

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí (PEF)



Diplomová práce

Podmínky auditu účetní závěrky v zemích EU

Aneta Ruprechtová

© 2024 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Aneta Ruprechtová

Ekonomika a management

Název práce

Podmínky auditu účetní závěrky v zemích EU

Název anglicky

Conditions for auditing financial statements in EU countries

Cíle práce

Cílem práce je identifikace podmínek povinného auditu účetní závěrky v jednotlivých zemích EU, stanovení mediánových hodnot a zjištění odlehklých hodnot jednotlivých kritérií. Výsledkem bude návrh reagující na změny nového zákona o účetnictví v ČR.

Metodika

Literární rešerše bude založena na deskripci právních předpisů, které určují podmínky pro povinný audit korporací u zemí EU s dostupnými daty. Vlastní část práce bude založena na metodě komparace kritérií. Použity budou rovněž popisné statistické charakteristiky. Ke zjištění chybějících informací bude využíváno expertních rozhovorů s kompetentními osobami.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Audit, finanční účetnictví, kritéria, účetní závěrka.

Doporučené zdroje informací

- KAREŠ, Ladislav. Teória auditu. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-149-3
- KRÁLÍČEK, Vladimír. Zákon o auditorech. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-317-4
- MADĚRA, František. Audítorstvo III (audítorská dokumentácia). Bratislava: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-8168-580-4
- MILLICHAMP, Alan a John TAYLOR. Auditing. Andover: Cengage Learning EMEA, 2021. ISBN 978-1-4737-7899-3
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing. Vydání 2. přepracované. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. ISBN 978-80-245-2233-3
- ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 3. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. ISBN 978-80-2713-184-6

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 8. 3. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 13. 3. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 07. 03. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Podmínky auditu účetní závěrky v zemích EU" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28.03.2024

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za vstřícnost, věcné rady a připomínky při zpracování diplomové práce. Dále bych ráda poděkovala expertům na audit za poskytnutí cenných informací a názorů.

Podmínky auditu účetní závěrky v zemích EU

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá podmínkami pro povinný audit účetní závěrky v zemích Evropské unie. Přesněji se zabývá výší limitů pro povinný audit účetní závěrky a jejich změnami, bezpodmínečnou povinností auditu účetní závěrky specifických společností a rotací auditorů v zemích Evropské unie. Diplomová práce je rozdělena do dvou hlavních částí – teoretické a vlastní části práce.

Teoretická část charakterizuje historii a právní úpravu auditu, popisuje výše limitů pro povinný audit ve jednotlivých zemích, popisuje jejich změny v letech a přibližuje nový zákon o účetnictví v České republice.

Vlastní část práce vychází z provedené deskripce v teoretické části práce. Komparuje kritéria pro povinný audit účetní závěrky v jednotlivých zemích Evropské unie a srovnává je s průměrnými hodnotami EU. Pomocí korelační analýzy zjišťuje závislost výše kritérií pro povinný audit na velikosti HDP, pomocí korelační analýzy také zkoumá závislost daňové mezery na výši kritérií pro povinný audit. Pomocí expertních rozhovorů zjišťuje chybějící a přesnější informace týkající se problematiky podmínek pro povinný audit ve vybraných zemích Evropské unie, získané informace následně komparuje a analyzuje.

Vzájemnou komparací bylo zjištěno, že nejvyššími kritérii disponuje Irsko, Německo a Nizozemsko. Naopak nejnižší kritéria má Malta. Pomocí korelační analýzy byla zjištěna 18 % závislost velikosti kritérií pro povinný audit na výši HDP. Závislost výše daňové mezery na velikosti kritérií pro povinný audit zjištěna nebyla. Nejvyšší počet auditorů má Itálie a to z důvodu bezpodmínečné povinnosti auditu všech akciových společností. Ve všech zkoumaných zemích je k získání auditorského oprávnění třeba vysokoškolské vzdělání, 3 tříletá praxe a úspěšné složení auditorské zkoušky.

Klíčová slova: audit, finanční účetnictví, kritéria, účetní závěrka, Evropská unie, auditor, hrubý domácí produkt, daňová mezera, zákon

Conditions for auditing financial statements in EU countries

Abstract

This thesis deals with the conditions for the statutory audit of financial statements in the European Union countries. More specifically, it deals with the level of limits for the statutory audit of financial statements and their changes, the unconditional obligation to audit the financial statements of specific companies and the rotation of auditors in the European Union countries. The thesis is divided into two main parts - the theoretical and the practical part of the thesis.

The theoretical part characterizes the history and legal regulation of auditing, describes the limits for mandatory auditing in particular country, describes their changes over the years and presents the new law on accounting in the Czech Republic.

The practical part of the thesis is based on the descriptions stated in the theoretical part of the thesis. It compares the criteria for the statutory audit of financial statements in the particular EU countries and compares them with the EU average. It uses correlation analysis to find out the dependence of the level of the statutory audit criteria on the amount of GDP, and it also examines the dependence of the tax gap on the level of the statutory audit criteria. Using expert interviews, it identifies missing and more accurate information on the conditions for statutory audit in selected EU countries, then compares and analyses the information obtained.

A cross-comparison showed that Ireland, Germany and the Netherlands have the highest criteria. Malta, on the other hand, has the lowest criteria. Using correlation analysis, an 18 % dependence of the size of the statutory audit criteria on GDP was found. No dependence of the size of the tax gap on the size of the statutory audit criteria was found. Italy has the highest number of auditors due to the unconditional obligation to audit all joint-stock companies. In all the countries studied, a university degree, 3 three years of experience and successful completion of an audit examination are required to obtain an audit license.

Keywords: audit, financial accounting, criteria, financial statements, European Union, auditor, gross domestic product, VAT gap, law

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika.....	11
3 Teoretická východiska	13
3.1 Obecné vymezení auditu	13
3.1.1 Historie a vývoj auditu v Evropě	14
3.1.2 Právní úprava auditu v České republice.....	16
3.2 Účetní závěrka.....	20
3.3 Výroční zpráva	21
3.4 Zpráva auditora.....	22
3.5 Kritéria pro povinný audit účetní závěrky.....	22
3.5.1 Kritéria pro povinný audit v České republice	23
3.5.2 Kritéria pro povinný audit na Slovensku	24
3.5.3 Kritéria pro povinný audit v Rakousku.....	25
3.5.4 Kritéria pro povinný audit v Německu	26
3.5.5 Kritéria pro povinný audit v Polsku.....	26
3.5.6 Kritéria pro povinný audit v Maďarsku	27
3.5.7 Kritéria pro povinný audit v Belgii	28
3.5.8 Kritéria pro povinný audit v Bulharsku	28
3.5.9 Kritéria pro povinný audit v Dánsku.....	29
3.5.10 Kritéria pro povinný audit v Estonsku	30
3.5.11 Kritéria pro povinný audit ve Finsku	31
3.5.12 Kritéria pro povinný audit ve Francii.....	31
3.5.13 Kritéria pro povinný audit v Chorvatsku	32
3.5.14 Kritéria pro povinný audit v Irsku.....	33
3.5.15 Kritéria pro povinný audit v Itálii	33
3.5.16 Kritéria pro povinný audit na Kypru.....	34
3.5.17 Kritéria pro povinný audit v Litvě	34
3.5.18 Kritéria pro povinný audit v Lotyšsku	35
3.5.19 Kritéria pro povinný audit v Lucembursku.....	36
3.5.20 Kritéria pro povinný audit na Maltě.....	36
3.5.21 Kritéria pro povinný audit v Nizozemsku.....	37
3.5.22 Kritéria pro povinný audit v Portugalsku.....	37
3.5.23 Kritéria pro povinný audit v Rumunsku	38
3.5.24 Kritéria pro povinný audit v Řecku.....	38
3.5.25 Kritéria pro povinný audit ve Slovinsku	39

3.5.26	Kritéria pro povinný audit ve Španělsku	39
3.5.27	Kritéria pro povinný audit ve Švédsku.....	40
3.6	Daňová mezera.....	40
3.7	Změny kritérií pro povinný audit zemí EU mezi lety 2016–2022	43
3.8	Novela zákona o účetnictví	45
4	Vlastní práce.....	50
4.1	Komparace kritérií pro povinný audit v zemích EU	50
4.2	Průměrná kritéria v zemích EU.....	53
4.3	Závislost výše kritérií na HDP	53
4.3.1	Závislost kritérií obratu na HDP	54
4.3.2	Závislost kritérií aktiv na HDP	54
4.4	Závislost výše daňové mezery na výši kritérií	55
4.4.1	Závislost daňové mezery na výši kritérií obratu.....	55
4.4.2	Závislost daňové mezery na výši kritérií aktiv	55
4.5	Zjištění vyplývající z expertních rozhovorů	56
4.5.1	Počty auditorů ve vybraných zemích Evropské unie.....	56
4.5.2	Podmínky pro získání auditorské licence ve vybraných zemích Evropské unie 61	
4.5.3	Očekávané změny kritérií pro povinný audit v zemích EU.....	62
4.5.4	Závislost velikosti kritérií pro povinný audit na převládajícím ekonomickém sektoru vybraných zemí Evropské unie.....	63
4.5.5	Správnost nastavení limitů pro povinný audit ve vybraných zemích EU.	64
4.5.6	Kritéria pro povinný audit pro konsolidované společnosti.....	65
4.5.7	Rotace auditorů ve vybraných zemích EU	66
4.5.8	Společnosti s bezpodmínečně povinným auditem	67
5	Závěr	69
6	Seznam použitých zdrojů	71
7	Seznam tabulek a zkratk	78
7.1	Seznam tabulek	78
7.2	Seznam použitých zkratk.....	79
Přílohy.....		80

1 Úvod

Každým rokem počet ekonomických subjektů roste a rostou i ekonomické subjekty samotné.

V dnešní době, kdy založení firmy či pobočky v zahraničí je čím dál tím jednodušší, spousta podnikatelů rozšiřuje své firmy a tvoří pobočky v okolních zemích nebo přímo zakládá firmy v jiné zemi.

V každé zemi je nutné, aby účetní jednotka vykazovala a zveřejňovala své účetní informace v účetní závěrce. Uživatelé informací z účetní závěrky jsou různí. Mohou to být například majitelé společností, investoři, banky nebo konkurence. Všem uživatelům slouží informace z účetní závěrky k důležitým rozhodnutím. Pro všechny tyto uživatele je tedy důležité, aby informace v účetní závěrce byly vykazovány v souladu se skutečností a právě auditor poskytuje těmto příjemcům míru jistoty, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Některé účetní jednotky mají audit své účetní závěrky povinný. Povinnost auditu určují kritéria, která dle jejich velikosti určí, které účetní jednotky mají audit povinný. V každé evropské zemi jsou tato kritéria jiná a tedy pokud podnikatel plánuje založit nebo rozšířit svou firmu do zahraničí, je velmi důležité aby věděl, kdy je nutné, aby nechal účetní závěrku ověřit auditorem.

Téma komparace kritérií pro povinný audit je velmi aktuální a to z důvodu novelizace Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU, která navyšuje kritéria pro kategorizaci účetních jednotek a ukládá povinnost evropským zemím tuto skutečnost zohlednit ve svých zákonech. Česká republika reaguje na tuto skutečnost ve svém novém zákoně o účetnictví změnou limitů pro kategorizaci účetních jednotek a změnou povinnosti auditu.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je identifikace podmínek povinného auditu účetní závěrky v jednotlivých zemích EU, stanovení mediánových hodnot a zjištění odlehklých hodnot jednotlivých kritérií. Výsledkem bude návrh reagující na změny nového zákona o účetnictví v ČR. Práce se též zabývá vlivem ekonomických veličin (HDP) na výši kritérií pro povinný audit a možným vlivem kritérií pro povinný audit na výši nevybrané DPH v jednotlivých zemích. Výsledkem bude zjištění, zda výše kritérií souvisí s velikostí HDP v jednotlivých evropských zemích a zda kontrola odváděných daní auditorem působí pozitivně na zmenšení daňové mezery, tedy zda země s nižšími kritérii mají nižší daňovou mezeru, než země s kritérii benevolentnějšími.

2.2 Metodika

Literární rešerše bude založena na deskripci právních předpisů, které určují podmínky pro povinný audit korporací u zemí EU s dostupnými daty. Vlastní část práce bude založena na metodě komparace kritérií. Použity budou rovněž popisné statistické charakteristiky.

Bude využito korelační analýzy ke zjištění závislosti mezi výši kritérií pro povinný audit a velikosti HDP, a závislosti výše daňové mezery na velikosti kritérií pro povinný audit. Závislost bude měřena pomocí korelačního koeficientu.

Obecný vzorec pro výpočet je:

$$r_{xy} = r_{yx} = \frac{n \sum x_i * y_i - \sum x_i \sum y_i}{\sqrt{[n \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2] * [n \sum y_i^2 - (\sum y_i)^2]}} \quad (1)$$

Kdy n je počet sledovaných prvků v případě této práce zemí, dále x je vysvětlující proměnná a y je vysvětlovaná proměnná.

Kladná hodnota r_{yx} znamená kladnou lineární korelaci, což znamená, že při poklesu x klesá i y , naopak záporná hodnota r_{yx} značí zápornou lineární korelaci.

V případě záporné lineární korelaci při poklesu x roste y . (MUNI, 2023)

Dle hodnoty korelačního koeficientu lze slovně popsat sílu závislosti následovně (MUNI, 2023):

- hodnota korelačního koeficientu 0 – 0,19 „velmi slabá závislost“;
- hodnota korelačního koeficientu 0,20 – 0,39 „slabá závislost“;
- hodnota korelačního koeficientu 0,40 – 0,59 „střední závislost“;
- hodnota korelačního koeficientu 0,60 – 0,79 „silná závislost“;
- hodnota korelačního koeficientu 0,80 – 1 „velmi silná závislost“.

Pro vyjádření kvality modelu bude vypočítán koeficient determinace. Koeficient determinace bude vypočítán jako

$$R = ryx^2 \quad (2)$$

Koeficient determinace udává, z kolika procent je nezávisle proměnná vysvětlována proměnnou závislou. (publi, 2023)

Ke zjištění chybějících informací bude využíváno expertních rozhovorů s kompetentními osobami. Byli osloveni konzultanti z většiny zemí Evropské unie, kteří jsou sdruženi v asociaci nezávislých auditorů, daňových poradců a účetních Clarkson Hyde Global, jejíž představenstvo udělilo ke sběru dat povolení. Od některých členů nebylo možno získat požadované odpovědi, proto jsou ve vlastní praktické části této práce uváděna data pouze ze Španělska, Itálie, Francie, Německa, Dánska, Litvy, Kypru a z České republiky. Cílem kladených otázek bylo získat data pro další analýzu, jak jednotlivé země stanovují limity pro povinný audit a jaké faktory tyto limity ovlivňují.

Rozhovory byly provedeny s kompetentními osobami online. V online komunikaci byly pokládány přímé otázky s otevřenou odpovědí.

Kritéria pro povinný audit budou z uzákoněné měny, která je platná v daném státě EU ke dni sestavení této práce, přepočítány na jednotnou měnu v EUR pomocí stanoveného kurzu k 31.12.2022 a následně zaokrouhleny na celé statisíce, v případě zemí jejichž kritéria jsou menší než sto tisíc budou kritéria zaokrouhlena na celé desetitisíce.

3 Teoretická východiska

3.1 Obecné vymezení auditu

Dle Ricchiuteho (1992) lze auditing velmi zobecněně považovat za vědeckou disciplínu. Oficiálně ale auditing zastřešuje vědní obor Ekonomie. Předmětem auditingu je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů týkající se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.

Dle Müllerové a Králíčka (2017) se audit může lišit jeho zaměřením na různé oblasti. Rozdíly mohou být v postupech, metodách, cílech, předmětu auditu nebo také i v požadavcích na odbornost auditorů. Tyto rozdíly nám udávají různé druhy auditu. Například: Audit účetní závěrky neboli finanční audit, kterým se tato práce bude zabývat, Interní (vnitřní audit), Forezní audit, Audit jakosti, Personální audit, Ekologický audit a další (Managementmania, 2023).

Millichampa a Taylora (2021) udávají že, se audit účetní závěrky nebo také externí či statutární audit zabývá kontrolou individuálních nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv. Od interního auditu se liší tím, že je řízen zákonem a nelze aby tento audit prováděl zaměstnanec kontrolované společnosti bez potřebného oprávnění. Tento audit provádí nezávislý externí auditor, kterým může být fyzická osoba nebo auditorská společnost. Audit účetní závěrky zvyšuje věrohodnost účetních závěrek (Müllerová, a další, 2017).

Často je audit nesprávně považován za součást účetnictví, ale odborná znalost účetnictví je jen jednou z podmínek znalostí auditora k vykonávání auditorské profese. Müllerová (2016) říká, že by měl mít auditor znalosti v oblasti ekonomiky, obchodním právu, daňovém systému, podnikových financích i informačních technologiích. Znalost v oblasti informačních technologií se dostává stále více do popředí v souvislosti s digitalizací a povinným IT auditem (GOV, 2022). Nově musí auditoři ověřovat i nefinanční informace společností z oblastí tzv. ESG (CSRD, 2023). Jedná o informace jak podnik ovlivňuje životní prostředí, společnost a jak je podnik veden, na jejichž základě je vyčíslena odpovědnost či udržitelnost podniku (CSRD, 2023).

Výsledkem celého zkoumání je výrok auditora zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, ke kterému je účetní závěrka sestavená (portál.POHODA, 2022).

3.1.1 Historie a vývoj auditu v Evropě

Úplné počátky auditu lze zpozorovat v Anglii už za vlády Jindřicha I. Anglického v letech 1100–1135, kdy byli určeni první „auditoři“, kteří měli za úkol ověřit zda všechny státní příjmové a výdajové transakce byly správně zaúčtovány (Müllerová, a další, 2017).

Dle Müllerové a Králíčka (2017) bylo dalším významným milníkem pro audit v Anglii zavedení zákona, který vydal král Edward I v roce 1285, který určoval kdo může být auditorem a jaká výhradní práva auditorům král poskytuje. Tento zákon také udával za cíl auditorů kontrolu účetních záznamů a výkazů.

Müllerová a Králíček (2017) udávají jako první zdokumentovaný případ provedení nezávislého auditu společnosti audit anglické společnosti „South Sea Company“ při kterém auditor Charles Snell zjistil, že společnost provádí podvody v účetních výkazech a korupční podvody se členy Westminsterského paláce. Tímto prvním provedením nezávislého auditu byla odstartována auditorská profese ve Velké Británii.

V rámci finančního ověřování byla velmi dopředu Itálie, kde už kolem roku 1581 byl založen profesionální spolek „revizorů“ (Kareš, 2015). Rozvoj kontroly financí v Itálii ovlivnil tuto disciplínu i v sousedním Německu, kde také později vznikla komise, která prováděla finanční kontrolu (Kareš, 2015).

V roce 1754 v Edinburgu byl z jednotlivců založen spolek s názvem „Society of accountants“, kdy jeho členové měli za úkol kontrolu účetních knih (Kareš, 2015).

Dle Müllerové a Králíčka (2017) vznikla první zákonná úprava související s moderním přístupem auditu taktéž ve Velké Británii v Zákoně o společnostech v roce 1844. Dle zákona byli akcionáři povinni prověřovat bilanci společností, za jejichž sestavení je odpovědný ředitel. Akcionáři tedy získali možnost kontroly nad účetními výkazy a možnost vysvětlení otázek od managementu a zaměstnanců.

