

Koncept nezávislosti audítora a jeho aplikácia v teórii a v praxi

Ladislav Kareš¹

Abstrakt

Účelom auditu účtovnej závierky je umožniť audítorovi vyjadriť názor, či je účtovná závierka zostavená vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanoveným rámcom finančného výkazníctva. Audítor má tiež postupovať v súlade s Etickým kódexom audítora. Verejnosť vníma audítora ako nezávislú osobu, ako vo vzťahu k auditovaným finančným informáciám, tak vo vzťahu k tým, ktorí tieto finančné informácie pripravujú a používajú. Pre naplnenie cieľov auditu je nevyhnutné, aby používatelia finančných informácií vnímali audítora ako nezávislú osobu. Koncepcia nezávislosti sa v právnej úprave Slovenskej republiky koncentruje v zákone o štatutárnom audite, v Etickom kódexe audítora (v časti B) a v príslušných auditorských štandardoch.

Kľúčové slová

audit, etický kódex audítora, nezávislosť audítora,

Abstract

The purpose of the audit of the financial statements is to enable the auditor to express an opinion as to whether the financial statements are prepared in all material respects in accordance with the defined financial reporting framework. The auditor should also act in accordance with the Auditor's Code of Ethics. The public perceives the auditor as an independent person both in relation to audited financial information and in relation to those who prepare and use this financial information. In order to meet the audit objectives, it is imperative for financial users to perceive the auditor as an independent person. The concept of independence in the legal regulation of the Slovak Republic is concentrated in the Act on Statutory Audit, in the Auditor's Code of Ethics (Part B) and in the relevant auditing standards.

Key words

Audit, Auditor's Code of Ethics, Independence of the Auditor

JEL classification

M4, M42

1 Úvod

Slovo audit je latinského pôvodu. Odvodzuje sa z latinského slova „audire“, ktorého pôvodný význam je počúvanie, no v súčasnosti sa používa vo význame nezávislého overovania. Takéto úzke chápanie slova audit však nezahŕňa všetky jeho aspekty, ale sústreďuje sa iba na časť nazývanú audit účtovnej závierky. Audit v širšom slova zmysle však predstavuje systematický proces objektívneho získavania a vyhodnocovania dôkazov, týkajúcich sa informácií o rôznych (nielen ekonomických) činnostiach a udalostiach, s cieľom zistiť mieru súladu medzi týmito informáciami a stanovenými kritériami a oznámiť výsledky zainteresovaným stranám.

Účelom auditu účtovnej závierky je umožniť audítorovi vyjadriť názor, či je účtovná závierka zostavená vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanoveným rámcom

¹ doc. Ing. Ladislav Kareš, PhD., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, ladislav.kares@euba.sk.

finančného výkazníctva. Audítora má tiež postupovať v súlade s Etickým kódexom audítora. Audítora uskutočňuje audit v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi – ISA.

2 Audit – definícia, význam a právna úprava

Rozsah auditu predstavuje uplatnenie audítorských postupov nevyhnutných na dosiahnutie cieľa auditu. Postupy, ktoré sú potrebné na uskutočnenie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi, si určí audítora vzhľadom na požiadavky platných štandardov, príslušných profesijných organizácií, legislatívy a kde je to vhodné, podľa podmienok prijatej zákazky a pravidiel finančného výkazníctva (príslušného rámca finančného výkazníctva).

Všeobecne možno audítorstvo charakterizovať ako samostatnú účelovú profesiu, orientovanú na mnohostranné skúmanie a ucelené, kvalifikované hodnotenie podniku ako dynamického objektu, s jednoznačným záverom z hľadiska účelu, pre ktorý sa objednáva. Tento účel formuluje objednávateľ a audítora sa zaväzuje poskytnúť mu kvalifikované (profesionálne) závery pre rozhodovanie. (Kareš, Teória auditu, 2015)

Na základe uvedenej definície môžeme konštatovať, že základným cieľom auditu je zvýšenie vierohodnosti účtovných informácií tých spoločností, ktoré povinne zverejňujú účtovné závierky a výročné správy a ktoré majú povinnosť overenia účtovnej závierky audítora. Druhotným (odvodeným) cieľom auditu je jeho morálne a preventívne pôsobenie proti vzniku chýb a podvodov.

