auditorskými subjekty (RVDA, 2021). Výsledky tedy nepřinášejí překvapivé závěry, neboť zpřísnění podmínek pro rotaci auditora u subjektů veřejného zájmu se týká jen zanedbatelného počtu auditovaných účetních jednotek. Z toho důvodu byla respondentům položena doplňující otázka, a to, zda by povinná rotace měla být zavedena i na běžné podnikající subjekty. Převážná většina respondentů (tj. 70 %) se k povinné rotaci staví odmítavě, avšak na druhou stranu lze vyzdvihnout skutečnost, že zhruba 30 % respondentů považuje tento aspekt za přínosný nebo jej alespoň považuje za neutrální krok. Danému se věnovala i Bulková (2021), která ve své práci shrnuje pozitivní aspekty povinné rotace auditorů, jako například posílení nezávislosti auditora, eliminace profesní slepoty a stereotypu. Jako negativní aspekty vyplývající z jejího šetření pak uvádí zvyšující se náklady na audit či nárůst chybovosti v prvních letech auditu. V závěru pak poukazuje na skutečnost, že auditoři zapojení do jejího kvalitativního výzkumu upozorňují na fakt, že současná legislativa upravující rotaci auditorů je nedostatečná, tedy že lhůta pro povinnou rotaci je příliš dlouhá a ztrácí tak svou účinnost. Z pohledu povinné rotace auditora lze konstatovat, že celosvětové výzkumy poukazují na významná pozitiva, jako například nárůst účetních metod, lepší vykazování výnosů auditované společnosti či identifikovaný pozitivní vztah mezi kvalitou auditu a interní rotací

auditora (Müllerová, 2020), existence externí rotace auditora též způsobila vyšší kvalitu auditu (Yalçin a Yaşar, 2019). Stinnou stránkou jsou však zvýšené finanční náklady na straně auditorských subjektů, ale i jejich klientů (Kamath a kol., 2018). K tomu De Jong a kol. (2020) doplňují, že negativním aspektem povinné rotace též může být vyšší pravděpodobnost chyby v prvním roce auditu, neboť nový auditorský subjekt musí věnovat vyšší časovou dotaci k poznání klienta.

Na základě dosažených výsledků pro oba nové prvky posilující nezávislost auditorské profese lze povinnou rotaci auditorů považovat za kompromisní řešení, neboť i samotní auditoři, tj. respondenti realizovaného výzkumného šetření, se k tomuto opatření nevyjadřovali tak negativně, jako tomu bylo v otázce vytvoření nezávislého orgánu pro audit. Dané potvrzuje i provedená literární rešerše, ze které vyplývá, že určité prvky rotace jsou již dnes ve světě implementovány.

Závěrem lze konstatovat, že auditorská profese je neustále pod tlakem inovací (například tlak na nové technologie, více Ilyk (2019)) a pod tlakem celosvětových skandálů (jako například skandály společností Enron, Parmalat, Tesco, aj.) se otevírá prostor, jakým způsobem by měl být externí audit v budoucnosti realizován. V rámci tohoto článku byla řešena významná oblast externího auditu, a to nezávislost auditu a jakými způsoby jej posílit. Z dotazníkového šetření, které bylo realizováno mezi auditorskými subjekty na území České republiky, jasně vyplynulo negativní stanovisko k vytvoření nezávislého orgánu pro audit, který se v této oblasti diskutuje v celosvětovém měřítku. V otázce zpřísnění podmínek pro rotaci auditora u subjektů veřejného zájmu byl postoj respondentů spíše negativní či neutrální, ve věci zavedení povinné rotace i pro běžné podnikatelské subjekty se pozitivně či neutrálně vyjádřilo 30 % respondentů. Dle našeho názoru je nutné v této problematice zahájit odbornou diskuzi, neboť jak uvádí Chipman a kolektiv (2012) nezávislost auditora je jedním z rozhodujících předpokladů pro uživatele auditorských zpráv. V případě, že důvěra veřejnosti v auditorské společnosti bude posílena, poroste i atraktivita této profese, což potvrzuje i Romero (2010).