Müllerová a Králíček (2017) říkají, že o deset let později upravil Zákon o společnostech nutnost akcionářů jako auditorů. Dle zákona auditorem měla být vzdělaná, nezávislá osoba vybraná společností. Je důležité říci, že v tomto období se začínala formovat jedna z nejdůležitějších myšlenek a to, že auditor musí být nezávislý. V tomto okamžiku ale audit nebyl povinný, k povinnosti auditu došlo až v zákoně o společnostech z roku 1947. K povinnosti auditu došlo v souvislosti s ekonomickými a společenskými změnami v průmyslově nejvyspělejších zemích Evropy. Názor na sestavení účetní závěrky měl potvrzovat pojmy „pravdivé a bezchybné“ (Kareš, 2015). Tedy auditor měl odhalit chyby a

nesprávnosti, které mohly nastat a ovlivnit majetek společnosti nebo akcionáře (Kareš, 2015).

Dle Kareše (2015) a Müllerové s Králíčkem (2017) byl v roce 1948 Zákon o společnostech doplněn o další povinnosti pro akciové společnosti. Těmi byly například: předkládání výkazu zisku a ztráty v ročních intervalech (do té doby společnosti auditorům předkládaly jen rozvahu), informovat veřejnost o základních účetních politikách, sestavovat tzv. konsolidované účetní výkazy, umožnit provádění auditu jen kvalifikovaným jedincům. Také v tomto roce zákon významně definoval povinnosti, práva a odpovědnosti auditora. Velmi podstatným bodem byla změna pojetí „pravdivé a bezchybné“ na „pravdivé a věrné zobrazení“. Auditor měl tedy zjišťovat, zda jsou účetní knihy vedeny správným způsobem, zda rozvaha a výkaz zisku a ztráty správně odráží tyto knihy a zda dle jeho názoru podávají účetní výkazy pravdivý a věrný obraz skutečnosti. Tedy prověřování chyb, omylů a podvodů ustoupilo do pozadí a auditor se soustředil na kontrolu do jaké míry je možné se spolehnout na údaje v účetnictví.

V roce 1967 se v Zákoně o společnostech rozšířil rozsah příloh účetní závěrky a také zpráva auditora dostala jakousi jednotnou formu (Kareš, 2015).

Další úprava Zákona o společnostech proběhla v roce 1976 a to o detailní ustanovení o jmenování, odvolání a odstoupení auditora (Müllerová, a další, 2017). Podstatnější úpravu zaznamenal zákon v roce 1981, kdy se v zákoně vyčlenily společnosti, které nepodléhají povinnosti plného auditu a to malé a střední podniky, které se vyčlenily pomocí obratu, majetku a počtu zaměstnanců, což trvá dodnes (Müllerová, a další, 2017).

Během dalších let se zákon upravoval a doplňoval o další ustanovení. Největší úprava Zákona o společnostech v historii byla provedena v roce 2006, kdy se zavedlo velké množství reforem a upravily se skoro všechny stávající právní předpisy týkající se společností (Müllerová, a další, 2017). Nově je popsán trestný čin a pokuty pro auditory za porušení povinností, zahrnující vydání nepravdivé výroční zprávy, ale také popisuje přesné vymezení auditorských povinností a obsahuje ustanovení na jejich ochranu (Müllerová, a další, 2017).

Od roku 1948 se také rozšířily požadavky na auditory, zatím co v roce 1948 měl auditor kontrolovat zda účetní závěrka podává pravdivé a věrné zobrazení, dnes už je úkolem auditora i odhalit náznaky trestné činnosti v souvislosti s vedením účetnictví (Maděra, 2017).

3.1.2 Právní úprava auditu v České republice

Podle Králíčka (2017) v České republice auditorskou činnost upravuje Zákon o auditorech a o změně některých zákonů č. 93/2009 Sb. ze dne 26. března 2009. V oblasti auditorské činnosti je tento zákon považován za ten nejdůležitější.

Úvodní ustanovení § 1 vymezuje předmět úpravy, tedy zákon č. 93/2009 Sb. upravuje činnost auditorů, kompetence Komory auditorů České republiky (KAČR), Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) a práva i povinnosti fyzických a právnických osob spojených s auditorskou činností (Králíček, 2017).

Dle KAČR (2021) ustanovení § 2 zákona vymezuje základní pojmy, které souvisí s auditorskou činností. Pojem povinný audit vysvětluje jako ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy, na základě kterých je účetní závěrka sestavena. Dále vymezuje auditorskou činnost jako provádění povinného auditu, ověřování účetních záznamů, ověřování jiných ekonomických informací auditorem. Auditor neověřuje jen ekonomické informace, jeho úkolem je ověřit i některé neekonomické informace (Králíček, 2017). Další vymezený pojem je auditor jako takový. Auditorem může být právnická nebo fyzická osoba, které KAČR udělila oprávnění (Králíček, 2017).

Podle KAČR (2021) ustanovení § 3 zákona o auditorech vymezuje výkon auditorské činnosti. Dle zákona je oprávněn provádět auditorskou činnost pouze auditor. Auditorská společnost vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet. Statutární auditor může vykonávat auditorskou činnost buďto vlastním jménem, nebo také pro jiného auditora nebo také jako společník auditorské společnosti. Musí ale auditorskou činnost vykonávat pouze jedním z těchto způsobů a lze auditorskou činnost provádět pouze pro jednoho jiného auditora nebo jako společník pouze jedné auditorské společnosti.

Jak je uvedeno výše dle zákona audit může provádět pouze auditor, tedy fyzická nebo právnická osoba. Ustanovení § 4 obsahuje podmínky, které musí fyzická osoba splnit aby získala auditorské oprávnění (KAČR, 2021):

- a) získat bakalářské nebo magisterské vysokoškolské vzdělání (nebo zahraniční vzdělání rovnocenné bakalářskému nebo magisterskému vysokoškolskému vzdělání v České republice);
- b) být svépřávná,
- c) být bezúhonná,

- d) absolvovat minimálně 3letou praxi v oboru (nebo praxi obdobnou auditorské pracovní pozici v zahraničí),
- e) složit auditorskou zkoušku,
- f) nemít zaznamenán nedoplatek u orgánů Finanční správy nebo Celní správy České republiky,
- g) složit slib auditora.

Ustanovení § 5 vymezuje podmínky právnické osoby pro vydání auditorského oprávnění (Králíček, 2017):

- a) povinné audity musí pro společnost provádět statutární auditoři,
- b) statutární auditoři, auditoři z jiných členských států nebo auditorské společnosti, které mají k dispozici většinu hlasovacích práv,
- c) statutární auditoři, auditoři z jiných členských států nebo auditorské společnosti tvoří většinu řídicího orgánu společnosti,
- d) členové řídicího orgánu musí být bezúhonní,
- e) společnost není v úpadku,
- f) nemá evidován nedoplatek u orgánu Finanční správy nebo Celní správy České republiky nebo také neeviduje nedoplatek na zdravotním pojištění nebo sociálním zabezpečení,
- g) musí být bezúhonná.

V ustanoveních § 6 a § 7 zákon o auditorech vymazuje důvody pro pozastavení či zákaz výkonu auditorské činnosti. Komora auditorů České republiky může pozastavit auditorovi činnost tehdy pokud je proti němu zahájeno trestné stíhání (Králíček, 2017). Zákaz auditorské činnosti nastává tehdy pokud auditorovi byl pravomocně uložen zákaz výkonu nebo auditor nezaplatil příspěvek na činnost Komory auditorů déle než 1 rok. (KAČR, 2021)

Jednou z podmínek fyzických osob pro udělení auditorského oprávnění od Komory auditorů je složení auditorské zkoušky. Jejímí náležitostmi se zabývá § 8. Zkouška se skládá písemně v českém jazyce a obsahuje dílčí části, které ověřují znalost žadatele potřebnou k vykonávání auditorské činnosti. Dílčí části zkoušky obsahují následující oblasti (zákonyprolidi, 2023):

- všeobecné účetní teorie,

- právní ustanovení vztahující se k sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- mezinárodní účetní standardy,
- finanční analýza,
- řízení rizik a vnitřní kontrola,
- manažerské účetnictví,
- provádění auditu a profesní znalosti,
- právní ustanovení týkající se povinného auditu a statutárních auditorů,
- mezinárodní auditorské standardy,
- profesní etika a nezávislost.

Dále by měl rozsah znalostí auditora pro výkon auditorské činnosti obsahovat i obory, jimiž jsou informační a komunikační systémy, občanské, obchodní i finanční právo, dále právo pracovní nebo insolvenční, matematika, statistika nebo finanční řízení. (Müllerová, a další, 2017).

Dle Králíčka (2017) se auditoři po složení zkoušky musí pravidelně vzdělávat a rozvíjet své znalosti. Ustanovení § 9 udává rozsah povinného vzdělání, a to jak časově, tak obsahově. Auditor se musí zúčastnit školení, které KAČR pořádá, musí absolvovat minimálně 40 hodin ročně s nutností absolvování tzv. prioritních témat, které komora určí. (Králíček, 2017)

Komora vede rejstřík auditorů, který dle § 11 obsahuje údaje o statutárních auditorech, auditorských společnostech, a asistentech auditora. (Králíček, 2017) Je veden elektronicky, v českém jazyce a údaje jsou s výjimkou některých osobních údajů veřejně přístupné. (Králíček, 2017)

Auditor musí při své činnosti dodržovat tzv. Etický kodex. Etický kodex je definován v § 13 zákona o auditorech. Etický kodex je minimálním standardem profesní etiky auditora. Je to vnitřní předpis KAČRu. Kodex je zaměřen hlavně na dodržování zásad bezúhonnosti, nestrannosti, nezávislosti, náležité péče a odborné způsobilosti auditora. (zákonoprolidi, 2023)

Dle Králíčka (2017) provádí auditor svou činnost za úplatu, jejíž výše je předmětem smluvního vztahu mezi auditorem a klientem. Existují ale podmínky, za kterých auditor úplatu přijmout nesmí, ty jsou vymezeny v § 16 zákona o auditorech a jsou následující:

- a) odměna nesmí být ovlivněna vykonáváním jiné služby pro stejnou účetní jednotku,
- b) odměna nesmí být stanovena dle předem nastavených pravidel závislejících na výsledku auditu,
- c) na odměnu nesmí mít vliv další skutečnosti, které by ohrozily nezávislost a nestrannost auditora nebo kvalitu prováděného auditu.

Ve chvíli, kdy účetní jednotce vyplyne povinnost mít ÚZ ověřenou auditorem, musí určit statutárního auditora nebo auditorskou společnost, která auditorskou činnost provede (Kralíček, 2017). Nejběžnějším způsobem auditora určí nejvyšší orgán společnosti, v jiných případech se může jednat o kontrolní orgán, obhospodařovatel, pokud se jedná například o svěřenský fond, nebo zřizovatel, pokud se jedná o pobočku (zákonyprolidi, 2023).

Po vykonání auditorské činnosti, musí auditor sepsat písemnou zprávu tzv. Zprávu auditora, která musí dle § 20 obsahovat (zákonyprolidi, 2023):

- a) úvod, ve kterém jsou uvedeny základní informace o účetní jednotce jako je jméno, identifikační číslo a adresa sídla společnosti a identifikace ÚZ, zda je konsolidovaná, uvedení účetního období a příslušného účetního rámce na jehož základě je ÚZ sestavena,
- b) rozsah provedené auditorské činnosti,
- c) výrok auditora, ve kterém auditor jasně popisuje své stanovisko, zda ÚZ podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Výrok může mít 4 podoby: bez výhrad, s výhradou, záporný nebo je vyjádření výroku auditorem odmítnuto a to v případě, že auditor není schopen výrok vyjádřit,
- d) všechny skutečnosti, které neobsahuje výrok auditora, ale auditor považuje za důležité na ně upozornit. Většinou se jedná o skutečnosti, které mají vliv na nepřetržité trvání ÚJ,
- e) vyjádření auditora jestli všechny údaje, které obsahuje výroční zpráva jsou v souladu s příslušnou účetní závěrkou,
- f) vyjádření auditora ohledně dalších požadavků na ověření výroční zprávy, kterými například jsou: zda byla výroční zpráva vyhotovena v souladu

s právními předpisy nebo zda výroční zpráva neobsahuje významné nesprávnosti.

Pokud se auditor dopustí některého porušení pravidel dle Zákona o auditorech nebo jiného právního předpisu upravující auditorskou činnost může KAČR auditorovi uložit některé z těchto sankcí (Králíček, 2017):

- a) napomenutí nebo veřejné napomenutí,
- b) pokutu do výše 1 milion korun,
- c) zákaz auditorské činnosti na dobu maximálně 5 let,
- d) vyloučení člena řídicího orgánu auditorské společnosti z funkce na maximální dobu 3 let.

3.2 Účetní závěrka

Dle Müllerové a Šindeláře (2016) společností, sestavujícím účetní závěrku (ÚZ), povinnosti ukládá Zákon o Účetnictví (§18 ZoÚ). Účetní závěrka obsahuje finanční výkazy a přílohu, která podává bližší informace o obsahu finančních výkazů. Dále může účetní závěrka obsahovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Pro tyto dvě položky platí výjimka a to, že mikro a malé ÚJ tyto dva výkazy nejsou povinny sestavovat. Před sestavením účetní závěrky i před samostatným uzavřením účetních knih musí společnost účetnictví uvést do takového stavu, aby sestavená účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace společnosti tak, aby osoba, která využívá informace z ÚZ byla schopna dělat ekonomické rozhodnutí (portál.POHODA, 2021).

Účetní závěrka musí obsahovat (portál.POHODA, 2021):

- a) název a sídlo účetní jednotky,
- b) identifikační číslo a informaci o zápisu do veřejného rejstříku,
- c) právní formu ÚJ,
- d) předmět podnikání nebo účel, pro který byla účetní jednotka založena,
- e) rozvahový den k němuž se ÚZ sestavuje,
- f) okamžik sestavení ÚZ.

K účetní závěrce musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky (iÚčto, 2024).

Účetní závěrka se může sestavovat ve dvou podobách. V plném nebo zkráceném rozsahu, záleží na povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem

(portál.POHODA, 2021). Tedy účetní závěrku ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinný audit ÚZ (portál.POHODA, 2021). Všechny ostatní společnosti musí sestavit účetní závěrku v rozsahu plném (portál.POHODA, 2021).

Existuje více druhů účetní závěrky. Dle data či příležitostí, ke které je účetní závěrka sestavena se rozlišuje (iÚčto, 2024):

- účetní závěrka řádná, která se sestavuje zpravidla k poslednímu dni účetního období,
- účetní závěrka mimořádná, která je sestavována ke dni, ke kterému zaniká účetní jednotce povinnost vést účetnictví. Může se jednat o období před likvidací či před vstupem do konkursu,
- účetní závěrka mezitímní, ta slouží ke zjištění aktuálního stavu účetní závěrky v průběhu účetního období.

Dle §21a Zákona o účetnictví existuje povinnost pro všechny ÚZ ve Sbírce listin na Obchodním rejstříku (zákonyprolidi, 2022). Účetní jednotky musí zveřejnit účetní závěrku v takovém rozsahu v jakém byla sestavena (zákonyprolidi, 2022). Pokud mají účetní jednotky účetní závěrku schválenou auditorem, musí ji zveřejnit i s výroční zprávou, a zprávou auditora. Mikro a malé ÚJ nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty (zákonyprolidi, 2022).

3.3 Výroční zpráva

Výroční zprávu musí vyhotovit účetní jednotky, které mají auditorem ověřenou účetní závěrku. Výroční zpráva vyváženě, komplexně a uceleně informuje o činnosti, výkonosti a hospodářském postavení účetní jednotky (portál.POHODA, 2021).

Výroční zpráva obsahuje jak finanční tak i nefinanční informace (portál.POHODA, 2021):

- a) významné skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni,
- b) předpokládaném vývoji ÚJ,
- c) aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- d) nabytí vlastních podílů nebo akcií,
- e) aktivity spojené s ochranou životního prostředí a pracovněprávních vztahů,

f) pobočky ÚJ v zahraničí.

Společnosti podléhající povinnému auditu musí nechat ověřit auditorem nejen účetní závěrku, ale i výroční zprávu. Auditor poté vydá tzv. Zprávu auditora v níž se souhrnně vyjádří k účetní závěrce i výroční zprávě (zákonyprolidi, 2022).

3.4 Zpráva auditora

Smyslem celého auditu je vyjádření názoru auditora zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz výsledků hospodaření účetní jednotky a její finanční pozice a to v souladu s českými či mezinárodními standardy účetnictví (portál.POHODA, 2022).

Zpráva auditora musí obsahovat následující náležitosti (zákonyprolidi, 2022):

- a) název auditované společnosti,
- b) informace o ÚJ,
- c) výrok,
- d) popis činností které auditor provedl,
- e) datum vyhotovení zprávy a určení odpovědného auditora.

Zpráva auditora může obsahovat čtyři typy výroků (portál.POHODA, 2022):

- 1) pokud auditor shledává, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví vydává výrok bez výhrad,
- 2) pokud auditor shledává, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, přesto ale existují výjimky, které auditor ve zprávě uvede, vydává výrok s výhradou,
- 3) pokud auditor shledává, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, vydává výrok s výhradou,
- 4) pokud auditor shledá, že byl v auditorské činnosti omezen na tolik, že není schopen vydat výrok, odmítne jeho vydání.

3.5 Kritéria pro povinný audit účetní závěrky

Pro určení, zda účetní jednotka podléhá povinnému auditu, slouží zákonem definovaná kritéria. (Martínková, 2013)

Dle Martínkové (2013) mezi kritéria, která povinnost auditu udávají, patří hodnota aktiv, výše obratu a počet zaměstnanců. Povinnost auditu nastává tehdy, pokud je daných kritérií dosaženo, nebo jsou překročena. Hodnotou aktiv se rozumí úhrn aktiv v ocenění neupraveném o položky jako jsou rezervy, odpisy nebo opravné položky. Výši obratu udává čistý obrat, jedná se tedy o výnosy snížené o prodejní slevy. Počet zaměstnanců se udává jako průměrný přepočtený stav zaměstnanců za účetní období.

Výše těchto kritérií se mezi evropskými zeměmi liší a každá evropská země má trochu jiné podmínky a pravidla pro stanovení povinného auditu pro účetní jednotku.

3.5.1 Kritéria pro povinný audit v České republice

V České republice jsou kritéria pro povinný audit následující:

- aktiva 40 000 000 Kč,
- obrat 80 000 000 Kč,
- zaměstnanci 50. (KAČR, 2021)

Pro účely další komparace budou kritéria pro povinný audit přepočítána z uzákoněné měny, která je platná v daném státě EU ke dni sestavení této práce, přepočítány na jednotnou měnu v EUR pomocí stanoveného jednotného kurzu za zdaňovací období 2022 dle ČNB.

Tabulka 1 Kritéria pro povinný audit v České republice v EUR

Česká republika	
Aktiva	1 600 000
Obrat	3 300 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (KAČR, 2021), vlastní zpracování, 2023

V České republice mají povinný audit tyto jednotky (KAČR, 2021):

- 1) účetní jednotky, kterým povinný audit stanoví zvláštní právní předpis,
- 2) velké účetní jednotky,
- 3) střední účetní jednotky,

- 4) malé účetní jednotky, které k rozvahovému dni účetní závěrky a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročí dvě z výše uvedených kritérií (u akciových společností a svěřenských fondů stačí k povinnosti auditu překročit minimálně jedno ze tří kritérií).

Dle Martínkové (2023) se povinný audit účetní závěrky provádí poprvé za druhé účetní období, ve kterém účetní jednotka přesáhla nebo dosáhla hranici kritérií. Tedy pokud účetní jednotka přesáhne nějaké z kritérií v jednom roce, ale v následujícím roce nesplní žádné z kritérií, není povinna podléhat povinnému auditu účetní jednotky.