Ciele a funkcie auditu je však treba chápať i v kontexte širších súvislostí s účtovným, ekonomickým ale aj sociálnym okolím.

Je všeobecne známe, že audit vznikol z objektívnej potreby odstránenia, alebo zníženia informačnej asymetrie vyvolanej oddelením výkonu vlastníckych práv a výkonu bežného riadenia spoločnosti. Jeho *primárnou* funkciou je teda zvyšovanie vierohodnosti ekonomických a predovšetkým účtovných informácií, ktoré sú prezentované vlastníkom spoločnosti. Výročné správy, individuálne a konsolidované účtovné závierky sú zrejme hlavnými príkladmi informačných tokov, ktoré predkladá spoločnosť nielen vlastníkom, ale aj ostatným používateľom týchto informácií. Zníženie ich entropie dodaním požadovaných informácií v podobe správy audítora je teda základnou funkciou auditu.

Základom pre audit je predmet audítorského skúmania. Vo všeobecnosti ide o priestor ekonomickej a spoločenskej realizácie vlastníctva, ktorá prebieha oddelene od subjektu vlastníctva. Tento priestor je vyplnený súborom funkcií (úloh), ktoré vlastníci zverujú spolu so svojím majetkom do viac alebo menej autonómneho správania sa účtovných jednotiek. Tieto funkcie dostali príznačný názov dispozičné (alebo tiež delegované) funkcie a ide o:

1. plánovanie kombinácie faktorov a priebehu podnikania,
2. realizácia zvolenej kombinácie faktorov v konkrétnych aktivitách,
3. finančné zabezpečenie,
4. kontrolné sledovanie (interná kontrola),
5. informačné zobrazovanie.

Rozsah auditu potom predstavuje uplatnenie audítorských postupov nevyhnutných na dosiahnutie cieľa auditu.

Koncept nezávislosti audítora

Verejnosť vníma audítora ako nezávislú osobu, ako vo vzťahu k auditovaným finančným informáciám, tak vo vzťahu k tým, ktorí tieto finančné informácie pripravujú a používajú.² Pre naplnenie cieľov auditu je nevyhnutné, aby používatelia finančných informácií vnímali audítora ako nezávislú osobu.

Pojem nezávislosť je teda treba chápať:

- ako nezávislosť vo vzťahu ku skúmaným audítorským, účtovným a iným informáciám,
- ako nezávislosť vo vzťahu k tým, ktorí tieto informácie pripravujú,
- ako nezávislosť k tým, ktorí tieto informácie používajú pre rozhodovanie.

Mautz a Sharaf, ((Mautz, 1961) vytyčujú tri hlavné dimenzie nezávislosti audítora, ktoré môžu minimalizovať, alebo vylúčiť' potencionálne nebezpečenstvo pre audítora nestrannosť:

1/ Nezávislosť pri tvorbe programu.

2/ Nezávislosť skúmania.

3/ Nezávislosť pri zostavovaní správy.

Programová nezávislosť

Nezávislosť pri tvorbe programu predstavuje nepodliehanie kontrole alebo neopodstatnenému ovplyvňovaniu pri výbere audítorských postupov a rozsahu ich použitia. To znamená, že audítor slobodne vytvára svoj vlastný program auditu, ako čo do krokov v ňom obsiahnutých, tak čo do objemu práce, a to v rámci záväzkov daných zmlouvou.