AFILACE

Tento článek vznikl za podpory Interní grantové agentury PEF MENDELU č. PEF_TP_2021001.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] ACCOUNTANCY EUROPE. *Implementation of the 2014 EU Audit Directive and Regulation in 30 European Countries* [online]. 2020 [cit. 2021-06-22]. Dostupné z: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Audit-policy-implementation-state-of-play_July-2020-1-1.pdf
- [2] AL NAWAISEH, M. A. L. a ALNAWASEH, M. *The Effects of the Threats on the Auditor's Independence*. *International Business Research*, č. 8(8) [online]. 2015 [cit. 2021-06-24] ISSN 1913-9012. Dostupné z: doi:10.5539/ibr.v8n8p141
- [3] BANGARA, S. N. a J. W. CHESOLI, *The role of auditor independence in the relationship between mandatory auditor rotation and audit quality: A critical literature review*. *IJRDO - Journal of Business Management*, č. 5(12), s. 20-69. [online] 2020 [cit. 2021-06-21] ISSN: 2455-6661. Dostupné z: <https://ijrdo.org/index.php/bm/article/view/3394>.
- [4] BULKOVÁ, M. *Externý audit ako nástroj na odhalenie hospodárskej kriminality v podniku*, Diplomová práce. Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Brno [online]. 2021 [cit. 2021-06-21]. Dostupné z: <https://is.mendelu.cz/auth/lide/clovek.pl?id=62229;zalozka=7;zp=69201;studium=107665>
- [5] CORBELLA, S., FLORIO, C., GOTTI, G., MASTROLIA, S. A., *Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies*. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, č. 25, s. 46–66, [online]. 2015 [cit. 2021-06-24]. Dostupné z: doi: 10.1016/j.intaccudtax.2015.10.003.
- [6] CRUCEAN, A. C., *A Literature Review on the Auditor's Independence Between Threats and Safeguards*. *CECCAR Business Review*, č. 1(7), s. 64-72, [online]. 2020 [cit. 2021-06-24]. ISSN 1454-9263. Dostupné z: doi:10.37945/cbr.2020.07.08.

- [7] ČESKO. Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] ČESKO. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů
- [9] ČNB, *Stanoviska ČNB ke konzultačním materiálům EU a jiných mezinárodních institucí* [online]. 2006 [cit. 2021-06-24]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/dohled-financni-trh/legislativni-zakladna/stanoviska-cnb-ke-konzultacnim-materialum-eu-a-jinych-mezinarodnich-instituci/>
- [10] DEANGELO, L. E. *Auditor size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics, č. 3(3), s. 183-199, [online]. 1981 [cit. 2021-06-21]. ISSN 01654101. Dostupné z: doi:10.1016/0165-4101(81)90002-1.
- [11] DE JONG, B., HIJINK, S. a IN 'T VELD, L., *Mandatory Audit Firm Rotation for Listed Companies: The Effects in the Netherlands*. European Business Organization Law Review, č. 21(4), s. 937-966, [online]. 2020 [cit. 2021-06-22]. ISSN 1566-7529 Dostupné z: doi:10.1007/s40804-020-00193-w.
- [12] DORALT, W., FLECKNER, A. M., HOPT, K. J., KUMPAN, CH., STEFFEK, F., ZIMMERMANN, R., HELLGARDT, A. a AUGENHOFER, S., *Auditor Independence at the Crossroads — Regulation and Incentives*. European Business Organization Law Review, č. 13(1), s. 89-101, [online]. 2012 [cit. 2021-06-24]. ISSN 1566-7529. Dostupné z: doi:10.1017/S1566752912000043.
- [13] DÜVEL, J. *Legitimizing Mandatory Rotation: A glimpse into mandatory rotation and its expected implications in Germany and Sweden*, Diplomová práce. University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law. Gothenburg, [online]. 2017 [cit. 2021-06-22]. Dostupné z: <https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/53296>.
- [14] EVROPSKÁ KOMISE. Směrnice evropského parlamentu a rady 2006/43/ES. Eur-lex.europa.eu. [online]. [cit. 2021-06-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=PL>.