3.5.2 Kritéria pro povinný audit na Slovensku

Šutyová (2022) říká, že na Slovensku se v posledních letech kritéria pro povinný audit zvyšovala. V roce 2020 slovenská kritéria představovala aktiva ve výši 2 000 000 EUR, obrat ve výši 4 000 000 EUR a počet zaměstnanců ve výši 30. V roce 2021 se kritéria zvýšila na aktiva ve výši 3 000 000 EUR, čistý obrat ve výši 6 000 000 EUR a počet zaměstnanců 40. V roce 2022 se kritéria ještě méně zpřísnila.

Aktivy se na Slovensku rozumí suma majetku neupravená o opravné položky, rezervy a oprávký, výši obratu se rozumí čistý obrat a počet zaměstnanců se počítá jako průměrný přepočtený počet (Šutyová, 2022).

Tabulka 2 Kritéria pro povinný audit na Slovensku v EUR

Slovensko	
Aktiva	4 000 000
Obrat	8 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Šutyová, 2022)

Vzhledem ke zmírnění přísnosti kritérií mezi roky 2021 a 2022 se snížil počet účetních jednotek, které mají povinný audit o více jak 10 tisíc (Kostolná, 2022).

Dle zákona na Slovensku mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku společnosti (Kostolná, 2022):

- obchodní společnosti a družstva, které splní minimálně dvě ze tří stanovených kritérií,
- obchodní společnosti a družstva jejichž cenné papíry jsou obchodované na regulovaném trhu,
- účetní jednotky, kterým povinný audit ukládá osobitý předpis například neziskové organizace, nadace nebo obce,
- účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku dle IFRS,
- účetní jednotky, které mají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku.

3.5.3 Kritéria pro povinný audit v Rakousku

V Rakousku mají ze zákona povinný audit následující subjekty (GSL, 2023e):

- veřejné obchodní společnosti,
- střední a velké společnosti s ručením omezeným,
- osobní společnosti, kde je ručením omezeným společníkem společnost s ručením omezeným,
- velká sdružení a soukromé nadace.

Malé společnosti podléhají auditu pouze v případě, že byla vytvořena dozorčí rada dohlížející na jejich činnost (GSL, 2023e). Střední a velké podniky podléhají povinnému auditu bez výjimek. Aby společnost byla považována za alespoň střední a tedy bez výjimek podléhala povinnému auditu, musí splnit minimálně dvě ze tří kritérií (GSL, 2023e).

Tabulka 3 Kritéria pro povinný audit v Rakousku v EUR

Rakousko	
Aktiva	5 000 000
Obrat	10 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (GSL, 2023e)

V Rakousku jsou kritéria pro povinný audit v porovnání s ostatními zeměmi evropské unie spíše větší. Obrat i aktiva jsou několikanásobně vyšší než v České republice.

3.5.4 Kritéria pro povinný audit v Německu

V Německu stejně jako v Rakousku musí mít povinně účetní jednotky ověřenou účetní závěrku auditorem. Povinný audit se týká společnosti s ručením omezeným, akciových společností, veřejných společností a komanditních společností, ve kterých žádná fyzická osoba není odpovědným partnerem. (DITTRICH, 2023)

Tabulka 4 Kritéria pro povinný audit v Německu v EUR

Německo	
Aktiva	6 000 000
Obrat	12 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (DITTRICH, 2023)

Německo patří spolu s Irskem a Nizozemskem mezi evropské země s nejvyššími kritérii.

3.5.5 Kritéria pro povinný audit v Polsku

V Polsku dle zákona o účetnictví mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem (GSL, 2023e):

- banky a pojišťovny,
- účetní jednotky, které obchodují s cennými papíry,
- akciové společnosti,
- ostatní účetní jednotky, které dosáhnou minimálně dvou ze tří kritérií.

Kritéria pro povinný audit v Polsku jsou následující (IFK, 2022):

- aktiva 11 498 500 zł,
- obrat 22 997 000 zł,
- zaměstnanci 50.

Tabulka 5 Kritéria pro povinný audit v Polsku v EUR

Polsko	
Aktiva	2 500 000
Obrat	4 900 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (IFK, 2022), vlastní zpracování, 2023

Polsko se svými kritérii blíží evropskému průměru. Má podobná kritéria jako například Španělsko či Chorvatsko.

3.5.6 Kritéria pro povinný audit v Maďarsku

Podle Gyenge (2019) je Maďarsko jedinou zemí v Evropě, která využívá k stanovení povinného auditu účetní závěrky pro účetní jednotky jen dvou kritérií, a to čistého obratu a počtu zaměstnanců. Na rozdíl od ostatních zemí není pro maďarské účetní jednotky kritériem suma aktiv.

Kritéria pro povinný audit v Maďarsku jsou následující (Gyenge, 2019):

- aktiva 300 000 000 HUF,
- zaměstnanci 50.

Oproti předchozím státům má Maďarsko kritérium čistého obratu mnohem nižší.

Tabulka 6 Kritéria pro povinný audit v Maďarsku v EUR

Maďarsko	
Aktiva	-
Obrat	700 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Gyenge, 2019), vlastní zpracování, 2023

V Maďarsku existují společnosti pro které je povinný audit bez výjimek a tedy nevztahují se na ně ani tato kritéria (Gyenge, 2019). Společnostmi jsou například konsolidované společnosti, subjekty veřejného zájmu nebo společnosti, které mají veřejný dluh vyšší než 30 000 EUR a který je více než 60 dní po splatnosti (Gyenge, 2019).

V Maďarsku je okolo 4 tisíc registrovaných auditorů (AccountancyEU, 2020a).

3.5.7 Kritéria pro povinný audit v Belgii

Jako v předešlých zemích, i v Belgii se audit stává povinným pro společnosti, které překročí stanovená kritéria.

Tabulka 7 Kritéria pro povinný audit v Belgii v EUR

Belgie	
Aktiva	4 500 000
Obrat	9 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (GSL, 2023a)

V Belgii je nezávislý externí auditor schvalován akcionáři auditované společnosti na 3 roky. (GSL, 2023a) Pouze ve velmi vzácných a přesně definovaných případech může auditor během tohoto 3letého období odstoupit nebo být odvolán auditovanou společností. (GSL, 2023a)

3.5.8 Kritéria pro povinný audit v Bulharsku

V roce 2008 Bulhaři harmonizovali zákon o nezávislém finančním auditu s evropskou legislativou. Společnost, která podléhá povinnému auditu musí na valné hromadě jmenovat auditora. (ActiveConsult, 2023)

Dle Active Consult (2023) musí roční účetní závěrky bank být ověřeny specializovaným auditorem a banky musí jmenování auditora konzultovat s Bulharskou národní bankou. Další výjimkou jsou subjekty veřejného zájmu, které musí mít všechny povinně auditované své účetní závěrky. Těmi dle zákona jsou:

- zdravotní a penzijní pojišťovny,
- obchodní společnosti, které vyrábějí nebo prodávají elektřinu či tepelnou energii,
- obchodní společnosti, které dovážejí, distribuují či přepravují zemní plyn,
- obchodní společnosti poskytující dodávky vody,
- obchodní společnosti poskytující telekomunikační služby,
- bulharské státní dráhy.

Ostatní společnosti podléhají povinnému auditu v případě překročení dvou ze tří níže uvedených kritérií (ActiveConsult, 2023):

- aktiva 1 500 000 BGN,
- obrat 2 500 000 BGN,
- zaměstnanci 50.

Tabulka 8 Kritéria pro povinný audit v Bulharsku v EUR

Bulharsko	
Aktiva	800 000
Obrat	1 300 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (ActiveConsult 2023), vlastní zpracování, 2023

Bulharsko má kritéria pod evropským průměrem. Oproti zemím s nejvyššími kritérii má až devítinásobně nižší kritéria.

3.5.9 Kritéria pro povinný audit v Dánsku

V Dánsku obecně platí, že audity výročních zpráv nejsou pro většinu podniků povinné (Daniaaccounting, 2023). Tak jako v ostatních Evropských zemích i zde platí kritéria, které oddělují společnosti s povinným auditem od společností, které své účetní závěrky nemusí nechat ověřit nezávislým auditorem (Daniaaccounting, 2023).

Kritéria pro povinný audit v Dánsku jsou následující (Daniaaccounting, 2023):

- aktiva – 4 000 000 DKK,
- obrat – 8 000 000 DKK,
- zaměstnanci – 12.

Tabulka 9 Kritéria pro povinný audit v Dánsku v EUR

Dánsko	
Aktiva	500 000
Obrat	1 100 000
Zaměstnanci	12

Zdroj: (Daniaaccounting, 2023), vlastní zpracování 2023

Od roku 2023 se pravidla pro povinný audit rozšířila o pravidlo, které stanovuje „vysoce rizikové odvětví“ do kterého patří například (Daniaaccounting, 2023):

- silniční nákladní doprava,
- restaurace,
- velkoobchod i maloobchod s auty.

Pokud společnost působí v některém z těchto odvětví a její tržby jsou mezi půl milionem a 1 milionem euro je třeba, aby ve výroční zprávě měl uvedeno i prohlášení auditora. (Daniaaccounting, 2023)

3.5.10 Kritéria pro povinný audit v Estonsku

Taktéž jako v předešlých Evropských zemích i dle estonského zákona o auditu platí v Estonsku kritéria, která udávají povinnost auditu účetním jednotkám. Pro povinnost auditu je nutné, aby účetní jednotka dosáhla nebo překročila alespoň dvě z následujících kritérií. (AccountancyEU, 2020b)

Tabulka 10 Kritéria pro povinný audit v Estonsku v EUR

Estonsko	
Aktiva	2 000 000
Obrat	4 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (WISOR, 2023)

Výjimka platí pro všechny registrované estonské akciové společnosti, ty mají všechny audit povinný. (WISOR, 2023)

Jako v Dánsku, v Estonsku platí ještě další kritéria, které když účetní jednotka přesáhne, ale nedosáhne kritérií pro povinný audit, je nucena podrobit svou účetní závěrku tzv. „statutory review“. Kritéria pro povinný zákonný přezkum jsou následující (WISOR, 2023):

- aktiva – 800 000 EUR,
- obrat – 1 075 000 EUR,
- zaměstnanci – 24.

V současné době je v Estonsku okolo 342 certifikovaných auditorů. (WISOR, 2023)

3.5.11 Kritéria pro povinný audit ve Finsku

Ve Finsku mají oproti předešlým zemím kritéria přísnější. Účetní jednotce nastává povinnost auditu ve chvíli, kdy překročí jedno nebo více z následujících kritérií jak v uplynulém ukončeném účetním roce, tak v bezprostředně předcházejícím. (Expat, 2023)

Tabulka 11 Kritéria pro povinný audit ve Finsku v EUR

Finsko	
Aktiva	100 000
Obrat	200 000
Zaměstnanci	3

Zdroj: (Expat, 2023)

Pro soukromé obchodníky nebo provozovatele podniků není povinný audit nutný. Auditu podléhají nadace, sdružení jakož i ve společnostech s ručením omezeným, komanditních společnostech, veřejných společnostech a družstvech (Finrepo, 2023).

Auditora volí vždy nejvyšší rozhodovací orgán ve výše zmíněných společnostech. Ve většině účetních jednotkách musí být auditorem zvolena osoba s oprávněním, výjimkou jsou sdružení nebo bytová družstva, kde může audit provést například rezident bytového družstva (Finrepo, 2023).

Registrovaných auditorů ve Finsku je okolo 1 500 (AccountancyEU, 2020c).

3.5.12 Kritéria pro povinný audit ve Francii

Francouzské společnosti podléhají auditu, pokud překročí alespoň dvě z následujících kritérií:

Tabulka 12 Kritéria pro povinný audit ve Francii v EUR

Francie	
Aktiva	4 000 000
Obrat	8 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Soulier, 2019)

Ve Francii je okolo 15 000 registrovaných statutárních auditorů (Soulier, 2019).

V roce 2019 Francouzi harmonizovali prahové hodnoty pro povinný audit bez ohledu na formu společností (Soulier, 2019).

Audity ve Francii provádí tzv. právní auditoři („commissaires aux comptes“), tedy řádně registrovaní auditoři, kteří jsou vždy jmenováni na šest finančních let. (RSM, 2016)

Auditor vydává ve Francii dvě zprávy. Zprávu auditora, která obsahuje stanovisko auditora k účetní závěrce společnosti a zvláštní zprávu, která obsahuje zveřejnění transakcí mezi spřízněnými osobami, které nejsou provedeny za běžných tržních podmínek. (RSM, 2016)

3.5.13 Kritéria pro povinný audit v Chorvatsku

V Chorvatsku se společnosti také řídí prahovými hodnotami, které určují povinnost auditu (Eurofast, 2021). Existují ale i výjimky, které mají povinný audit bez ohledu na to zda hodnoty překročily či nikoli. Takovými výjimkami jsou společnosti veřejného zájmu, společnosti jejichž akcie jsou kótovány na regulovaném trhu nebo mateřské společnosti středních a velkých skupin (Eurofast, 2021).

Aby společnosti podléhaly povinnému auditu musí splnit dvě z následujících třech kritérií (Mondaq, 2021):

- aktiva 15 000 000 HRK,
- obrat 30 000 000 HRK,
- zaměstnanci 25.

Tabulka 13 Kritéria pro povinný audit v Chorvatsku v EUR

Chorvatsko	
Aktiva	2 000 000
Obrat	4 000 000
Zaměstnanci	25

Zdroj: (Mondaq, 2021), vlastní zpracování, 2023

Chorvatsko má s porovnáním s ostatními evropskými zeměmi kritéria spíše nízká. Řadí se mezi menšinu zemí, která má kritérium zaměstnanců nižší než 50.

3.5.14 Kritéria pro povinný audit v Irsku

Kritéria pro povinný audit se zavedla v Irsku až v roce 2014 společně s vydáním zákona o společnostech. Do té doby většina irských společností měla audit povinný. (Bureau, 2021)

Pokud společnost nedosahuje prahových hodnot, není povinna mít účetní závěrku auditovanou ale musí mít v účetní závěrce uvedeno, že žádá o svolení osvobození od povinného auditu. (Bureau, 2021)

Irské společnosti pro povinný audit musí splňovat dvě ze tří kritérií:

Tabulka 14 Kritéria pro povinný audit v Irsku v EUR

Irsko	
Aktiva	6 000 000
Obrat	12 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Bureau, 2021)

Irsko společně s Německem a Nizozemskem patří mezi evropské země s nejvyššími kritérii.

3.5.15 Kritéria pro povinný audit v Itálii

Pokud společnost v Itálii překročí následující kritéria a je tedy povinna nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, takový audit se nazývá „právní audit“ (Italy-advisor, 2023). Auditorská společnost vykonávající audit pro akciové společnosti musí být zapsána ve zvláštním rejstříku auditorů (Italy-advisor, 2023).

Kritéria pro povinný audit v Itálii jsou následující:

Tabulka 15 Kritéria pro povinný audit v Itálii v EUR

Itálie	
Aktiva	4 000 000
Obrat	4 000 000
Zaměstnanci	20

Zdroj: (AccountancyEU, 2020b)

Itálie je jedna z mála evropských zemí, jejíž kritéria obratu i aktiv se shodují. Ve většině zemích je typické, že kritérium obratu převyšuje kritérium aktiv. Atypický je i počet zaměstnanců, který je nižší než ve většině evropských zemí.

3.5.16 Kritéria pro povinný audit na Kypru

Dle Deloitte (2022) podléhaly do roku 2022 všechny kyperské společnosti bez výjimky povinnému auditu. Cílem novely Zákona o společnostech bylo osvobodit malé společnosti od povinného auditu. Místo povinného auditu jsou malé společnosti podrobeny jednoduššímu typu ověřování účetní závěrky.

Nová kritéria jsou na Kypru následující:

Tabulka 16 Kritéria pro povinný audit na Kypru v EUR

Kypr	
Aktiva	500 000
Obrat	200 000
Zaměstnanci	-

Zdroj: (Deloitte, 2022)

Kypr má stanovená kritéria pro povinný audit jedny z nejnižších. Atypickým rysem je i nezahrnutí počtu zaměstnanců do posouzení povinnosti auditu.

Účetní jednotky, které výše zmíněná kritéria nedosáhnou, nebudou mít povinný úplný audit ale, musí své účetní závěrky podrobit ověření omezeného ujištění. (Deloitte, 2022)

3.5.17 Kritéria pro povinný audit v Litvě

V Litvě platí následující kritéria pro povinný audit:

Tabulka 17 Kritéria pro povinný audit v Litvě v EUR

Litva	
Aktiva	1 800 000
Obrat	3 500 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Rodl&Partner, 2020)

Tato kritéria platí pro společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti a družstva (Rodl&Partner, 2020).

Povinný audit bez výjimek platí pro státní společnosti, subjekty veřejného zájmu nebo nadace (Rodl&Partner, 2020).

3.5.18 Kritéria pro povinný audit v Lotyšsku

Kritéria pro povinný audit v Lotyšsku jsou následující:

Tabulka 18 Kritéria pro povinný audit v Lotyšsku v EUR

Lotyšsko	
Aktiva	800 000
Obrat	1 600 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Ilatax, 2023)

V Lotyšsku mohou společnosti podléhat 3 typům auditorských postupů (Ilatax, 2023). Audit samostatných účetních výkazů, auditu konsolidované účetní závěrky anebo tzv. „audit review“, ten sice zahrnuje méně podrobné postupy kontroly ale také menší míru jistoty (Ilatax, 2023).

Kritéria uvedená výše odpovídají klasickému auditu samostatné účetní závěrky, společnosti podléhají povinnému auditu v případě, že překročí dvě ze tří uvedených kritérií.

Audit konsolidované účetní závěrky se provádí u konsolidovaných společnostech, které přesáhnou následující kritéria (Ilatax, 2023):

- aktiva – 4 000 000 EUR,
- obrat – 8 000 000 EUR,
- zaměstnanci – 50.

Povinný audit pro konsolidované společnosti nastává tehdy pokud překročí dvě ze tří uvedených kritérií. (Ilatax, 2023)

Tzv. „Audit review“ je povinný pro společnosti, které dosáhnou dvou ze tří kritérií (Ilatax, 2023):

- aktiva – 400 000 EUR,
- obrat – 800 000 EUR,
- zaměstnanci – 25.

3.5.19 Kritéria pro povinný audit v Lucembursku

V Lucembursku je povinný audit pro všechny veřejné společnosti jimiž jsou společnosti jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu, úvěrové instituce i pojišťovny a zajišťovny (GSL, 2023b).

Ostatní společnosti nepodléhají povinnému auditu v případě, že nepřekročí dvě z níže uvedených kritérií:

Tabulka 19 Kritéria pro povinný audit v Lucembursku v EUR

Lucembursko	
Aktiva	4 400 000
Obrat	8 800 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (GSL, 2023b)

Lucembursko má nastavena kritéria spíše výš. Má vyšší kritéria než země s velkými ekonomikami jako je Francie či Itálie.

3.5.20 Kritéria pro povinný audit na Maltě

Dle DFK (2022) se dá hodně zjednodušeně říct, že většina maltských společností jsou povinny sestavit auditované účetní závěrky. Maltská kritéria pro povinný audit jsou opravdu přísná. Povinného auditu jsou zproštěny jen společnosti, které nepřesáhnou dvě z níže uvedených kritérií.

Tabulka 20 Kritéria pro povinný audit na Maltě v EUR

Malta	
Aktiva	50 000
Obrat	90 000
Zaměstnanci	2

Zdroj: (DFK, 2022)

Malta má stanovená kritéria nejnižší z celé Evropské Unie.