Nezávislosť overovania

Nezávislosť overovania je spojená s programovou nezávislosťou. Ak má audítor vyjadriť svoj názor, musí mať umožnený prístup k potrebným dôkazným informáciám (audítorským dôkazom). To znamená, že účtovná jednotka musí audítorovi umožniť prístup ku všetkým účtovným záznamom, ktoré od nej audítor požaduje. Audítor musí byť tiež oprávnený pýtať sa k auditovaným skutočnostiam akéhokoľvek zamestnanca spoločnosti.

Nezávislosť pri zostavovaní správy

Nie je možné pripustiť, aby vedenie účtovnej jednotky ovplyvňovalo názor audítora. Nezávislosť pri zostavovaní správy predstavuje nepodliehanie kontrole alebo neopodstatnenému ovplyvňovaniu pri vyjadrení skutočností, odhalených auditom, alebo pri vyslovení názorov vyplývajúcich z auditu.

Pre dosiahnutie predstavy nezávislosti jednotlivých audítorov i celej audítorskej profesie je vhodné eliminovať všetky vzťahy a záväzky voči klientovi okrem tých, ktoré vyplývajú z uzavretých zmlúv. Len týmto postupom je možné dosiahnuť to, že okolie chápe koncepciu nezávislosti ako imanentnú charakteristiku audítorskej profesie. Audítor si neustále musí byť vedomý podmienok a faktorov, ktoré môžu poškodiť jeho nezávislosť.

Koncepcia nezávislosti sa v právnej úprave Slovenskej republiky koncentruje v znení § 21 zákona č. 423 / 2015 Z.z. o štatutárnom audite, ktorý stanovuje, že „Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú pri výkone štatutárneho auditu nestranní a nezávislí od auditovaného subjektu alebo od objednávateľa. Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť nesmú vykonávať

² Poznámka - Jedna z najzákladnejších otázok, ktorú možno audítorom položiť, má deontologický charakter a možno ju vyjadriť slovami: „Môže audítor, bez toho, aby riskoval, že stratí svoju nezávislosť, radiť spoločnosti, ktorú audituje, a poskytovať jej iné služby ako je overovanie účtovnej závierky? Konečná odpoveď na túto otázku neexistuje, ale je možné určiť smer úvahy – prečo audítori často prekračujú rámec svojej audítorskej činnosti?

- v čom spočíva riziko tejto situácie, spočívajúce v ohrození ich nezávislosti?

- ktoré riešenia možno prijať?

Je zrejmé, že budúcnosť profesie audítora spočíva v jeho schopnosti nájsť správnu rovnováhu medzi potrebou audítora byť nezávislým a povinnosťou reagovať na požiadavky spoločností na jeho služby.

štatutárny audit v auditovanom subjekte, ak sa zúčastňujú jeho rozhodovacích procesov a ak nie sú od neho nezávislí. (Zbierka zákonov, 2015)

Prekážkou výkonu štatutárneho auditu v overovanom období a počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit, je najmä

- a) vlastnícky, spoluvlastnícky alebo členský vzťah k auditovanému subjektu alebo iný osobný záujem,
- b) pracovnoprávny vzťah štatutárneho audítora k auditovanému subjektu,
- c) členstvo v štatutárnych orgánoch, riadiacich orgánoch alebo dozorných orgánoch a útvaroch auditovaného subjektu,
- d) ak štatutárny audítor je blízkou osobou osobám, ktoré majú k auditovanému subjektu vzťah uvedený v písmenách a) až c),
- e) výkon funkcie správcu konkurznej podstaty, likvidátora alebo núteného správcu v danom auditovanom subjekte podľa osobitného predpisu,
- f) ak auditovaný subjekt nezaplatil za vykonaný štatutárny audit za predchádzajúce obdobie dlhšie ako jeden rok,
- g) vzťah podľa písmen a) až f) medzi sieťou, fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu, a auditovaným subjektom vrátane poskytovania neauditorských služieb, z ktorého by tretia strana mohla dôjsť k záveru, že nezávislosť štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti je spochybnená,
- h) iné prekážky v rozpore s Etickým kódexom audítora. Prekážkou nezávislosti štatutárneho audítora, auditorskej spoločnosti a siete je vedenie účtovníctva a zostavenie účtovnej závierky v auditovanom subjekte.