- [15] GARCIA-BLANDON, J., ARGILÉS-BOSCH, J. M. a RAVENDA, D., *Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study*, č. 31(1), s. 35-64 [online]. 2019 [cit. 2021-06-22]. ISSN 0954-1314. Dostupné z: doi:10.1111/jifm.12098.
- [16] GEZO, M., *Komparace podmínek auditu v zemích V4*, Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni, Ekonomická fakulta, Plzeň [online]. 2019 [cit. 2021-06-21]. Dostupné z: https://dspace5.zcu.cz/bitstream/11025/39020/1/DP_Gezo.pdfhttps://dspace5.zcu.cz/bitstream/11025/39020/1/DP_Gezo.pdf.
- [17] GHOSH, A., XING, C., WANG, I., *Audit Quality of Complex Accounting Estimates: Evidence from Audit Tests of Goodwill and Special Charges* [online]. 2016 [cit. 2021-06-24]. Dostupné z: https://www.uts.edu.au/sites/default/files/Aloke%20Ghosh_2016%20Summer%20Conference.pdf
- [18] HORTON, Joanne, Gilad LIVNE a Angela PETTINICCHIO. *Empirical Evidence on Audit Quality under a Dual Mandatory Auditor Rotation Rule*. *European Accounting Review*, č. 30(1), s. 1-29 [online]. 2021 [cit. 2021-06-22]. ISSN 0963-8180. Dostupné z: doi:10.1080/09638180.2020.1747513.
- [19] CHIPMAN, S. M., BOWSER, C.A., C.P.A., C.P.A., C.A., POZEN, R.C., J.S.D. and Ciesielski, Jack T, C.P.A., C.F.A. *Auditor Independence and Audit Firm Rotation: Responses to the PCAOB's Concept Release: Certified Public Accountant*. *The CPA Journal*, č. 5. s. 6-12, [online]. 2012 [cit. 2021-6-24]. ISSN 07328435. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/1024294473/citation/32CBA3BBFCAA4D84PQ/1?accountid=28016>.
- [20] CHURCH, B. K., JENKINS, J. K., MCCRACKEN, S. A., ROUSH, P. B. a STANLEY, J. D., *Auditor Independence in Fact: Research, Regulatory, and Practice Implications Drawn from Experimental and Archival Research*. *Accounting Horizons*, č. 29(1), s. 217-238 [online]. 2015 [cit. 2021-06-24]. ISSN 1558-7975. Dostupné z: doi:10.2308/acch-50966.

- [21] INDYK, M., *Mandatory audit rotation and audit market concentration – evidence from Poland*. Economics and Business Review, č. 5(4), s. 90-111 [online]. 2019 [cit. 2021-06-22]. ISSN 23921641. Dostupné z: doi:10.18559/ebr.2019.4.5.
- [22] KAČR. NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (EU) č. 537/2014: o specifických požadavcích na povinný audit subjekt veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES, Praha [online]. 16. dubna 2014 [cit. 2021-06-21]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/2052/narizeni-povinnny-audit-subj-ver-zajmu.pdf>
- [23] KAMATH, R., HUANG, T. CH. a MORONEY, R. A., *Auditor Rotation and Perceived Competence and Independence: The Effect of Fees and Industry Specialization*. Journal of International Accounting Research, č. 17(3), s. 153-175 [online]. 2018 [cit. 2021-06-22]. ISSN 1542-6297. Dostupné z: doi:10.2308/jiar-52227.
- [24] KAČR, *Glosář pojmů* [online]. 2009 [cit. 2021-07-02]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_glosar%202010%20CZ.pdf
- [25] MAĎARSKO. Zákon LXXV z roku 2007, o Maďarské komoře auditorů, činnosti auditorů a veřejném dohledu nad auditem.
- [26] MÜLLEROVÁ, L. a kol. *Auditing*. [e-kniha]. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2020, [cit. 2021-06-22] Dostupné z: <https://oeconomica.vse.cz/publikace/auditing-2/>. ISBN 978-80-245-2359-0.
- [27] POLSKO. Zákon ze dne 11. května 2017 o statutárním auditu, auditorských společnostech a veřejném dohledu (Polsko)
- [28] ROMERO, S. a KRAMBIA KAPARDIS, Maria. *Auditor independence: third party hiring and paying auditors*. EuroMed Journal of Business, č. 5(3), s. 298-314 [online]. 2010 [cit. 2021-06-24]. ISSN 1450-2194. Dostupné z: doi:10.1108/14502191011080827.
- [29] RONEN, J., *Post-Enron reform: financial statement insurance, and GAAP revisited*. Stanford Journal of Law, Business, and Finance, č. 8, s. 39-68. [online]. 2002 [cit. 2021-07-05]. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/stabf8&div=8&id=&page=>