3.5.21 Kritéria pro povinný audit v Nizozemsku

V Nizozemsku je audit ze zákona povinný pro střední a velké společnosti. To jsou společnosti, které překročí dvě ze tří uvedených kritérií (RPS, 2023).

Tabulka 21 Kritéria pro povinný audit v Nizozemsku v EUR

Nizozemsko	
Aktiva	6 000 000
Obrat	12 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (RPS, 2023)

Nizozemsko má spolu s Německem a Irskem nejvyšší kritéria ze všech zemí Evropské unie.

V Nizozemsku auditory jmenuje valná hromada, je však také možné aby auditora jmenovala dozorčí rada nebo představenstvo. (RPS, 2023)

3.5.22 Kritéria pro povinný audit v Portugalsku

V Portugalsku je audit povinný bez výjimek pro akciové společnosti, subjekty veřejného zájmu, úvěrové instituce, pojišťovny a penzijní fondy. (GSL, 2023c)

Ostatní společnosti mají povinný audit, pokud překročí minimálně dvě ze tří stanovených kritérií. (GSL, 2023c)

Tabulka 22 Kritéria pro povinný audit v Portugalsku v EUR

Portugalsko	
Aktiva	1 500 000
Obrat	3 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (GSL, 2023c)

Portugalsko má podobně nastavená kritéria jako Česká republika, oproti České republice má stanovená kritéria trochu nižší.

3.5.23 Kritéria pro povinný audit v Rumunsku

Rumunské společnosti podléhají povinnému auditu tehdy, pokud překročí dvě ze tří kritérií (GSL, 2023d):

- aktiva – 16 000 000 RON,
- obrat – 32 000 000 RON,
- Zaměstnanci – 50.

Tabulka 23 Kritéria pro povinný audit v Rumunsku v EUR

Rumunsko	
Aktiva	3 200 000
Obrat	6 500 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (GSL, 2023d), vlastní zpracování 2023

Kritéria v Rumunsku se velmi blíží evropskému průměru, od evropského průměru jsou mírně vyšší.

3.5.24 Kritéria pro povinný audit v Řecku

Řecké subjekty veřejného zájmu mají povinný audit bez výjimek. Dále mají povinný audit střední a velké společnosti (Greeklawdigest, 2018). Středními společnostmi jsou takové, které překročí minimálně dvě kritéria ze tří (Greeklawdigest, 2018).

Tabulka 24 Kritéria pro povinný audit v Řecku v EUR

Řecko	
Aktiva	4 000 000
Obrat	8 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Greeklawdigest, 2018)

Řecko patří do skupiny evropských zemí se spíše vyššími kritérii pro povinný audit. Má stejně nastavená kritéria společně s Francií, Slovinskem a Slovenskem.

Povinnost konsolidace v Řecku mají velké konsolidované skupiny. Aby skupina společností byla klasifikována jako velká a podléhala tedy povinnému auditu musí překročit dvě ze tří kritérií (Greeklawdigest, 2018):

- aktiva – 20 000 000 EUR,

- obrat – 40 000 000 EUR,
- Zaměstnanci – 250.

3.5.25 Kritéria pro povinný audit ve Slovinsku

Ve Slovinsku je audit povinný pro střední a velké účetní jednotky. Také subjekty veřejného zájmu, konsolidované společnosti nebo burzy mají povinný audit.

Aby se účetní jednotka klasifikovala jako střední, musí splnit následující kritéria. (CMSR, 2023)

Tabulka 25 Kritéria pro povinný audit ve Slovinsku v EUR

Slovinsko	
Aktiva	4 000 000
Obrat	8 000 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (CMSR, 2023)

Slovinsko má v porovnání s ostatními zeměmi EU spíše vyšší kritéria. Kritéria Slovinska se shodují s kritérii Řecka, Slovenska a Francie.

3.5.26 Kritéria pro povinný audit ve Španělsku

Účetní jednotky, které emitují své cenné papíry na veřejných trzích, úvěrové instituce, společnosti spravující fondy, společnosti dostávající vládní granty nebo společnosti poskytující služby státu mají povinný audit bez výjimek. (Guidetobusiness, 2022)

Dále je povinný audit pro společnosti, které překročí alespoň dvě ze tří kritérií.

Tabulka 26 Kritéria pro povinný audit ve Španělsku v EUR

Španělsko	
Aktiva	2 900 000
Obrat	5 700 000
Zaměstnanci	50

Zdroj: (Guidetobusiness, 2022)

Španělská kritéria se nejvíce blíží evropskému průměru.

3.5.27 Kritéria pro povinný audit ve Švédsku

Ve Švédsku jsou kritéria pro povinný audit přísná a tedy do povinného auditu spadne většina společností (UHY, 2022).

- aktiva – 1 500 000 SEK,
- obrat – 3 000 000 SEK,
- zaměstnanci – 3.

Tabulka 27 Kritéria pro povinný audit ve Švédsku v EUR

Švédsko	
Aktiva	100 000
Obrat	300 000
Zaměstnanci	3

Zdroj: (UHY, 2022), vlastní zpracování 2023

Švédsko má kritéria postavena velmi nízko, patří mezi 5 evropských zemí s nejnižšími kritérii pro povinný audit.

3.6 Daňová mezera

Weiss (2023) říká že, jednou z oblastí, na kterou se auditor při své práci zaměřuje, je správnost odvodu daně z přidané hodnoty. Auditor testuje výši odvedené DPH na výši zaúčtovaných výnosů a zkoumá případné rozdíly. Lze předpokládat, že test daňových odvodů jako součást auditorské práce tedy bude snižovat riziko daňových podvodů a bude snižovat i tzv. daňovou mezeru (VAT gap) ve výběru daně z přidané hodnoty.

Dle Weisse (2023) je daňová mezera nebo VAT gap, mezera ve výběru daně z přidané hodnoty. Hodnota mezery je pouze teoretická a je odhadována na základě rozdílu mezi odhadnutou daňovou povinností za příslušný rok a opravdu vybranou částkou na DPH. Příčin vytvářejících daňovou mezeru je několik. Může to být šedá ekonomika, daňové podvody nebo vyhýbání se placení daní. Daňové podvody nebo vyhýbání se placení daní by auditor měl odhalit a tedy vyšší povinnost auditu by měla vést ke snížení daňové mezery.

Tabulka 28 Výše daňové mezery v zemích EU v mil. EUR

Země	VAT GAP 2020 (million EUR)	VAT GAP 2021 (million EUR)
Německo	11 076	7 460
Francie	13 962	9 552
Itálie	26 217	14 600
Španělsko	3 396	662
Polsko	5 320	1 694
Rumunsko	7 421	8 996
Nizozemsko	1 714	-146
Belgie	4 784	2 530
Česká republika	2 164	1 362
Švédsko	915	1 935
Portugalsko	1 460	713
Řecko	3 178	3 231
Maďarsko	720	709
Rakousko	2 660	883
Bulharsko	379	347
Dánsko	1 643	1 780
Finsko	281	90
Slovensko	1 101	871
Irsko	1 947	1 116
Chorvatsko	466	461
Litva	652	795
Slovinsko	206	87
Lotyšsko	95	225
Estonsko	45	40
Kypr	122	197
Lucembursko	240	70
Malta	270	345

Zdroj: (OP.EU, 2022), (EuropeanCommisson, 2023)

Ve většině zemí EU se mezi lety 2020 a 2021 daňové mezery snížily. V Nizozemsku byl dokonce odhad vybraných daní v roce 2021 menší než reálně vybraná částka na DPH. Naopak v Rumunsku, Švédsku, Řecku, Dánsku, Litvě, Lotyšsku, na Kypru a Maltě se daňová mezera mezi roky zvýšila.

Pro lepší porovnání evropských zemí mezi sebou je třeba přepočítat výši daňové mezery na obyvatele. Jinak by největší evropské země s největším počtem obyvatel měly největší daňovou mezeru jako je tomu viz. tabulka níže.

Tabulka 29 Výše daňové mezery na obyvatele v zemích EU

Země	VAT GAP 2020 na obyvatele	VAT GAP 2021 na obyvatele
Německo	131,30	88,43
Francie	205,11	140,32
Itálie	445,48	248,09
Španělsko	70,66	13,77
Polsko	144,75	46,09
Rumunsko	389,52	472,19
Nizozemsko	96,23	-8,20
Belgie	407,01	215,25
Česká republika	199,86	125,79
Švédsko	86,96	183,91
Portugalsko	139,48	68,12
Řecko	305,75	310,85
Maďarsko	75,02	73,88
Rakousko	292,15	96,98
Bulharsko	58,78	53,82
Dánsko	276,94	300,03
Finsko	50,50	16,18
Slovensko	202,81	160,44
Irsko	374,83	214,85
Chorvatsko	121,01	119,71
Litva	228,19	278,24
Slovinsko	97,32	41,10
Lotyšsko	50,45	119,49
Estonsko	32,95	29,29
Kypr	132,51	213,97
Lucembursko	363,19	105,93
Malta	498,11	636,47

Zdroj: (OP.EU, 2022), (EuropeanCommission, 2023) vlastní zpracování, 2024

Z výše uvedené tabulky lze říci, že největší daňovou mezeru má Malta, která meziročně mezeru ještě zvýšila. Také Rumunsko, Dánsko Řecko mají vysokou daňovou mezeru a stejně jako Malta meziročně svou mezeru ještě navýšily. Dále měly v roce 2020 vysokou daňovou mezeru Itálie a Lucembursko, těm se ale povedlo meziročně mezeru velmi snížit.

Česká republika má postavení přibližně v polovině tabulky. Mezi lety 2020 a 2021 se jí podařilo daňovou mezeru snížit na 125,79 EUR na obyvatele.

3.7 Změny kritérií pro povinný audit zemí EU mezi lety 2016–2022

Dle Accountancy Europe (2021) některé země Evropské Unie měnily v posledních letech kritéria pro povinný audit, jiné země už několik let mají stejná kritéria.

Od roku 2016 změnila svá kritéria tyto země:

a) Kypr, který v září roku 2016 zrušil svá dosavadní kritéria (AccountancyEU, 2021):

- aktiva 3 400 000 EUR,
- obrat 7 000 000 EUR,
- Zaměstnanci 50.

Po této změně se audit stal povinným pro všechny společnosti. Zrušení kritérií mělo odstranit nesrovnalosti mezi kyperskými zákony, aniž by došlo ke skutečné změně v praxi (AccountancyEU, 2021). Následně v roce 2022 toto rozhodnutí bylo přehodnoceno a Kypr nastavil zpátky limity pro povinný audit, ale o mnoho nižší, než byly limity do roku 2016. Kritéria pro povinný audit na Kypru od roku 2022 jsou následující (AccountancyEU, 2021):

- aktiva 500 000 EUR,
- obrat 200 000 EUR.

b) Estonsko, ve kterém došlo pouze ke změně v kritériu zaměstnanců, kdy se v roce 2021 snížil počet z 60 na 50 (AccountancyEU, 2021).

c) Itálie, která snížila v roce 2019 všechna svá tři kritéria, původně kritéria vypadala následovně (AccountancyEU, 2021):

- aktiva 4 400 000 EUR,
- obrat 8 800 000 EUR,
- zaměstnanci 50.

U aktiv došlo k nepatrnému snížení na 4 000 000 EUR, obrat Itálie snížila více jak dvojnásobně také na 4 000 000 EUR a kritérium zaměstnanců pokleslo na 20 (AccountancyEU, 2021).

d) Rumunsko, které snížilo kritérium obratu a aktiv. Původní kritéria byla následující (AccountancyEU, 2021):

- aktiva 3 650 000 EUR,
- obrat 7 300 000 EUR,

- zaměstnanci 50.

Od roku 2016 se kritérium aktiv nepatrně snížilo na 3 200 000 EUR, kritérium obratu na 6 500 000 EUR a kritérium zaměstnanců zůstalo neměnné (AccountacyEU, 2021).

- e) Ve Francii do roku 2019 byly různé prahové hodnoty pro povinný audit pro různé právní formy společností (AccountacyEU, 2021).

Pro akciové společnosti (SA) neplatily žádné limity pro povinný audit a tedy všechny akciové společnosti podléhaly povinnému auditu (AccountacyEU, 2021).

Pro společnosti s ručením omezeným (SARL) a veřejné obchodní společnosti (SNC) platila následující kritéria (AccountacyEU, 2021):

- aktiva 1 550 000 EUR,
- obrat 3 100 000 EUR,
- Zaměstnanci 50.

Pro takzvané zjednodušené akciové společnosti (SAS) platily kritéria (AccountacyEU, 2021):

- aktiva 1 000 000 EUR,
- obrat 2 000 000 EUR,
- zaměstnanci 20.

Od roku 2019 nehraje právní forma společnosti žádnou roli a kritéria pro povinný audit jsou platná pro všechny společnosti všech právních forem. Kritéria platná od roku 2019 jsou následující (AccountacyEU, 2021):

- aktiva 4 000 000 EUR,
- obrat 8 000 000 EUR,
- zaměstnanci 50.

- f) Irsko výrazně navýšilo od roku 2016 kritérium aktiv i kritérium obratu z původních kritérií (AccountacyEU, 2021):

- aktiva 4 400 000 EUR,
- obrat 8 800 000 EUR,
- zaměstnanci 50.

Zvýšilo kritérium aktiv na 6 000 000 EUR a kritérium obratu na 12 000 000 EUR. Kritérium zaměstnanců zůstalo nezměněno.

g) Slovensko, které svá kritéria pro povinný audit v posledních letech změnilo několikrát (MOORE, 2021), z původních:

- aktiva 1 000 000 EUR,
- obrat 2 000 000 EUR,
- zaměstnanci 30.

Změnilo svá kritéria v roce 2020 na (MOORE, 2021):

- aktiva 2 000 000 EUR,
- obrat 4 000 000 EUR,
- zaměstnanci 30.

V roce 2021 proběhla další změna a kritéria pro povinný audit se změnila následovně (MOORE, 2021):

- aktiva 3 000 000 EUR,
- obrat 6 000 000 EUR,
- zaměstnanci 40.

Další změna proběhla v roce 2022. Kritéria po této změně jsou aktuální a jsou následující (MOORE, 2021):

- aktiva 4 000 000 EUR,
- obrat 8 000 000 EUR,
- zaměstnanci 50.

Od roku 2016 není zřejmý trend zvyšování či snižování kritérií pro povinný audit, některé země svá kritéria zvyšují a jiné naopak snižují.

3.8 Novela zákona o účetnictví

Dle KAČRu (2023) se plánuje, že od roku 2025 začne v České republice platit nový zákon o účetnictví, který by měl reagovat na novelizaci Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Novela směrnice reaguje na inflaci, která je v roce 2023 v EU 27,2 %.

Hlavní změnou, která se dotýká tématu diplomové práce, je navýšení limitů pro kategorizaci účetních jednotek o 25 % (KAČR, 2023). Jedná se pouze o limity aktiv a obratu, limity počtu zaměstnanců zůstávají v původní velikosti (KAČR, 2023).

Nové limity pro kategorizaci účetních jednotek jsou následující (EUR-LEX, 2023):

Mikro účetní jednotky

- aktiva do 450 000 EUR,
- obrat 900 000 EUR,
- zaměstnanci 10 (zůstává).

Malé účetní jednotky

- aktiva do 5 000 000 EUR,
- obrat 10 000 000 EUR,
- zaměstnanci 50 (zůstává).

Střední účetní jednotky

- aktiva 25 000 000 EUR,
- obrat 50 000 000 EUR,
- Zaměstnanci 250 (zůstává).

Velké účetní jednotky musí k rozvahovému dni překročit alespoň dvě ze tří hraničních hodnot střední účetní jednotky (EUR-LEX, 2023).

Novela směrnice ukládá členským zemím povinnost ji zohlednit ve svých zákonech do 12 měsíců od zveřejnění. (KAČR, 2023)

Česká republika na novelu směrnice Evropské unie reagovala zvýšením limitů kategorizace účetních jednotek následovně (VeKLEP, 2024):

Mikro účetní jednotky

- aktiva 11 000 000 Kč (původně 9 000 000 Kč),
- obrat 22 000 000 Kč (původně 18 000 000 Kč),
- zaměstnanci 10 (zůstává).

Malé účetní jednotky

- aktiva 120 000 000 Kč (původně 100 000 000 Kč),
- obrat 240 000 000 Kč (původně 200 000 000 Kč),
- zaměstnanci 50 (zůstává).

Střední účetní jednotky

- aktiva 600 000 000 Kč (původně 500 000 000 Kč),
- obrat 1 200 000 000 Kč (původně 1 000 000 000 Kč),
- zaměstnanci 250 (zůstává).

Velká účetní jednotka je ta, která překročí alespoň 2 ze tří kritérií uvedených u střední účetní jednotky (VeKLEP, 2024).

Nový zákon o účetnictví obsahuje i nová kritéria pro povinný audit.

Prozatímní návrh zákona obsahuje dvě varianty, dle kterých vyplývá pro účetní jednotky povinnost auditu.

Dle první varianty si musí nechat ověřit účetní závěrku auditorem (DU, 2022):

- a) velké účetní jednotky;
- b) střední účetní jednotky;
- c) mateřská společnost sestavující konsolidovanou účetní závěrku.

Pokud by vstoupila v platnost tato varianta návrhu povinnosti auditu účetní jednotky pouze pro střední a velké podniky, byl by audit povinný při překročení minimálně následujících kritérií (Mejzlík, 2024):

- a) aktiva 120 000 000 Kč
- b) obrat 240 000 000 Kč
- c) zaměstnanci 50

Druhá varianta ukládá povinnost auditu (DU, 2022):

- a) Velkým účetním jednotkám;
- b) Středním účetním jednotkám;
- c) Malým účetním jednotkám, které jsou akciovými společnostmi, svěřenskými fondy či evropskými společnostmi a které za auditované účetní období a období bezprostředně předcházející překročily či dosáhly minimálně jedno kritérium pro povinný audit;
- d) Jiným malým účetním jednotkám, které za auditované účetní období a období bezprostředně předcházející překročily či dosáhly minimálně dvě kritéria pro povinný audit.

Kritéria, která novela zákona upravuje, se oproti předchozím kritériím zvyšují. Kritéria doposud platná zní následovně: aktiva 40 000 000 Kč, obrat 80 000 000 Kč a zaměstnanci 50. Kritéria upravená v novele zákona o účetnictví jsou následující (DU, 2022):

- a) aktiva 65 000 000 Kč,
- b) obrat 130 000 000 Kč,
- c) zaměstnanci 50.

Zvýšení kritérií celkových aktiv a ročního úhrnu čistého obratu je značné. Limity budou v roce 2025 navýšeny až o 60 %. (DU, 2022)

Podle Mejzlíka (2024) přípravy nového zákona o účetnictví probíhaly 5 let. V lednu 2019 byl zveřejněn souhrn koncepce nové účetní legislativy. O rok později byl zveřejněn návrh věcného záměru nového zákona o účetnictví a téhož roku v červnu byl zveřejněn věcný záměr, který byl v říjnu stejného roku schválen vládou. Na konci roku 2022 proběhlo vnější i vnitřní připomínkové řízení a v roce 2023 proběhlo jeho vypořádání a na začátku roku 2024 byl návrh nového zákona o účetnictví předán k projednání Legislativní radě vlády.