Problematika nezávislosti audítora je obsiahnutá aj v *Etickom kódexe audítora* – v časti B. “Zákazky na uisťovacie služby sú verejným záujmom, a preto aj etický kódex požaduje, aby členovia uisťovacích tímov, auditorských spoločností a v prípade potreby aj auditorských spoločností v sieti boli od klientov pre uisťovacie služby nezávislí”. (IFAC, Etický kódex audítora, 2018). Podľa Etického kódexu nezávislosť môžeme chápať ako:

Nezávislosť názorov

Ide o určitý stav mysle, ktorý umožňuje poskytnúť názor bez ovplyvnenia skutočnosťami kompromitujúcimi odborný úsudok, ktorý umožňuje jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektivnosť a odborný skepticizmus.

Nezávislosť vystupovania

Vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že rozumne uvažujúca a informovaná tretia strana, ktorá pozná všetky relevantné informácie, by racionálne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektivnosť alebo odborný skepticizmus firmy alebo člena uisťovacieho tímu sú skompromitované. Množstvo rôznych skutočností alebo ich kombinácia môžu byť relevantné, preto nemožno definovať každú situáciu, ktorá vyvoláva ohrozenie nezávislosti, ani určiť vhodné kroky, ktoré by sa mali podniknúť na jej zmiernenie. Z uvedeného dôvodu je vo verejnom záujme existencia koncepčného rámca, ktorý vyžaduje, aby auditorské spoločnosti a členovia auditorských tímov identifikovali, zhodnotili a riešili ohrozenia nezávislosti namiesto toho, aby len dodržiavali súbor špeciálnych pravidiel, ktorý môže byť ľubovoľný.

Podstata ohrozenia nezávislosti a aplikovateľné bezpečnostné opatrenia potrebné na eliminovanie týchto ohrození alebo ich zníženie na prijateľnú úroveň sa menia v závislosti od charakteristík jednotlivých zákaziek na uisťovacie služby: či ide o zákazku na audit účtovnej závierky, alebo iný typ zákazky na uisťovacie služby; a v posledne menovanom prípade aj v závislosti od toho, aký je účel, informácia o predmete, a kto sú potenciálni používatelia správy. Z tohto dôvodu by firma pri rozhodovaní, či je zákazku vhodné prijať alebo v nej pokračovať, mala zhodnotiť relevantné okolnosti, povahu zákazky na uisťovacie služby a ohrozenie

nezávislosti, ako aj povahu požadovaných bezpečnostných opatrení, a či by konkrétny jednotlivec mal byť členom uisťovacieho tímu.

Problematika nezávislosti je upravená aj v ISA – Medzinárodných audítorských štandardoch – predovšetkým v štandarde ISA 200 – Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardami, v ISA 210 – Dohodnutie podmienok zákaziek na audit, v ISA 250 -Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov, v ISA 700 – Formovanie stanoviska k finančným výkazom a správa k finančným výkazom, v ISA 705 - Modifikácie stanoviska v správe nezávislého audítora, v ISA 706 – Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora, ako aj v Medzinárodnom rámci pre uisťovacie služby. (IFAC, Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby, 2016)

3 Etický kódex ako biblia audítorskej profesie

Etika stanovuje systém morálnych hodnôt a zásady správania sa ľudí pri danej činnosti v konkrétnej situácii pri plnení spoločenského cieľa. Audítora by sa pri svojom konaní vo verejnom záujme mal riadiť etickými požiadavkami definovanými v etickom kódexe audítora a dodržiavať ho. Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC) sa domnieva, že vzhľadom na národné rozdiely v kultúre, jazyku, právnych a sociálnych systémoch je príprava konkrétnych etických požiadaviek najmä úlohou členských orgánov pôsobiacich v každej danej krajine a že tieto orgány sú zodpovedné aj za implementáciu a presadzovanie týchto požiadaviek.