- [30] RVDA. *Seznam subjektů veřejného zájmu*, [online]. 2021 [cit. 2021-6-30]. Dostupné z: <https://www.rvda.cz/subjekty-verejneho-zajmu/seznam-subjektu-verejneho-zajmu>
- [31] SAYYAR, H., BASIRUDDIN, R., RASID, S. Z. A. a SAYYAR. L., *Mandatory Audit Firm and Audit Partner Rotation*. European Journal of Business and Management, č. 6(26), s. 80-83 [online]. 2014 [cit. 2021-06-22]. ISSN 2222-2839. Dostupné z: <https://www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/14984/15714>.
- [32] SEVERA, T., *Postoje ČR ve vyjednávání o nové regulaci auditu*. AUDITOR, č. 23(8), s. 5-6 [online]. 2016 [cit. 2021-06-21] ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3602/casopis-auditor-c-8-2016.pdf>.
- [33] STAKEBRAND, B., *Auditor Rotation and Audit Quality in Europe* Diplomová práce. Radboud University [online]. 2016 [cit. 2021-6-22].
- [34] STANĚK, S., *Co je opravdu nového v regulaci auditu?* AUDITOR, č. 23(8), s. 11-13 [online]. 2016, [cit. 2021-06-21]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3602/casopis-auditor-c-8-2016.pdf>.
- [35] SLOVENSKO. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
- [36] SLOVENSKO. 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.
- [37] ŠINDELÁŘ, M., *Rotace auditorů společností kótovaných na akciovém trhu Burzy cenných papírů Praha*. Český finanční a účetní časopis, s. 59-71 [online]. 2016 [cit. 2021-06-21]. Dostupné z: 10.18267/j.cfuc.480.
- [38] ŠMÍDOVÁ, J., *Non-audit services provision issues and their current development*. Český finanční a účetní časopis, č. 4, s. 43-61 [online]. 2016 [cit. 2021-07-06]. ISSN 18022200. Dostupné z: doi:10.18267/j.cfuc.485.
- [39] ŠOBOTNÍK, P., *Jednoduchá definice nezávislosti auditora neexistuje*, AUDITOR, č. 13 (4), s. 12-15 [online] 2006 [cit. 2021-07-05]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/2969/casopis-auditor-c-4-2006.pdf>.

- [40] ŠPIČKOVÁ, K., *Komparace prvotního a opakovaného auditu s posouzením významu rotace auditorů*. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Brno [online]. 2021 [cit. 2021-06-21]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/ps9bn/>.
- [41] TEPALAGUL, N. a LIN, L., *Auditor Independence and Audit Quality*. *Journal of Accounting*. Auditing & Finance, č. 30(1), s. 101-121 [online]. 2015 [cit. 2021-6-24]. ISSN 0148-558X. Dostupné z: doi:10.1177/0148558X14544505.
- [42] VELTE, P. a FREIDANK, C. CH., *The link between in- and external rotation of the auditor and the quality of financial accounting and external audit*. *European Journal of Law and Economics*, č. 40(2), s. 225-246. [online]. 2015 [cit. 2021-6-22]. ISSN 0929-1261. Dostupné z: doi:10.1007/s10657-012-9361-0.
- [43] VELTE, P. a LOY, T., *The impact of auditor rotation, audit firm rotation and non-audit services on earnings quality, audit quality and investor perceptions: a literature review*. *Journal of Governance and Regulation*, č. 7(2), s. 74-90 [online]. 2018 [cit. 2021-06-22]. ISSN 23066784. Dostupné z: doi:10.22495/jgr_v7_i2_p7.
- [44] YALÇIN, N. a YAŞAR, A., *The Effect Of Mandatory Audit Firm Rotation On Audit Quality*. *International Journal of Eurasia Social Sciences*, č. 37(10), s. 692-708 [online]. 2019 [cit. 2021-06-22]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/profile/Neriman-Yalcin/publication/341607537_The_Effect_of_Mandatory_Audit_Firm_Rotation_on_Audit_Quality/links/5eca643b299bf1c09ad9e6af/The-Effect-of-Mandatory-Audit-Firm-Rotation-on-Audit-Quality.pdf

AUTOŘI

Bc. Kristína Beňková, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: xbenkova@node.mendelu.cz.

Bc. Pavlína Dostalová, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: xdosta20@node.mendelu.cz.

Mgr. Ing. Lucie Formanová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: lucie.formanova@mendelu.cz

Ing. Michal Mádr, Ph.D., Ústav ekonomie, Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: michal.madr@mendelu.cz.

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: lucie.formanova@mendelu.cz.

AUTHORS

Bc. Kristína Beňková, Accounting and Taxes Department, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: xbenkova@node.mendelu.cz.

Bc. Pavlína Dostalová, Accounting and Taxes Department, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: xdosta20@node.mendelu.cz.

Mgr. Ing. Lucie Formanová, Ph.D., Accounting and Taxes Department, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: lucie.formanova@mendelu.cz.

Ing. Michal Mádr, Ph.D., Department of Economics, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: michal.madr@mendelu.cz.

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Accounting and Taxes Department, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1, 602 00 Brno, e-mail: bretislav.andrlik@mendelu.cz.