V žádném z výše uvedených milníků nebylo projednáno zvýšení limitů pro povinný audit. (Mejzlík, 2024)

Podle Mejzlíka (2024) a KAČRu (2023) se k novele zákona o účetnictví, týkající se povinnosti auditu vyjádřila Komora auditorů, která nesouhlasí ani s jednou z navrhovaných variant. Zvýšení limitů pro povinný audit nebylo s Komorou auditorů diskutováno. Dle odhadů se povinnost povinného auditu přestane týkat až 10 tisíc účetních jednotek s odhadovaným obratem až 3 miliardy Kč. Což zasáhne auditorský trh. Následkem by mohlo být zesílení koncentrace auditorského trhu, a to rozporuje cíle regulace auditorských služeb v EU. Dalším negativem, který s sebou novela zákona o účetnictví nese, je dopad na podnikatelské prostředí v ČR. Aktuálně je české podnikatelské prostředí vysoce „proauditované“, je dohlíženo na praní špinavých peněz, tedy na transferové ceny, daňové úniky nebo transakce se s přízněnými stranami. Po novelizaci zákona už v ČR nebude poskytován takový dohled nad nekalými finančními praktikami.

Další změnou zákona o účetnictví, která zásadně ovlivní povinnost auditu, je nová definice obratu. (Grantex, 2023) Dle současného zákona o účetnictví 536/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů se obrat počítal ze všech výnosových účtů a nyní se do obratu budou započítávat pouze výnosy přímo související s hlavní činností společnosti. (Grantex, 2023)

Tedy do obratu obchodních a výrobních společností se budou započítávat například výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb. (tedy účtu 601, 602 a 604), na základě této úpravy, v řadě společností kritérium čistého obratu významně poklesne a tedy nebude u více společností nutné provádět povinný audit (pokud by společnost nepřesáhla kritérium aktiv i zaměstnanců). (Grantex, 2023)

4 Vlastní práce

Vlastní část práce se zabývá komparací kritérií pro povinný audit podnikatelských subjektů v jednotlivých zemích Evropské Unie, dále využívá statistických metod komparace ke zjištění, zda na výši kritérií mají vliv některé ekonomické charakteristiky, zda výše kritérií má vliv na některé ekonomické charakteristiky (např. daňovou mezeru) a v poslední řadě využívá expertních rozhovorů se zástupci Evropských zemí k přiblížení problematiky.

Práce se pokouší zjistit, zda výše kritérií má dopad na hodnotu VAT Gap v jednotlivých zemích.

4.1 Komparace kritérií pro povinný audit v zemích EU

V zemích Evropské Unie nejsou kritéria pro povinný audit standardizovaná. Tedy v jednotlivých zemích se tato kritéria liší.

I přes difference mezi zeměmi lze mezi evropskými státy nalézt země, které mají kritéria stejná, viz. tabulky níže.

Tabulka 30 Země se stejnou výší kritérií pro povinný audit v EUR

Země	Aktiva	Obrat	Zaměstnanci
Francie	4 000 000	8 000 000	50
Řecko	4 000 000	8 000 000	50
Slovensko	4 000 000	8 000 000	50
Slovinsko	4 000 000	8 000 000	50

Zdroj: vlastní zpracování dle teoretické části

Výše kritérií zemí uvedených v tabulce je v porovnání s ostatními zeměmi spíše vyšší. K těmto zemím lze přiřadit i Lucembursko, které má kritéria velmi podobná. Výše aktiv činí 4 400 000 EUR, výše obratu 8 800 000 EUR a počet zaměstnanců je 50. Je velmi zajímavé, že se země od sebe velmi liší, jak velikostí ekonomiky, počtem obyvatel nebo také výší sazby daní.

Další skupinou zemí jsou země, jejichž výše kritérií je nejvyšší ze všech. Obecně se jedná o země, které mají v porovnání s ostatními zeměmi, spíše větší velikost ekonomiky.

Tabulka 31 Země s nejvyššími kritérii pro povinný audit v EU v EUR

Země	Aktiva	Obrat	Zaměstnanci
Irsko	6 000 000	12 000 000	50
Německo	6 000 000	12 000 000	50
Nizozemsko	6 000 000	12 000 000	50

Zdroj: vlastní zpracování dle teoretické části

I tyto země nemají mnoho společného, také mají rozdílnou velikost ekonomiky, počet obyvatel i sazbu daně. K těmto zemím bychom mohli také zařadit i Rakousko, které má kritéria velmi podobná. Aktiva ve výši 5 000 000 EUR, obrat 10 000 000 EUR a počet zaměstnanců 50.

Kritérium počtu zaměstnanců je ve většině zemích stejné, a to 50 zaměstnanců. Kritérium počtu zaměstnanců má 74 %, všech evropských zemí. Zbývajících 26 % tvoří země, kde je kritérium počtu zaměstnanců o poznání nižší. Jsou to země, které mají i o poznání nižší kritéria než ostatní evropské země.

Tabulka 32 Země s odlišným kritériem počtu zaměstnanců

Země	Aktiva	Obrat	Zaměstnanci
Dánsko	500 000	1 100 000	12
Finsko	100 000	200 000	3
Chorvatsko	2 000 000	4 000 000	25
Itálie	4 000 000	4 000 000	20
Kypr	500 000	200 000	0
Malta	50 000	90 000	2
Švédsko	100 000	300 000	3

Zdroj: vlastní zpracování dle teoretické části

Dle tabulky se jedná o severské země, ve kterých obecně panuje přísná legislativa a opatrnost, a země jižní Evropy, které jsou považovány za země s benevolentnějšími daňovými pravidly nebo mají problémovou ekonomiku.

Dále tabulky níže porovnávají kritéria aktiv a obratu pro povinný audit skrze všechny země Evropské Unie. Kritérium počtu zaměstnanců už bylo rozebráno dopodrobna výše.

Tabulka 33 Srovnání zemí dle velikostí kritérií

Země	Aktiva	Země	Obrat	Země	Zaměstnanci
Irsko	6 000 000	Irsko	12 000 000	Irsko	50
Německo	6 000 000	Německo	12 000 000	Německo	50
Nizozemsko	6 000 000	Nizozemsko	12 000 000	Nizozemsko	50
Rakousko	5 000 000	Rakousko	10 000 000	Rakousko	50
Belgie	4 500 000	Belgie	9 000 000	Belgie	50
Lucembursko	4 400 000	Lucembursko	8 800 000	Lucembursko	50
Francie	4 000 000	Francie	8 000 000	Francie	50
Itálie	4 000 000	Řecko	8 000 000	Řecko	50
Řecko	4 000 000	Slovensko	8 000 000	Slovensko	50
Slovensko	4 000 000	Slovinsko	8 000 000	Slovinsko	50
Slovinsko	4 000 000	Rumunsko	6 500 000	Rumunsko	50
Rumunsko	3 200 000	Španělsko	5 700 000	Španělsko	50
Španělsko	2 900 000	Polsko	4 900 000	Polsko	50
Polsko	2 500 000	Estonsko	4 000 000	Estonsko	50
Estonsko	2 000 000	Chorvatsko	4 000 000	Litva	50
Chorvatsko	2 000 000	Itálie	4 000 000	Česká republika	50
Litva	1 800 000	Litva	3 500 000	Portugalsko	50
Česká republika	1 600 000	Česká republika	3 300 000	Lotyšsko	50
Portugalsko	1 500 000	Portugalsko	3 000 000	Bulharsko	50
Bulharsko	800 000	Lotyšsko	1 600 000	Maďarsko	50
Lotyšsko	800 000	Bulharsko	1 300 000	Chorvatsko	25
Dánsko	500 000	Dánsko	1 100 000	Itálie	20
Kypr	500 000	Maďarsko	700 000	Dánsko	12
Švédsko	100 000	Švédsko	300 000	Švédsko	3
Finsko	100 000	Finsko	200 000	Finsko	3
Malta	50 000	Kypr	200 000	Malta	2
Maďarsko	-	Malta	90 000	Kypr	0

Zdroj: vlastní zpracování dle teoretické části

Irsko má nejvyšší kritéria aktiv i obratu, tedy k povinnosti auditu ÚJ není velmi přísné, a to i přesto, že Irsko bylo považováno za jeden z největších daňových rájů. Má velmi vysokou velikost své ekonomiky. Výše HDP v Irsku dosahuje až 118 tis. EUR na obyvatele.

Dále mají velmi vysoká kritéria jak aktiv tak obratu Německo, Nizozemsko, Rakousko, Belgie, Lucembursko a Francie. U všech těchto zemí se jedná o velmi vyspělé země.

Česká republika má 18. nejvyšší kritérium jak obratu tak aktiv, oproti Slovensku má mnohem přísnější kritéria a to i přes větší velikost ekonomiky i počet obyvatel. Po novele zákona o účetnictví, která vejde v platnost v roce 2025, se kritéria České republiky zvýší ale i přes zvýšení bude mít stále Slovensko téměř dvojnásobná kritéria.

Země, které mají kritéria naopak velmi přísná a tedy do povinného auditu spadají i menší společnosti, jsou Kypr, kde do nedávna povinný audit měly všechny společnosti, Finsko, Švédsko a Dánsko, kde panuje přísná legislativa a dodržování pravidel, Malta, Bulharsko a Lotyšsko. Maďarsko jako jediná země v Evropě sleduje pouze dvě kritéria. Nesleduje kritérium aktiv.

4.2 Průměrná kritéria v zemích EU

Aktuálně patří Česká republika k zemím se spíše nižšími kritérii. Z 27 evropských zemí je 10 zemí s nejnižšími kritérii.

Tabulka 34 Průměrná kritéria EU s porovnáním v ČR

	Aktiva	Obrat	Zaměstnanci
Průměr EU	2 779 792	5 183 296	39
ČR nyní	1 600 000	3 300 000	50
ČR po novele zákona o účetnictví	2 600 000	5 300 000	50

Zdroj: vlastní zpracování dle teoretické části

Dle tabulky je zřejmé, že aktuálně má Česká republika stanovená kritéria pro povinný audit velmi nízko s porovnáním průměru všech zemí Evropské unii, implementace novely zákona přiblíží Českou republiku průměru. Po novele zákona o účetnictví by Česko bylo uprostřed evropských zemí ve výši kritérií pro povinný audit.

4.3 Závislost výše kritérií na HDP

Níže uvedený výpočet zkoumá, zda výše kritérií pro povinný audit závisí na velikosti ekonomiky v jednotlivých Evropských zemích a z kolika procent je výše kritéria vysvětlována velikostí ekonomiky. Závislosti budou zkoumány pouze u kritérií obratu a

aktiv. Velikost ekonomiky uvedená v tabulce výpočtu je přepočítaná na obyvatele. K výpočtu byl využit metodický vzorec (1) a (2).

4.3.1 Závislost kritérií obratu na HDP

Korelační koeficient byl vypočítán následovně: $(27 * 8\,440\,007\,974\,326 - 1\,431\,913 * 140\,190\,000) / \sqrt{[(27 * 89\,832\,247\,055 - (1\,431\,913)^2) * (27 * 1\,131\,458\,100\,000\,000 - (140\,190\,000)^2)]} = 0,42453$

Tabulka s podrobným výpočtem viz. příloha 1

Z výsledku lze interpretovat, mezi kritériem obratu a HDP na obyvatele existuje přímá středně silná závislost.

Koeficient determinace vypočítaný jako $0,42453^2$ nabývá hodnoty 0,18. Tedy lze říci, že výše kritéria obratu je vysvětlována výší ekonomiky země z 18 %.

Koeficient determinace je vysoký tehdy pokud dosahuje alespoň hodnoty 0,75. Tedy více než tři čtvrtiny rozptylu by měly být vysvětleny regresí. (publi, 2023)

Tedy tomto případě je regresí vysvětleno pouze 18 % rozptylu, ostatních 82 % je způsobeno chybami.

4.3.2 Závislost kritérií aktiv na HDP

Korelační koeficient byl vypočítán následovně: $(27 * 4\,323\,457\,385\,172 - 1\,431\,913 * 72\,250\,000) / \sqrt{[(27 * 89\,832\,247\,055 - (1\,431\,913)^2) * (27 * 295\,362\,500\,000\,000 - (72\,250\,000)^2)]} = 0,41306$

Tabulka s podrobným výpočtem viz. příloha 2

Stejně jako u závislosti mezi kritériem obratu a HDP se jedná o středně silnou přímou závislost.

Koeficient determinace v tomto případě nabývá hodnoty 0,17. Tedy výše kritéria aktiv je vysvětlována velikostí ekonomiky ze 17 %. Je to tedy ve velmi podobné výši jako u kritéria obratu.

Tomto případě je také velmi malé procento (17 %) rozptylu vysvětleno regresí.

Lze tedy konstatovat, že výše kritérií pro povinný audit velmi mírně souvisí s velikostí ekonomiky zemí EU.

4.4 Závislost výše daňové mezery na výši kritérií

Další výpočet zkoumá závislost výše tzv. VAT gap na výši kritérií, jedná se o daňovou mezeru ve vybírání DPH v jednotlivých zemích Evropské Unie. K výpočtu jsou využity hodnoty daňové mezery na obyvatele. K výpočtu byl využit metodický vzorec (1).

Vzhledem k tomu, že čím vyšší kritéria pro povinný audit jsou nastavena, tím méně je v dané zemi auditováno společností. Jak je popsáno v teoretické části, auditor zkoumá účetnictví subjektu mj. i ze stránky daňové a kontroluje správnost výše daňových odvodů. Protože DPH je významnou složkou daňových odvodů účetních jednotek, auditor se na tuto daň zaměřuje a kontroluje ji. Lze tedy předpokládat, že čím níže budou nastaveny limity pro povinný audit, tím menší by měla být daňová mezera, neboť auditor by případné nesprávnosti měl identifikovat během provádění auditu.

4.4.1 Závislost daňové mezery na výši kritérií obratu

Korelační koeficient byl vypočítán následovně: $(27 * 19\,958\,570\,470 - 4\,365 * 140\,190\,000) / \sqrt{[(27 * 1\,131\,458\,100\,000\,000 - 140\,190\,000) * (27 * 1\,262\,263 - 4\,365^2)]}$
= -0,18051

Tabulka s podrobným výpočtem viz. příloha 3.

V tomto případě lze výsledek interpretovat jako nepřímou slabou závislost, tedy čím je kritérium obratu nižší, tím je daňová mezera vyšší. Tedy výsledek nekorresponduje s předpokladem, kdy by v případě vyššího kritéria obratu odpovídala vyšší daňová mezera.

Koeficient determinace nabývá hodnoty 0,03, tedy výše daňové mezery je vysvětlována kritériem obratu pouze ze 3 %.

4.4.2 Závislost daňové mezery na výši kritérií aktiv

Korelační koeficient byl vypočítán následovně: $(27 * 10\,509\,249\,881 - 4\,365 * 72\,250\,000) / \sqrt{[(27 * 295\,362\,500\,000\,000 - 72\,250\,000) * (27 * 1\,262\,263 - 4\,365^2)]} = -0,15541$

Tabulka s podrobným výpočtem viz. příloha 4.

Závislost daňové mezery na kritériu aktiv je o něco nižší než na kritériu obratu.

V tomto případě je hodnota koeficientu determinace 0,02, tedy výše daňové mezery je vysvětlována kritériem aktiv pouze ze 2 %.

Tedy výše daňové mezery DPH na výši kritérií pro povinný audit nikterak nesouvisí, působí na ni jiná opatření, jako například zavedení kontrolního hlášení proti karuselovým podvodům na dani z přidané hodnoty, proticovidová opatření i stále pokračující digitalizace.

4.5 Zjištění vyplývající z expertních rozhovorů

K přiblížení výsledků z vlastní části práce a k celkovému přiblížení pohledu expertů na problematiku týkající se výše kritérií pro povinný audit byly provedeny expertní rozhovory s kompetentními zástupci jednotlivých zemí Evropské unie.

Otázky, které byly expertům položeny jsou uvedeny viz. příloha č. 5 a ukázka odpovědí viz. příloha č. 6.

4.5.1 Počty auditorů ve vybraných zemích Evropské unie

Počty auditorů se ve vybraných zemích Evropské Unie liší v závislosti na výši kritérií, velikosti HDP a bezpodmínečné povinnosti auditu některých právních forem společností.

Tabulka 35 Počty auditorů ve vybraných zemích EU

Země	Počet auditorů
Litva	316
Itálie	125 837
Francie	11 448
Dánsko	3 250
Španělsko	20 000
Kypr	784
Německo	14 650
Irsko	bez odpovědi
Česká republika	4 000

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Nejvíce auditorů má z vybraných zemí jednoznačně Itálie. Pravděpodobným důvodem je bezpodmínečná povinnost auditu všech bank, finančních, pojišťovacích společností a všech akciových společností. Tedy v Itálii je auditováno velké množství společností bez ohledu na výši kritérií. Italská kritéria pro povinný audit jsou platná pouze pro společnosti s ručením omezeným.

Dále velkým množstvím auditorů disponuje Španělsko. Ve kterém auditori pracují ve více než 1 300 auditorských společnostech.

Nejméně registrovaných auditorů je v Litvě, ti pracují ve 154 auditorských společnostech.

Tabulka 36 Porovnání auditorů s HDP a kritérii pro povinný audit ve vybraných zemích EU

Země	Počet auditorů	HDP mld. EUR	Počet auditorů/HDP	Kritérium aktiv v EUR	Kritérium obratu v EUR	Kritérium zaměstnanců
Litva	316	49	6,45	1 800 000	3 500 000	50
Itálie	125 837	1 986	63,36	4 000 000	4 000 000	20
Francie	11 448	2 449	4,67	4 000 000	8 000 000	50
Dánsko	3 250	284	11,44	500 000	1 100 000	12
Španělsko	20 000	1 419	14,09	2 900 000	5 700 000	50
Kypr	784	30	26,13	500 000	200 000	-
Německo	14 650	3 456	4,24	6 000 000	12 000 000	50
Irsko	bez odpovědi					
Česká republika	4 000	342	11,70	1 600 000	3 300 000	50

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Z tabulky je patrné, že neplatí čím nižší, tedy přísnější má země kritéria pro povinný audit, tím více má auditorů. Také neplatí, že země s vysokým HDP mají větší množství auditorů.

Při porovnání počtu auditorů k velikosti HDP má nejvíce auditorů Itálie, přestože má kritéria nastavena poměrně vysoko a má menší HDP než například Německo či Francie. Jak bylo výše uvedeno, velký vliv má v Itálii povinnost auditu akciových společností. Dále má vysoký počet auditorů Španělsko, které má v porovnání s velikostí HDP nastavena níže a Kypr, který má nejnižší HDP z vybraných zemí ale podléhá zde auditu většina společností.

Naopak nejmenší počet auditorů při porovnání s HDP mají Francie a Německo.

V tabulce níže je Česká republika uvažována jako stát s průměrnými hodnotami limitů pro povinný audit. V tom případě poměr počtu registrovaných auditorů v KAČR ku celkovému HDP ČR je 11,70. Tato hodnota představuje základ pro porovnání s počty

auditorů v ostatních zemích (báze = 100 %). Poslední sloupec níže uvedené tabulky vyjadřuje počet autorizovaných auditorů v dané zemi ku teoretickému počtu auditorů, pokud by výše HDP v dané zemi byla stejná jako v ČR (v procentech).

Tabulka 37 Výpočet počtu auditorů dle hodnot limitů pro povinný audit ČR

Země	Počet auditorů	HDP mld. EUR	Počet auditorů dle poměrného HDP ku ČR	Pomocný výpočet poměru HDP	Rozdíl (násobek skutečného počtu ku očekávanému počtu auditorů)
Litva	316	49	573,10	14,33 %	55,14 %
Itálie	125 837	1 986	23 228,07	580,70 %	541,75 %
Francie	11 448	2 449	28 643,27	716,08 %	39,97 %
Dánsko	3 250	284	3 321,64	83,04 %	97,84 %
Španělsko	20 000	1 419	16 596,49	414,91 %	120,51 %
Kypr	784	30	350,88	8,77 %	223,44 %
Německo	14 650	3 456	40 421,05	1010,53 %	36,24 %
Irsko	bez odpovědi				
Česká republika	4 000	342	4 000,00	100,00 %	100,00 %

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Pokud by Litva měla stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR měla mít 573,10 registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je v Litvě registrováno 316 auditorů, tj. relativně 2x méně, než by odpovídalo dle podmínek v ČR (55,14 %).

Pokud by Itálie měla stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR měla mít 23 tis. registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je v Itálii registrováno 125 tis. auditorů, což je důsledek povinného auditu každé akciové společnosti.

Pokud by Francie měla stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR měla mít 28 tis. registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je ve Francii registrováno pouze 11,5 tis. auditorů, tj. relativně 2,5 x méně než by odpovídalo dle podmínek v ČR (39,97 %).

Pokud by Dánsko mělo stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR mělo mít 3 321 registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je v Dánsku registrováno pouze 3 250 auditorů, tj. v podobné výši jako dle podmínek v ČR.

Pokud by Španělsko mělo stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR mělo mít 16 596,49 tis. registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je v Dánsku registrováno 20 tis. auditorů, tj. relativně 1,2 x více než by odpovídalo dle podmínek v ČR (120,51 %).

Pokud by Kypr měl stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR měla mít 350,88 registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je na Kypru registrováno 784 auditorů, tj. 2,2 x více než by odpovídalo podmínkám v ČR (223,44 %).

Pokud by Německo mělo stejné podmínky pro povinný audit, pak by dle podmínek platných v ČR mělo mít 40,4 tis. registrovaných auditorů s ohledem na výši svého HDP. Ve skutečnosti je v Německu registrováno pouze 14,6 tis. auditorů, tj. relativně 2,75 x méně než by odpovídalo dle podmínek v ČR (36,24 %).

Z výše uvedeného lze usuzovat, že velké ekonomiky typu Francie a Německo mají významně nižší počet auditorů ku HDP než je stejný poměr v ČR, důvodem jsou vysoko nastavené limity pro povinný audit.

Výjimkou je Itálie, která i přes limity pro povinný audit, které jsou nastaveny podobně jako ve Francii a Německu, má významně vyšší počet auditorů, a to z důvodu povinného auditu pro všechny akciové společnosti.

Dalšími státy, kde je počet auditorů vyšší, než v ČR (vztaženo k HDP), je Kypr a Španělsko. Kypr však má velmi nízké limity pro povinný audit a Španělsko v poměru k velikosti ekonomiky má svá kritéria také spíše nižší.

V Litvě je naopak počet auditorů nižší, než by bylo možno očekávat dle českých hodnot. Důvodem může být, že se jedná o malý stát s méně výkonnou ekonomikou, a tedy relativně nižším počtem subjektů, která mají povinný audit, byť limity pro povinný audit jsou nastaveny podobně jako v ČR.

V Dánsku jsou limity povinného auditu nastaveny proporcionálně stejně jako v České republice.

Z tabulky lze dále vyčíst, že neplatí, že čím je HDP země větší, tím více auditorů má. Například Německo má méně auditorů než Itálie, přestože Itálie má mnohem menší

ekonomiku. Nebo Kypr má více auditorů než Litva, i když ekonomika Litvy je téměř dvojnásobná.

Na počty auditorů nepůsobí pouze velikost ekonomiky, ale i velikost limitů pro povinný audit. Například Litva má téměř dvojnásobně vyšší ekonomiku než Kypr, ale více než trojnásobně vyšší kritérium aktiv a skoro 18x vyšší kritérium obratu. Tedy na Kypru teoreticky musí podstoupit povinný audit větší množství firem a tomu odpovídá i vyšší počet auditorů. Dále například Španělsko, které má dvojnásobně nižší velikost ekonomiky než Francie ale skoro dvojnásobně vyšší počet auditorů. Španělské limity jsou stanoveny mnohem níže než ve Francii, a proto je zde teoreticky více povinně auditovaných podniků.

Dále je možné porovnat počty auditorů s počty podniků ve vybraných zemích evropské unie.

Tabulka 38 Porovnání počtu auditorů s počtem podniků ve vybraných zemích EU

Země	Počet podniků	Počet auditorů
Litva	298 800	316
Itálie	6 067 466	125 837
Francie	4 359 376	11 448
Dánsko	328 445	3 250
Španělsko	3 430 663	20 000
Kypr	239 000	784
Německo	2 600 000	14 650
Irsko	bez odpovědi	
Česká republika	1 155 000	4 000

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů, (OECD, 2018), (OSP, 2022), (italianbusinessregister, 2021), (Statista, 2024), (DST, 2021), (CEIC, 2022), (CEIC, 2018), (Statista, 2023)

Hodnoty v tabulce ukazují skutečnost, že čím více je v zemi podniků, tím větší počet auditorů v zemi je, ale například ve Španělsku mají menší počet podniků a přesto mají o něco větší počet auditorů než ve Francii, což je způsobeno nastavenými přísnějšími kritérii pro povinný audit ve Španělsku, stejně tak je tomu i na Kypru v porovnáním s Litvou.

4.5.2 Podmínky pro získání auditorské licence ve vybraných zemích Evropské unie

Ve většině vybraných evropských zemích jsou podmínky pro získání auditorské licence velmi podobné.

Tabulka 39 Podmínky k získání auditorské licence ve vybraných zemích EU

Země	Podmínky k získání auditorské licence		
	vzdělání	praxe	certifikační zkouška
Litva	bez odpovědi		
Itálie	vysokoškolské (obor ekonomie)	3 roky	ano
Francie	vysokoškolské	3 roky	ano
Dánsko	vysokoškolské (obor auditu)	-	ano
Španělsko	vysokoškolské	3 roky	ano
Kypr	-	3 roky	ano
Německo	vysokoškolské	3 roky	ano
Irsko	bez odpovědi		
Česká republika	vysokoškolské	3 roky	ano

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Kromě Kypru je ve všech vybraných zemích Evropské unie k získání auditorské licence nutné absolvovat vysokoškolské vzdělání. V Itálii a Dánsku je nutné vystudovat předem určený obor. V Itálii je to obor ekonomie a v Dánsku je to přímo obor zabývající se auditem.

S výjimkou Dánska je nutné ve všech vybraných zemích absolvovat 3letou praxi v auditorské společnosti. Ve Španělsku platí výjimka pro uchazeče o licenci, kteří nemají vysokoškolské vzdělání, ti musí podstoupit 8letou praxi. Na Kypru platí 3letá praxe pouze k možnosti registrace, k oprávnění podepisovat auditorské zprávy je nutná navazující 2letá praxe. V Německu je k 3leté praxi nutné se zúčastnit minimálně 2 roky závěrečných zkoušek a podílet se na vypracování zkušebních auditních zpráv. V Dánsku není praxe třeba, po studiu na vysoké škole je pouze nutné vystudovat navazující 2leté studium a složit závěrečnou zkoušku.

Ve všech vybraných evropských zemích je třeba k získání auditorské licence složit certifikační auditorskou zkoušku.

4.5.3 Očekávané změny kritérií pro povinný audit v zemích EU

Vzhledem ke změnám směrnice Evropské Parlamentu a Rady 2013/34/EU je očekávatelné, že v některých státech Evropské Unie dojde ke změnám kritérií pro povinný audit.

Tabulka 40 Změna kritérií pro povinný audit ve vybraných zemích EU

Země	Očekává se změna kritérií
Litva	ano
Itálie	ne
Francie	ano
Dánsko	ano
Španělsko	ne
Kypr	ne
Německo	ano
Irsko	ne
Česká republika	ano

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

V Litvě, Francii, Dánsku, Německu a České republice se očekává změna kritérií pro povinný audit. Litva, Dánsko a Česká republika mají nastavena kritéria velmi nízko. Kritéria zemí nedosahují ani průměru EU. Naopak Německo a Francie mají nyní kritéria vysoká a přesahují několikanásobně průměr EU, jedná se ale o země s vysokým HDP, tedy vysoká kritéria korespondují s výší HDP. Německo kritéria v roce 2024 zvýší o 25 %, tedy nově na:

- Aktiva 7 500 000 EUR
- Obrat 15 000 000 EUR
- Zaměstnanci 50

V Německu jsou odhadovány daňové úniky na 2,4 miliardy EUR, je tedy otázkou zda neuvažovat spíše o snížení kritérií pro povinný audit.

V Dánsku probíhá neustále diskuze o zvýšení limitů. Nově musí společnosti s majetkem nad 50 000 000 DKK (cca 165 mil. Kč) podstoupit povinný audit i když ostatní kritéria nesplňují.

V Česku je změna plánována v roce 2025, kdy dojde k úplné změně zákona o účetnictví a kritéria pro povinný audit by měla být vyšší minimálně o 25 % než kritéria aktuálně platná.

Naopak Itálie, Španělsko, Kypr ani Irsko změnu kritérií neplánují. Na Kypru byla změna kritérií provedena v roce 2022. Do té doby byl na Kypru povinný audit pro všechny společnosti. Irsko má nejvyšší kritéria z celé Evropy, není třeba kritéria navyšovat, bylo by spíše na místě uvažovat o snížení kritérií. Španělsko i Itálie mají nyní nastavena kritéria korespondující s evropským průměrem, není tedy nutná změna. I přesto ve Španělsku množství podvodů a úniků dosahuje až 60 000 milionů EUR.

4.5.4 Závislost velikosti kritérií pro povinný audit na převládajícím ekonomickém sektoru vybraných zemí Evropské unie

Záměrem této otázky bylo najít důvod odlišností kritérií pro povinný audit v jednotlivých zemích. Zda země s převládajícími velkými finančními institucemi by měly nastavena jiná kritéria pro povinný audit, než země s méně vyspělou ekonomikou, kterou tvoří spíše malé podniky výrobního charakteru.

Tabulka 41 Porovnání převažujícího sektoru, kritérií a velikosti ekonomiky ve vybraných zemích EU

Země	Převažující sektor	Kritérium aktiv v EUR	Kritérium obratu v EUR	Kritérium zaměstnanců	HDP mld. EUR
Litva	Bez odpovědi				
Itálie	průmysl	4 000 000	4 000 000	20	1 986
Francie	služby	4 000 000	8 000 000	50	2 449
Dánsko	služby	500 000	1 100 000	12	284
Španělsko	služby	2 900 000	5 700 000	50	1 419
Kypr	služby	500 000	200 000	-	30
Německo	průmysl	6 000 000	12 000 000	50	3 456
Irsko	služby	6 000 000	12 000 000	50	420
Česká republika	průmysl	1 600 000	3 300 000	50	342

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Z tabulky je patrné, že ve většině vybraných evropských zemích převažuje sektor služeb. Sektor průmyslu převažuje v Itálii, Německu a České republice.

Většina expertů se i tak nedomnívá, že by převládal dominantně jeden ze sektorů, ve většině případů je ekonomika smíšená a jen mírně převládá sektor průmyslu či služeb.

Pouze ve Španělsku je převaha služeb značná, sektor průmyslu tvoří pouze 15 % španělského hrubého domácího produktu.

Tabulka tedy vyvrací myšlenku, že jsou kritéria nastavena výše v zemích s převažujícím sektorem průmyslu. Převažující ekonomický sektor dané země tedy nemá na výši kritérií pro povinný audit žádný vliv.

4.5.5 Správnost nastavení limitů pro povinný audit ve vybraných zemích EU

Vzhledem k různorodosti kritérií a změnám posledních let bylo zjišťováno, zda jsou auditní experti přesvědčeni, že jsou limity pro povinný audit ve vybraných evropských zemích nastaveny správně.

Tabulka 42 Správnost nastavených kritérií ve vybraných zemích EU

Země	Jsou dle experta nastavena kritéria správně?
Litva	bez odpovědi
Itálie	ano
Francie	ne
Dánsko	ano
Španělsko	bez odpovědi
Kypr	ano
Německo	ano
Irsko	ano
Česká republika	ne

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

V Itálii a v České republice nejsou dle expertů kritéria pro povinný audit nastavena správně. Ve Španělsku rozhodnutí ovlivňuje velké množství podvodů, které by v případě jmenování auditora byly odhaleny. Španělsko má kritéria pro povinný audit nastaveno v souladu s průměrem kritérií Evropské unie. V České republice rozhodnutí experta nesouvisí s výši kritérií nýbrž metodikou výpočtu kritérií, výpočet kritérií přes kategorizaci účetních jednotek se expertovi zdá příliš složitý.

4.5.6 Kritéria pro povinný audit pro konsolidované společnosti

Vzhledem k odlišnosti velikosti kritérií pro povinný audit nekonsolidovaných společností, byla zjištěna výše kritérií pro povinný audit konsolidovaných společností ve vybraných zemích EU.

Tabulka 43 Kritéria pro povinný audit konsolidovaných společností ve vybraných zemích EU

	Aktiva v EUR	Obrat v EUR	Zaměstnanci	Pozn.
Litva	1 800 000	3 500 000	50	stejně i pro nekonsol. spol.
Itálie	20 000 000	40 000 000	250	
Francie	4 000 000	8 000 000	50	stejně i pro nekonsol. spol.
Dánsko	bez odpovědi			
Španělsko	11 400 000	22 800 000	250	
Kypr	0	0	0	povinný pro všechny konsol. spol.
Německo	bez odpovědi			
Irsko	6 000 000	12 000 000	50	stejně i pro nekonsol. spol.
Česká republika	4 075 000	8 150 000	50	

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Z odpovědí vyplývá, že v Irsku, Francii i Litvě platí stejná kritéria pro povinný audit konsolidovaných i nekonsolidovaných společností.

V Itálii, Španělsku a České republice jsou kritéria pro povinný audit několikanásobně vyšší než kritéria pro povinný audit společností nekonsolidovaných.

V Itálii jsou kritéria pro konsolidované společnosti až 10x vyšší než kritéria pro společnosti nekonsolidované. Ve Španělsku jsou vyšší 4x a nejmenší rozdíl je v České republice, kde jsou kritéria pro povinný audit konsolidovaných společností vyšší pouze 2,5x.

Z tabulky je zřejmé, že při změně kritérií pro povinný audit konsolidovaných společností, kritéria korespondují výši kritérií pro společnosti nekonsolidované. Česká republika má kritéria pro nekonsolidované společnosti nastavena opravdu nízko, stejně jako je tomu i u kritérií pro společnosti nepodléhající konsolidaci.

Výjimkou je Kypr, ve kterém je povinný audit pro konsolidované společnosti bez výjimek. Což je způsobeno tím, že i kritéria pro nekonsolidované společnosti jsou kritéria

nastavena velmi nízko a tedy kterákoliv Kyperská větší společnost stejně povinnému auditu podléhá.

4.5.7 Rotace auditorů ve vybraných zemích EU

Nařízení evropského parlamentu a rady EU č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES upravuje maximální dobu působení auditora na zakázkách pro subjekty veřejného zájmu.

Jako maximální dobu trvání zakázky statutárního auditora či auditorské společnosti udává 10 let. Tato doba se může v přesně definovaných případech prodloužit na až 24 let.

Členské státy si tuto dobu mohou libovolně zkrátit.

Tabulka 44 Maximální doba rotace auditora ve vybraných zemích EU

Země	Maximální doba rotace auditora
Litva	max. 5 let
Itálie	max. 9 let
Francie	max. 10 let
Dánsko	bez odpovědi
Španělsko	max. 9 let
Kypr	max. 10 let
Německo	max. 5 let
Irsko	max. 10 let
Česká republika	max. 7 let

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Z tabulky je patrné, že Francie, Kypr a Irsko využívají maximální možnou dobu rotace auditora stanovenou nařízením Evropské unie. Ostatní členské státy využily možnosti tuto dobu zkrátit. Litva a Německo mají stanovenou maximální dobu rotace 2x nižší, než povoluje nařízení EU.

Průměrná maximální doba působení auditora na veřejných zakázkách ve vybraných zemích Evropské unie je 8 let.

V Litvě je možnost po uplynutí doby 5 let nahradit stávajícího auditora auditorem ze stejné společnosti. V takovém případě je maximální doba stanovena na 10 let, po této lhůtě nemůže zakázku provádět žádný auditor ze stejné auditorské společnosti.

V Irsku je po 10 letech možnost náhrady stávajícího auditora kolegou ze stejné auditorské společnosti.

4.5.8 Společnosti s bezpodmínečně povinným auditem

Ve vybraných zemích jsou odlišná pravidla, pro společnosti, které do povinného auditu spadají bezpodmínečně, tedy nevztahují se na ně kritéria pro povinný audit ale v důsledku své podnikatelské činnosti musí nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem povinně.

Tabulka 45 Společnosti s povinným auditem ve vybraných zemích EU

Země	Společnosti s povinným auditem
Litva	všechny společnosti veřejného zájmu, banky, penzijní fondy, společnosti obchodující cenné papíry na regulovaném trhu, pojišťovny, zajišťovny, státní podniky
Itálie	banky, finanční a pojišťovací společnosti, akciové společnosti
Francie	bez odpovědi
Dánsko	pojišťovací a finanční společnosti
Španělsko	společnosti obchodující cenné papíry na regulovaném trhu, finanční společnosti, společnosti přijímající dotace, společnosti dodávající práci či zboží státu
Kypr	subjekty veřejného zájmu, společnosti podléhající regulaci Kyperské národní banky, dohledu dozoru nad pojišťovnictvím a kyperské komise pro cenné papíry a burzu
Německo	subjekty veřejného zájmu, úvěrové instituce a pojišťovny
Irsko	bez odpovědi
Česká republika	subjekty veřejného zájmu

Zdroj: vlastní zpracování dle expertních rozhovorů

Ve většině vybraných evropských zemích je audit povinný pro subjekty veřejného zájmu ať už se jedná o banky, pojišťovny, zajišťovny nebo například společnosti obchodující s cennými papíry.

Výjimkou je Itálie, ve které mají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem všechny akciové společnosti, což může mít vliv na velmi vysoký počet auditorů, kterým Itálie disponuje.

Ve Francii platí limity pro povinný audit pro všechny společnosti bez výjimky, tedy žádná společnost nemá nařízen audit bezpodmínečně.

V Dánsku výše zmíněné společnosti může auditovat pouze auditor se speciálním schválením.

5 Závěr

Zaokrouhlená průměrná kritéria zemí EU jsou následující: aktiva 2 780 000 EUR, obrat 5 200 000 EUR, zaměstnanci 39.

Nejvíce se průměru blíží kritéria Španělska. Země s nejnižšími kritérii Evropské unie jsou Malta, Kypr, Švédsko a Finsko. Naopak nejvyššími kritérii disponuje Irsko, Německo a Nizozemsko.

Tzv. daňová mezera se většinou zemí Evropské unie v posledních letech snížila. Největší daňovou mezerou disponuje Malta, která ale také disponuje nejnižšími kritérii pro povinný audit v EU. Z výpočtů lze interpretovat, že výše daňové mezery na velikosti kritérií pro povinný audit nezávisí a působí na ni jiná opatření jako je například zavedení kontrolního hlášení proti karuselovým podvodům nebo stále pokračující digitalizace.

S odlišnou velikostí kritérií v Evropské Unii souvisí i odlišný počet auditorů. Rekordním počtem auditorů disponuje Itálie, ve které je až cca 125 tis. registrovaných auditorů. Důvodem je pravděpodobně povinnost auditu všech akciových společností bez výjimek, Itálie také disponuje nejvyšším počtem podniků z analyzovaných evropských zemí. Dále je velké množství auditorů ve Francii (11 tis), Španělsku (20 tis.) a Německu (14 tis.).

Země, které za srovnávací výchozí podmínky, že by měly stejný počet auditorů k HDP jako je poměr v ČR, a disponují ve skutečnosti nižším aktuálním počtem auditorů, jsou: Litva (55,14 %), Francie (39,97 %) a Německo (36,24 %). Naopak vyšší aktuální počet auditorů při této srovnávací podmínce mají Itálie, Španělsko a Kypr. V Itálii je povinný audit pro všechny a.s., ve Španělsku mají relativně nízké limity pro povinný audit a Kypr má jedny z nejnižších limitů. Srovnatelný počet auditorů k HDP jako ČR má Dánské království.

Nejen v České republice se očekává změna kritérií pro povinný audit. Změna by měla nastat i v Litvě, Francii, Dánsku a Německu, ve kterém se kritéria v roce 2024 zvýší o 25 %, po této změně bude mít Německo nejvyšší kritéria ze všech zemí EU. Naopak Itálie, Španělsko, Irsko a Kypr změnu kritérií neplánují. Na Kypru poslední změna kritérií proběhla v roce 2022, v Itálii a Irsku v roce 2019. Od roku 2016 není zřejmý trend zvyšování či snižování kritérií v Evropské unii, některé země svá kritéria zvyšují a naopak některé země kritéria snižují.

Z devíti zkoumaných zemí tři evropské země využívají maximální možnou dobu rotace auditora na auditorských zakázkách. Nejkratší dobu rotace mají Litva s Německem a to pouze 5 let.

Velikost kritérií pro povinný audit závisí na výši hrubého domácího produktu pouze z 18 %. Závislost na převládajícím ekonomickém sektoru nebyla prokázána.

Lze tedy konstatovat, že výše kritérií souvisí s politicko-kulturními vlivy. Čemuž nasvědčuje fakt, že například severské země, které mají přísnou politiku mají kritéria spíše nižší, či velmi nízká kritéria mají země považované za tzv. daňové ráje jako je například Kypr či Malta.

V porovnání se státy Evropské unie, je zvýšení kritérií v České republice na místě, ČR se tak přiblíží Evropskému průměru a bude mít podobná kritéria jako srovnatelné státy. Vzhledem k vysoké „proauditovanosti“ a velmi dobrým výsledkům v prevenci v boji proti podvodům by bylo dobré zavést i hranici limitů pro povinnou prověrku jako je tomu například v Dánsku či Estonsku.

6 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

KAREŠ, L. 2015. *Teória auditu*. Bratislava: Wolters Kluwer. 136 s. ISBN 978-80-8168-149-3.

KRÁLÍČEK, V. 2017. *Zákon o auditorech. Komentář*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. 192 s. ISBN 978-80-7552-317-4.

MADĚRA, F. 2017. *Auditorstvo III*. Bratislava: Wolters Kluwer. 136 s. ISBN 978-80-8168-580-4.

MILLICHAMP, A., TAYLOR, J. 2021. *AUDITING*. Andover: Ashford Colour Press. 618 s. WCN: 02-300.

MÜLLEROVÁ, L., KRÁLÍČEK V. a kol. 2017. *Auditing*. Praha : Oeconomica, 387 s. ISBN 978-80-245-2233-3.

MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

RICCHIUTE D.N. 1992. *Audit*. Praha : Victoria Publishing, 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

Elektronické dokumenty

ACCOUNTANCY EUROPE. *Audit exemption thresholds in Europe*. [Online]. (PDF). accountancyeurope.eu. 2021. [cit. 2-2-2024] Dostupné z: <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Audit-exemption-thresholds-in-Europe.pdf>

ACCOUNTANCY EUROPE. *Audit exemption thresholds in Europe*. [Online]. (PDF). accountancyeurope.eu. 2020b. [cit. 11-8-2023] Dostupné z: https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Accountancy-Europe_Audit-exemption-thresholds-in-Europe_2020_survey-update.pdf

ACCOUNTANCY EUROPE. *Structure and organisation of the profession key features Finland*. [Online]. (PDF). accountancyeurope.eu. 2020c. [cit. 11-8-2023]. Dostupné z: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Finland.pdf>.

ACCOUNTANCY EUROPE. *Structure and organisation of the profession key features Hungary*. [Online]. (PDF). 2020a. accountancyeurope.eu. [cit. 11-8-2023] Dostupné z: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Hungary.pdf>.

ACTIVE CONSULT, accounting company. *Accounting and Auditing in Bulgaria*. [Online]. activeconsult.net. 2023. [cit. 11-8-2023]. Dostupné z: <https://activeconsult.net/accounting-and-auditing-in-bulgaria/>.

BPG. *Audit requirements in Poland*. [Online]. bpg.pl. 2023. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://www.bpg.pl/audit-requirements>.

CEIC. *Spain Number of Companies*. [online]. ceicdata.com. 2022. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://www.ceicdata.com/en/spain/number-of-companies-by-region/no-of-companies>

CEIC. *Cyprus Number of Registered Companies*. [online]. ceicdata.com. 2018. [cit. 23-3-2023]. Dostupné z: <https://www.ceicdata.com/en/cyprus/number-of-enterprises/no-of-registered-companies>

CMSR, slovenian business portal. *Accounting and auditing*. [Online]. poslovniportal.si. 2023. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://poslovniportal.si/en/doing-business-slovenia/ix-accounting-and-auditing>.

CSR.D. *Vše o ESG na jednom místě*. [Online]. csrd.cz. 2023. [cit. 19-1-2024]. Dostupné z: <https://csrd.cz/co-je-esg/>.

DANIA, accounting. *Audit requirements in Denmark for annual reports in 2023*. [Online]. daniaaccounting.com. 2023. [Cit. 11-8- 2023]. Dostupné z: <https://www.daniaaccounting.com/slider/audit-requirements-in-denmark-for-annual-reports-in-2023/>.

DELOITTE. *Certain tax compliance and audit requirements for companies and individuals eased*. [Online]. taxathand.com. 2022. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: <https://www.taxathand.com/article/25566/Cyprus/2022/Certain-tax-compliance-and-audit-requirements-for-companies-and-individuals-eased>.

DELOITTE. *Standard terms and conditions*. [Online]. deloitte.com. 2020. [cit.11-8-2023]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/standard-terms-and-conditions-extended-review.html>.

DFK Malta. *Which companies in Malta are required to prepare audited financial statements?* [Online]. dfkmalta.com. 2022. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://dfkmalta.com/news/which-companies-in-malta-are-required-to-prepare-audited-financial-statements/>.

DITTRICH. *Is an audit compulsory for your German company?* [Online]. muenster-stb.de. 2023. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://www.muenster-stb.de/en/blog/is-an-audit-compulsory-for-your-german-company-non-compliance-may-have-unpleasant-consequences/>.

DRITSAS, S. *Accounting & Auditing Law in Greece*. [Online]. greeklawdigest.gr. 2018. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://www.greeklawdigest.gr/topics/tax/item/301-accounting-auditing-law-in-greece>.

DST. *Enterprises and groups*. [online]. dst.dk. 2021. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://www.dst.dk/en/Statistik/emner/erhvervsliv/erhvervslivets-struktur/firmaer-og-koncerner>.

EUR-LEX. *Commission Delegated Directive (EU) 2023/2775 of 17 October 2023 amending Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards the adjustments of the size criteria for micro, small, medium-sized and large undertakings or groups*. [Online]. eur-lex.europa.eu. 2023. [cit. 19-1-2024]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023L2775&qid=1704319444866>.

EUROFAST. *Croatia: Deadline for obligors of external audit in Croatia*. [Online]. mondaq.com. 2021. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: <https://www.mondaq.com/accounting-standards/1109248/deadline-for-obligors-of-external-audit-in-croatia>.

EUROPEAN COMMISSION. *VAT GAP Report 2023*. [Online]. taxation-customs.ec.europa.eu. 2023. [cit. 25-11-2023]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en.

EXPAT Finland. *Accounting & Notifications to Authorities*. [Online]. expat-finland.com. 2023. [cit. 11-8-2023]. Dostupné z: <https://www.expat-finland.com/entrepreneurship/accountancy.html>

FINREPO. *Company audit in Finland*. [Online]. finrepo.fi. 2023. [cit. 11-8-2023]. Dostupné z: <https://finrepo.fi/en/accounting-9-audit>.

FLOODY, S. *Audit Exemption for Irish Companies Explained*. [Online]. companyformations.cz. 2021. [cit. 18-9-2023]. Dostupné z: <https://www.companyformations.ie/blog/irish-company-audit-exemption/>.

GRATEX, advisory group. *Změny v daňové oblasti od roku 2024*. [Online]. gratex.cz. 2023. [cit. 26.-1-2024]. Dostupné z: <https://grantex.cz/blog/zmeny-v-danove-oblasti-od-roku-2024/>.

GSL, group of companies. *Audit of a Belgian company, financial statements, accounting, consulting in the Belgium*. [Online]. gsl.org. 2023a. [cit. 11-8-2023.]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/audit-foreign/audit-belgium/>.

GSL, group of companies. *Audit of a Portuguese company, financial statements, accounting, consulting in Portugal*. [Online]. gsl.org. 2023c. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/audit-foreign/audit-portugal/>.

GSL, group of companies. *Audit of a Romanian company, financial statements, accounting, consulting in Romania*. [Online]. gsl.org. 2023d. [cit: 17-9-2023]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/audit-foreign/audit-romania/>.

GSL, group of companies. *Austrian company audit, financial statements, accounting, consulting in Austria*. [Online]. gsl.org. 2023e. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/audit-foreign/audit-austria/>.

GSL, group of companies. *Luxembourg company audit, financial statements, accounting, consulting in Luxembourg*. [Online]. gsl.org. 2023b. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://gsl.org/en/audit-foreign/audit-luxembourg/>.

GUIDE TO BUSINESS in Spain. *Accounting and audit issues*. [Online]. guidetobusinessinspain.com. 2022. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://www.guidetobusinessinspain.com/en/iii-legislacion-en-materia-de-sociedades/iii-8-auditing-requirements/>.

GYENGE, Z. *Audit Obligation in Hungary*. [Online]. accace.com. 2019. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://accace.com/audit-obligation-in-hungary-news-flash/>.

IFK, platforma Księgowych i Kadrowych. *Badanie sprawozdań finansowych za 2022 r. - limity*. [Online]. inforfk.pl. 2022. [cit. 9-9-2023]. Dostupné z: <https://inforfk.pl/aktualnosci/8326821,Badanie-sprawozdan-finansowych-za-2022-r-limity.html>.

ILATAX. *Audit*. [Online]. Ilatax.lv. 2023. [cit. 25-8-2023]. Dostupné z: <https://ilatax.lv/audit/>.

ITALIAN BUSINESS REGISTER. *Knowing the Italian economy from the roots up*. [online]. 2021. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://italianbusinessregister.it/en/an-overview-of-italian-companies>.

ITALY BUSINESS ADVISOR. *Auditing & Evaluation of company in Italy*. [Online]. italy-advisor.it. 2023. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: <https://www.italy-advisor.it/auditing-company-evaluation-italy>.

IÚČTO. *Účetní závěrka*. [Online]. iucto.cz. 2024. [cit. 9-2-2024]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/ucetni-sluzby/ucetni-zaverka/>.

KAČR, komora auditorů České republiky. *Vyjádření Komory auditorů k navýšení limitů pro povinný audit v ČR*. [Online]. kacrcz.cz. 2023. cit. 14-1-2024]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/vyjadreni-komory-auditoru-k-navyseni-limitu-pro-povinnny-audit-v-cr?fbclid=IwAR2Q5dnsWT11cuWk4wmziZNMKSJ8gDHAQ5kfC8oU0ZC9RaPRuOflyjyqRIY>.

KAČR, komora auditorů České republiky. *Změna limitů pro kategorizaci účetních jednotek od 1. ledna 2024*. [Online]. kacrcz.cz. 2023. [cit. 19-1-2024]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/7515/zmena-limitu-pro-kategorizaci-ucetnich-jednotek-od-1-1-2024.pdf>.

KAČR, komora auditorů České republiky. *Zákon 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů*. [Online]. kacrcz.cz. 2021. [cit. 9-9-2023]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6524/zoa-527-2020.pdf>.

KOSTOLNÁ, B. *Povinnosť overenia účtovnej závierky auditorom*. [Online]. kreston.sk. 2022. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://kreston.sk/audit/povinnost-overenia-uctovnej-zavierky-auditorom/>.

- KUBÁTOVÁ, A. *Ověření účetní závěrky auditorem*. [Online]. portal.pohoda.cz. 2022. [cit. 27-8-2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/overeni-ucetni-zaverky-auditorem/>.
- MANAGEMENT MANIA. *Audit*. [Online]. managementmania.com 2023. [cit. 3-9-2023]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/audit>.
- MARTÍNKOVÁ, M. *Kritéria pro povinný audit účetní závěrky*. [Online]. portal.pohoda.cz. 2013. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kriteria-pro-povinny-audit-ucetni-zaverky/>.
- MEJZLÍK, L. *Vyjádření prezidenta KA ČR k návrhu na změnu limitů pro povinný audit*. [Online]. auditor.kacr.cz. 2024. [cit. 5-3-2024]. Dostupné z: <https://auditor.kacr.cz/aktuality/vyjadreni-prezidenta-ka-cr-k-navrhu-na-zmenu-limitu-pro-povinny-audit/>.
- MOORE BDR. *Audit po novom – kritéria pre roky 2021 a 2022*. [Online]. moore-bdr.sk. 2021. [cit. 2-2-2024]. Dostupné z: <https://www.moore-bdr.sk/audit-po-novom-kriteria-pre-roky-2021-a-2022/#1626698925223-087c35da-e984>.
- MUNI [Katedra aplikované ekonomie]. *Pearsonův korelační koeficient*. [Online]. (PDF). mathstat.econ.muni.cz. [cit. 9-2-2024]. Dostupné z: https://mathstat.econ.muni.cz/media/12657/pear_cor.pdf.
- OECD ILibrary. *11. Czech Republic - Key facts on SME financing*. [online]. oecd-ilibrary.org. 2018. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/4883c7cb-en/index.html?itemId=/content/component/4883c7cb-en>
- OSP. *Business in Lithuania (edition 2022)*. [online]. osp.stat.gov.lt. 2022. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://osp.stat.gov.lt/en/verslas-lietuvoje-2022/izanga>.
- PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Auditorská zkouška*. [Online]. gov.cz. 2022. [cit. 3-9-2023]. Dostupné z: <https://portal.gov.cz/sluzby-vs/auditorska-zkouska-S14300>.
- PORTÁL.POHODA. *Účetní závěrka*. [Online]. portal.pohoda.cz. 2021. [cit. 25-6-2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/danove-a-financni-pravo/zakon-o-ucetnictvi/ucetni-zaverka/>.
- PUBLI. *Regresní analýza*. [Online]. publi.cz [cit. 12-2-2024.]. Dostupné z: <https://publi.cz/books/201/21.html>.
- RMS Global. *A guide to doing business in France*. [Online]. rms.global. 2016. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: https://www.rsm.global/france/sites/default/files/media/news/dbi_2016_-_france.pdf.
- RÖDL&PARTNER. *Lithuania country overview*. [Online]. roedl.com. 2020. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: <https://www.roedl.com/en>

gb/de/media/publications/brochures/documents/lithuania-country-overview-roedl-partner.pdf.

RPS Legal. *Audit Requirements in the Netherlands*. [Online]. dutch-accountants.com. 2023. [cit. 10-9-2023]. Dostupné z: <https://dutch-accountants.com/audit-requirements-in-the-netherlands/>.

SOULIER AVOCATS, strategic lawyering. *New thresholds immediately applicable for the appointment of statutory auditors*. [Online]. soulier-avocats.com. 2019. [cit. 18-8-2023]. Dostupné z: <https://www.soulier-avocats.com/en/new-thresholds-immediately-applicable-for-the-appointment-of-statutory-auditors/>.

STATISTA. *Number of small and medium-sized enterprises (SMEs) in Germany from 2008 to 2022, by size*. [online]. statista.com. 2023. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/818691/small-and-medium-sized-enterprises-germany/>.

STATISTA. *Number of companies in France in 2021, by company size*. [online]. statista.com. 2024. [cit. 23-3-2024]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/1004569/number-companies-by-size-france/>.

ŠUTYOVÁ, Z. *Povinnosť auditu - zvýšenie kritérií od roku 2021 a 2022*. [Online]. podnikajte.sk. 2022. [cit. 5-8-2023]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/povinnost-auditu-2021-2022>.

UHY. *Doing business in Sweden*. [Online]. (PDF). uhy.com. 2022. [cit. 17-9-2023]. Dostupné z: <https://www.uhy.com/wp-content/uploads/Doing-Business-in-Sweden.pdf>.

ÚŘAD PRO PUBLIKACE EVROPSKÉ UNIE. *VAT gap in the EU Report 2022*. [Online]. op.europa.eu. 2022. [cit. 25-11-2023]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/030df522-7452-11ed-9887-01aa75ed71a1>.

VeKLEP. *Návrh zákona o účetnictví*. [Online]. odok.cz. 2024. [cit. 26-1-2024]. Dostupné z: <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>.

VERLAG DASHÖFER. *Pracovní tzv. spojená verze návrhu zákona o účetnictví*. [Online]. (PDF). du.cz. 2022. [cit. 14-1-2024]. Dostupné z: https://www.du.cz/download/attachments/389122/nov_zou.pdf?fbclid=IwAR2Q5dnsWT11cuWk4wmziZNMKSJ8gDHAQ5kfC8oU0ZC9RaPRuOfIYjyqRIY.

WEISS, T. *Úspěch ČR v boji s daňovými úniky: Daňová mezera klesla z 12,1 % na 7 %*. [Online]. financnisprava.cz. 2023. [cit. 25-11-2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2023/uspech-cr-v-boji-s-danovymi-uniky>.

WISOR GROUP. *Audit for an Estonian Company*. [Online]. estonia-company.ee. 2023. [cit. 11-8-2023]. Dostupné z: https://www.estonia-company.ee/audit-for-an-estonian-company/?utm_term=audit%20estonia&gclid=Cj0KCQjwuNemBhCBARIsADp74QSF01DAJiUROuXXHSEGNBTmPCZe6zrXS2RPG6rqMqhXLTfkEJcXO78aAmcyEALw_wcB.

ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví.* [Online]. zakonyprolidi.cz. 2022. [cit. 17-9-2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast3>.

ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 93/2009 Sb. Zákon o auditorech a o změně některých zákonů.* [Online]. zakonyprolidi.cz. 2023. [cit. 17-9-2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93#cast1>.

Expertní rozhovory

ALEKINENÉ, K. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 1. listopad 2023.

BAZJUKOVÁ, U. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 9. únor 2024.

BILLE, F. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 1. listopad 2023.

ELBAGHLI, A. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 1. listopad 2023.

GORMAN, D. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 27. listopad 2023.

LAMM, R. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 13. listopad 2023.

MAGRI, A. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 1. listopad 2023.

SOFOCLEOUS, N. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 3. listopad 2023.

VILACLARA, L. *Názory expertů na výši kritérií pro povinný audit v zemích EU.* Expertní rozhovor. 2. listopad 2023.

7 Seznam tabulek a zkratek

7.1 Seznam tabulek

Tabulka 1 Kritéria pro povinný audit v České republice v EUR.....	23
Tabulka 2 Kritéria pro povinný audit na Slovensku v EUR.....	24
Tabulka 3 Kritéria pro povinný audit v Rakousku v EUR.....	25
Tabulka 4 Kritéria pro povinný audit v Německu v EUR.....	26
Tabulka 5 Kritéria pro povinný audit v Polsku v EUR.....	27
Tabulka 6 Kritéria pro povinný audit v Maďarsku v EUR.....	27
Tabulka 7 Kritéria pro povinný audit v Belgii v EUR.....	28
Tabulka 8 Kritéria pro povinný audit v Bulharsku v EUR.....	29
Tabulka 9 Kritéria pro povinný audit v Dánsku v EUR.....	29
Tabulka 10 Kritéria pro povinný audit v Estonsku v EUR.....	30
Tabulka 11 Kritéria pro povinný audit ve Finsku v EUR.....	31
Tabulka 12 Kritéria pro povinný audit ve Francii v EUR.....	31
Tabulka 13 Kritéria pro povinný audit v Chorvatsku v EUR.....	32
Tabulka 14 Kritéria pro povinný audit v Irsku v EUR.....	33
Tabulka 15 Kritéria pro povinný audit v Itálii v EUR.....	33
Tabulka 16 Kritéria pro povinný audit na Kypru v EUR.....	34
Tabulka 17 Kritéria pro povinný audit v Litvě v EUR.....	34
Tabulka 18 Kritéria pro povinný audit v Lotyšsku v EUR.....	35
Tabulka 19 Kritéria pro povinný audit v Lucembursku v EUR.....	36
Tabulka 20 Kritéria pro povinný audit na Maltě v EUR.....	36
Tabulka 21 Kritéria pro povinný audit v Nizozemsku v EUR.....	37
Tabulka 22 Kritéria pro povinný audit v Portugalsku v EUR.....	37
Tabulka 23 Kritéria pro povinný audit v Rumunsku v EUR.....	38
Tabulka 24 Kritéria pro povinný audit v Řecku v EUR.....	38
Tabulka 25 Kritéria pro povinný audit ve Slovinsku v EUR.....	39
Tabulka 26 Kritéria pro povinný audit ve Španělsku v EUR.....	39
Tabulka 27 Kritéria pro povinný audit ve Švédsku v EUR.....	40
Tabulka 28 Výše daňové mezery v zemích EU v mil. EUR.....	41
Tabulka 29 Výše daňové mezery na obyvatele v zemích EU.....	42
Tabulka 30 Země se stejnou výší kritérií pro povinný audit v EUR.....	50
Tabulka 31 Země s nejvyššími kritérii pro povinný audit v EU v EUR.....	51
Tabulka 32 Země s odlišným kritériem počtu zaměstnanců.....	51
Tabulka 33 Srovnání zemí dle velikostí kritérií.....	52
Tabulka 34 Průměrná kritéria EU s porovnáním v ČR.....	53
Tabulka 35 Počty auditorů ve vybraných zemích EU.....	56
Tabulka 36 Porovnání auditorů s HDP a kritérii pro povinný audit ve vybraných zemích EU.....	57
Tabulka 37 Výpočet počtu auditorů dle hodnot limitů pro povinný audit ČR.....	58
Tabulka 38 Porovnání počtu auditorů s počtem podniků ve vybraných zemích EU.....	60
Tabulka 39 Podmínky k získání auditorské licence ve vybraných zemích EU.....	61
Tabulka 40 Změna kritérií pro povinný audit ve vybraných zemích EU.....	62
Tabulka 41 Porovnání převažujícího sektoru, kritérií a velikosti ekonomiky ve vybraných zemích EU.....	63
Tabulka 42 Správnost nastavených kritérií ve vybraných zemích EU.....	64

Tabulka 43 Kritéria pro povinný audit konsolidovaných společností ve vybraných zemích EU	65
Tabulka 44 Maximální doba rotace auditora ve vybraných zemích EU.....	66
Tabulka 45 Společnosti s povinným auditem ve vybraných zemích EU	67

7.2 Seznam použitých zkratk

ZoÚ – Zákon o Účetnictví

KAČR – Komora auditorů České republiky

RVDA – Rada pro veřejný dohled nad auditem

ČR – Česká republika

ÚJ – Účetní jednotka

OR – Obchodní rejstřík

EU – Evropská Unie

ČNB – Česká národní banka

ÚZ – Účetní závěrka

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

DPH – Daň z přidané hodnoty

VAT GAP – Daňová mezera

HDP - Hrubý domácí produkt

Přílohy

Odkazovaný seznam příloh

Příloha 1 Výpočet závislosti kritéria obratu na HDP

Země	HDP na obyvatele (x)	Kritérium obratu (y)	x^2	y^2	$x \cdot y$
Belgie	60 354	9 000 000	3 642 555 909	81 000 000 000 000	543 182 316 199
Bulharsko	29 608	1 300 000	876 658 275	1 690 000 000 000	38 490 940 294
Česká republika	45 684	3 300 000	2 087 005 461	10 890 000 000 000	150 756 391 134
Dánsko	69 619	1 100 000	4 846 841 000	1 210 000 000 000	76 581 183 132
Estonsko	43 852	4 000 000	1 922 956 435	16 000 000 000 000	175 406 108 681
Finsko	55 299	200 000	3 058 012 922	40 000 000 000	11 059 860 617
Francie	51 210	8 000 000	2 622 446 337	64 000 000 000 000	409 678 612 522
Chorvatsko	36 790	4 000 000	1 353 483 553	16 000 000 000 000	147 158 882 992
Irsko	118 246	12 000 000	13 982 122 812	144 000 000 000 000	1 418 952 319 453
Itálie	49 107	4 000 000	2 411 472 814	16 000 000 000 000	196 426 996 666
Kypr	46 260	200 000	2 139 977 318	40 000 000 000	9 251 977 773
Litva	45 009	3 500 000	2 025 807 214	12 250 000 000 000	157 531 388 544
Lotyšsko	37 103	1 600 000	1 376 645 107	2 560 000 000 000	59 365 069 480
Lucembursko	130 340	8 800 000	16 988 481 805	77 440 000 000 000	1 146 990 859 139
Maďarsko	38 973	700 000	1 518 919 556	490 000 000 000	27 281 322 960
Malta	51 459	90 000	2 648 056 966	8 100 000 000	4 631 334 735
Německo	59 075	12 000 000	3 489 898 907	144 000 000 000 000	708 904 395 920
Nizozemsko	65 901	12 000 000	4 342 951 137	144 000 000 000 000	790 812 850 017
Polsko	40 095	4 900 000	1 607 648 464	24 010 000 000 000	196 467 909 902
Portugalsko	38 942	3 000 000	1 516 447 756	9 000 000 000 000	116 824 782 476
Rakousko	63 025	10 000 000	3 972 133 959	100 000 000 000 000	630 248 677 788
Rumunsko	38 707	6 500 000	1 498 200 262	42 250 000 000 000	251 592 847 820
Řecko	34 219	8 000 000	1 170 954 468	64 000 000 000 000	273 753 695 748
Slovensko	34 401	8 000 000	1 183 462 575	64 000 000 000 000	275 211 927 021
Slovinsko	44 977	8 000 000	2 022 895 331	64 000 000 000 000	359 812 869 706
Španělsko	43 062	5 700 000	1 854 339 838	32 490 000 000 000	245 453 664 348
Švédsko	60 596	300 000	3 671 870 877	90 000 000 000	18 178 789 258
Celkem	1 431 913	140 190 000	89 832 247 055	1 131 458 100 000 000	8 440 007 974 326

Zdroj: vlastní pracování

Příloha 2 Výpočet závislosti kritéria aktiv na HDP

Země	HDP na obyvatele (x)	Kritérium aktiv (y)	x^2	y^2	$x \cdot y$
Belgie	60 354	4 500 000	3 642 555 909	20 250 000 000 000	271 591 158 100
Bulharsko	29 608	800 000	876 658 275	640 000 000 000	23 686 732 489
Česká republika	45 684	1 600 000	2 087 005 461	2 560 000 000 000	73 094 007 822
Dánsko	69 619	500 000	4 846 841 000	250 000 000 000	34 809 628 696
Estonsko	43 852	2 000 000	1 922 956 435	4 000 000 000 000	87 703 054 341
Finsko	55 299	100 000	3 058 012 922	10 000 000 000	5 529 930 309
Francie	51 210	4 000 000	2 622 446 337	16 000 000 000 000	204 839 306 261
Chorvatsko	36 790	2 000 000	1 353 483 553	4 000 000 000 000	73 579 441 496
Irsko	118 246	6 000 000	13 982 122 812	36 000 000 000 000	709 476 159 727
Itálie	49 107	4 000 000	2 411 472 814	16 000 000 000 000	196 426 996 666
Kypr	46 260	500 000	2 139 977 318	250 000 000 000	23 129 944 433
Litva	45 009	1 800 000	2 025 807 214	3 240 000 000 000	81 016 142 680
Lotyšsko	37 103	800 000	1 376 645 107	640 000 000 000	29 682 534 740
Lucembursko	130 340	4 400 000	16 988 481 805	19 360 000 000 000	573 495 429 569
Maďarsko	38 973	0	1 518 919 556	0	0
Malta	51 459	50 000	2 648 056 966	2 500 000 000	2 572 963 742
Německo	59 075	6 000 000	3 489 898 907	36 000 000 000 000	354 452 197 960
Nizozemsko	65 901	6 000 000	4 342 951 137	36 000 000 000 000	395 406 425 009
Polsko	40 095	2 500 000	1 607 648 464	6 250 000 000 000	100 238 729 542
Portugalsko	38 942	1 500 000	1 516 447 756	2 250 000 000 000	58 412 391 238
Rakousko	63 025	5 000 000	3 972 133 959	25 000 000 000 000	315 124 338 894
Rumunsko	38 707	3 200 000	1 498 200 262	10 240 000 000 000	123 861 094 311
Řecko	34 219	4 000 000	1 170 954 468	16 000 000 000 000	136 876 847 874
Slovensko	34 401	4 000 000	1 183 462 575	16 000 000 000 000	137 605 963 510
Slovinsko	44 977	4 000 000	2 022 895 331	16 000 000 000 000	179 906 434 853
Španělsko	43 062	2 900 000	1 854 339 838	8 410 000 000 000	124 879 934 493
Švédsko	60 596	100 000	3 671 870 877	10 000 000 000	6 059 596 419
Celkem	1 431 913	72 250 000	89 832 247 055	295 362 500 000 000	4 323 457 385 172

Zdroj: vlastní pracování

Příloha 3 Výpočet závislosti daňové mezery na výši kritérií obratu

Země	Kritérium obratu (x)	VAT GAP (y)	x^2	y^2	$x \cdot y$
Belgie	9 000 000	215,25	81 000 000 000 000	46 331	1 937 212 204
Bulharsko	1 300 000	53,82	1 690 000 000 000	2 896	69 962 824
Česká republika	3 300 000	125,79	10 890 000 000 000	15 823	415 108 563
Dánsko	1 100 000	300,03	1 210 000 000 000	90 021	330 037 787
Estonsko	4 000 000	29,29	16 000 000 000 000	858	117 140 255
Finsko	200 000	16,18	40 000 000 000	262	3 235 100
Francie	8 000 000	140,32	64 000 000 000 000	19 691	1 122 597 584
Chorvatsko	4 000 000	119,71	16 000 000 000 000	14 331	478 849 846
Irsko	12 000 000	214,85	144 000 000 000 000	46 160	2 578 192 862
Itálie	4 000 000	248,09	16 000 000 000 000	61 546	992 341 351
Kypr	200 000	213,97	40 000 000 000	45 782	42 793 480
Litva	3 500 000	278,24	12 250 000 000 000	77 416	973 828 597
Lotyšsko	1 600 000	119,49	2 560 000 000 000	14 278	191 183 468
Lucembursko	8 800 000	105,93	77 440 000 000 000	11 221	932 190 694
Maďarsko	700 000	73,88	490 000 000 000	5 458	51 713 619
Malta	90 000	636,47	8 100 000 000	405 096	57 282 433
Německo	12 000 000	88,43	144 000 000 000 000	7 820	1 061 180 959
Nizozemsko	12 000 000	-8,20	144 000 000 000 000	67	-98 364 571
Polsko	4 900 000	46,09	24 010 000 000 000	2 124	225 843 707
Portugalsko	3 000 000	68,12	9 000 000 000 000	4 640	204 349 404
Rakousko	10 000 000	96,98	100 000 000 000 000	9 406	969 821 100
Rumunsko	6 500 000	472,19	42 250 000 000 000	222 966	3 069 249 650
Řecko	8 000 000	310,85	64 000 000 000 000	96 628	2 486 806 160
Slovensko	8 000 000	160,44	64 000 000 000 000	25 741	1 283 526 796
Slovinsko	8 000 000	41,10	64 000 000 000 000	1 689	328 799 429
Španělsko	5 700 000	13,77	32 490 000 000 000	190	78 514 721
Švédsko	300 000	183,91	90 000 000 000	33 822	55 172 448
Celkem	140 190 000	4 365	1 131 458 100 000 000	1 262 263	19 958 570 470

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 4 Výpočet závislosti daňové mezery na výši kritérií aktiv

Země	Kritérium		x^2	y^2	$x \cdot y$
	aktiv(x)	VAT GAP (y)			
Belgie	4 500 000	215,25	20 250 000 000 000	46 331	968 606 102
Bulharsko	800 000	53,82	640 000 000 000	2 896	43 054 046
Česká republika	1 600 000	125,79	2 560 000 000 000	15 823	201 264 758
Dánsko	500 000	300,03	250 000 000 000	90 021	150 017 176
Estonsko	2 000 000	29,29	4 000 000 000 000	858	58 570 127
Finsko	100 000	16,18	10 000 000 000	262	1 617 550
Francie	4 000 000	140,32	16 000 000 000 000	19 691	561 298 792
Chorvatsko	2 000 000	119,71	4 000 000 000 000	14 331	239 424 923
Irsko	6 000 000	214,85	36 000 000 000 000	46 160	1 289 096 431
Itálie	4 000 000	248,09	16 000 000 000 000	61 546	992 341 351
Kypr	500 000	213,97	250 000 000 000	45 782	106 983 700
Litva	1 800 000	278,24	3 240 000 000 000	77 416	500 826 136
Lotyšsko	800 000	119,49	640 000 000 000	14 278	95 591 734
Lucembursko	4 400 000	105,93	19 360 000 000 000	11 221	466 095 347
Maďarsko	0	73,88	0	5 458	0
Malta	50 000	636,47	2 500 000 000	405 096	31 823 574
Německo	6 000 000	88,43	36 000 000 000 000	7 820	530 590 479
Nizozemsko	6 000 000	-8,20	36 000 000 000 000	67	-49 182 286
Polsko	2 500 000	46,09	6 250 000 000 000	2 124	115 226 381
Portugalsko	1 500 000	68,12	2 250 000 000 000	4 640	102 174 702
Rakousko	5 000 000	96,98	25 000 000 000 000	9 406	484 910 550
Rumunsko	3 200 000	472,19	10 240 000 000 000	222 966	1 511 015 212
Řecko	4 000 000	310,85	16 000 000 000 000	96 628	1 243 403 080
Slovensko	4 000 000	160,44	16 000 000 000 000	25 741	641 763 398
Slovinsko	4 000 000	41,10	16 000 000 000 000	1 689	164 399 714
Španělsko	2 900 000	13,77	8 410 000 000 000	190	39 946 086
Švédsko	100 000	183,91	10 000 000 000	33 822	18 390 816
Celkem	72 250 000	4 365	295 362 500 000 000	1 262 263	10 509 249 881

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 5 Příklad otázek položených expertům

- 1) How many registered auditors are there in your country? And what conditions must an auditor meet to be licensed?
- 2) Are there any plans to change the criteria for the mandatory audit of financial statements in your country in the near future? If so, what is the change? Do you think it is a change for the better and why? Can you confirm the accuracy of the limits currently in place for statutory audit in your country?
Assets 6 000 000 EUR
Turnover 12 000 000 EUR
Employees 50
- 3) Is there an obligation in your country for companies that are not subject to statutory audit to have their accounts audited by an "independent auditor"? And what are the conditions and criteria? Who can carry out the verification?
- 4) Is it predominantly industry or services in your country?
- 5) Do you think the criteria are set correctly in your country? Or is there more fraud that would be detected by an auditor in the case of a statutory audit? Is there a publicly available estimate of potential tax fraud in your country over the years?
- 6) Does your country have special criteria after a statutory audit for consolidated companies? Or is an audit mandatory for all consolidated companies?
- 7) Are there companies in your country that have a mandatory audit with no exceptions and no criteria applied to them? Do these companies need to be audited by a specialist auditor?
- 8) What are the conditions in your country for the selection of the auditor by the audited company and what are the conditions for the rotation of auditors?
- 9) Have you observed any serious fraud in your country in a company that fell under the statutory audit and therefore the auditor did not detect the fraud?

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 6 Příklad odpovědi expertů



Alberto C. Magri

R: Request for answers to questions for my diploma thesis

Komu: a další (3)

1. listopadu 2023 14:50

[Podrobnosti](#)

Hi Aneta

Happy to hear from you.

Please see my answers below; I do not have any issue to publish the results and if you'd need anything further just let me know.

KFs

Alberto

Questions:

How many registered auditors are there in your country?

ANS: 125.837 as of April 2023

And what conditions must an auditor meet to be licensed?

ANS: you have to be graduated in economics, after graduated 3 years as internship at an audit company and then to take the certification exam (which is held by the Minister of Justice).

Are there any plans to change the criteria for the mandatory audit of financial statements in your country in the near future? If so, what is the change? Do you think it is a change for the better and why? Can you confirm the accuracy of the limits currently in place for statutory audit in your country?

Assets 4 000 000

Turnover 4 000 000

Employees 20

ANS not plan to change the threshold. I think that it's right level. **Please note that companies with shares (the Italian name "S.p.A.") must be audited no matter what the assets, revenue or employees they own.**

Is there an obligation in your country for companies that are not subject to statutory audit to have their accounts audited by an "independent auditor"? And what are the conditions and criteria? Who can carry out the verification?

ANS: no obligation.

Is it predominantly industry or services in your country?

ANS: Italy is more industrial rather than services.

Do you think the criteria are set correctly in your country?

ANS: yes.

Or is there more fraud that would be detected by an auditor in the case of a statutory audit? Is there a publicly available estimate of potential tax fraud in your country over the years?

ANS tax office publish every year the results of their assessment.

Does your country have special criteria after a statutory audit for consolidated companies? Or is an audit mandatory for all consolidated companies?

ANS: to be obliged to fill a consolidated financial statement a group of companies have to reach 2 of the 3 following threshold (for 2 consequent years):

Assets 20MLN

Turnover 40MLN

Employees 250

Are there companies in your country that have a mandatory audit with no exceptions and no criteria applied to them? Do these companies need to be audited by a specialist auditor?

ANS: Yes banks, financials and insurance companies (theoretically with no threshold the thing is they are always over them) and the company with shares as said before. Concretely speaking the thresholds are applied for the Ltd (Italian name S.R.L.).

What are the conditions in your country for the selection of the auditor by the audited company and what are the conditions for the rotation of auditors?

ANS: Conditions nothing in particular.

Rotation for listed companies 9 years (3 mandates). No rotation is due for non-listed. However the major auditing companies prefer to change the partner in charge every 6 years.

Have you observed any serious fraud in your country in a company that fell under the statutory audit and therefore the auditor did not detect the fraud?

ANS unlikely yes. Few, but there was. I.e. Parmalat in 2023, Bio-On S.p.A. in Germany Wirecard, in US Enron in 2001 when Arthur Andersen disappeared.

Zdroj: vlastní zpracování