Pri tvorbe národných etických kódexov majú členské organizácie zohľadniť očakávania verejnosti a používateľov a brať do úvahy ich názor. Takýto prístup umožní riešiť alebo vysvetliť prípadné rozdiely medzi očakávanými a predpísanými štandardmi.

Etický kódex je nevyhnutné čítať súbežne s inými predpismi, najmä zákonom č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a Nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu, nakoľko zákon upravuje niektoré požiadavky na nezávislosť audítora pri výkone štatutárneho auditu inak ako Etický kódex (napr. vedenie účtovníctva). Takisto nariadenie definuje tzv. zakázané služby, ktoré štatutárny audítora nemôže poskytovať subjektom verejného záujmu, pokiaľ u nich vykonáva štatutárny audit.

Etický kódex audítora určuje minimálne zásady a princípy, ktoré musia dodržiavať členské organizácie IFACu, ak legislatíva príslušného štátu neupravuje niektorú oblasť inak.

Etický kódex audítora stanovuje hlavné etické zásady, ktorými sa audítori v oblasti etiky riadia. Vymedzuje tiež základné etické princípy, ich možné ohrozenia a opatrenia, ktoré by mal audítora prijať, aby im zamedzil. Neurčuje rovnaké zásady audítora poskytujúcim uisťovacie služby a zamestnaným audítora, ale hlavnou myšlienkou kódexu je ochrana záujmov spoločnosti (verejný záujem) a tiež dodržiavanie všeobecne platných etických zásad, ktoré sú zobrazené vo všetkých troch častiach kódexu. Druhá časť kódexu je venovaná audítora poskytujúcim uisťovacie služby a je zameraná na ochranu záujmov spoločnosti a zabezpečenie kvality a spoľahlivosti uisťovacích služieb. Tretia časť kódexu, ktorá určuje etické pravidlá pre zamestnaných audítora, sa viac zaoberá záujmami profesie audítora a etiky pri ich činnosti, aj keď sa netýka priamo uisťovacích činností. Je zrejmé, že by sa audítora mal riadiť všeobecnými etickými princípmi z postu svojej profesie, nie len z dôvodu poskytovania uistenia.

Charakteristickým znakom audítorskej profesie je prijatie vlastnej zodpovednosti audítora voči verejnosti. Z hľadiska profesie audítora predstavujú verejnosť klienti, poskytovatelia úverov, zamestnávateľia, zamestnanci, investori, podnikateľská a finančná komunita, vládne orgány a ostatní, ktorí sa spoliehajú na objektivnosť a spoľahlivosť audítora. Táto dôvera kladie na profesiu audítora zodpovednosť voči verejnému záujmu. Verejný záujem

sa definuje ako kolektívna prosperita spoločenstva ľudí a inštitúcií, ktorým audítori poskytujú služby.

Zodpovednosť audítorov preto nespočíva výhradne v uspokojovaní potrieb jednotlivých klientov alebo zamestnávateľa. Štandardy profesie audítora sú do značnej miery vymedzené verejným záujmom, napríklad - *nezavislí audítori* pomáhajú zachovať integritu a účinnosť účtovnej závierky predkladanej finančným inštitúciám v snahe poskytnúť im podporu pri ich rozhodovaní o poskytnutí úverov a akcionárom za účelom získania potrebného kapitálu, - *interní audítori* poskytujú primerané uistenie o vhodnom systéme vnútorného kontrolného systému, čím zvyšujú spoľahlivosť finančných informácií ich zamestnávateľov publikovaných vonkajšiemu prostrediu.

Je preto zrejmé, že audítori majú v súčasnej spoločnosti významnú úlohu. Rôzni investori, veritelia, zamestnávateľa a ostatná časť podnikateľskej komunity, ako aj vláda alebo široká verejnosť, sa vo významnej miere spoliehajú na audítorov, že zabezpečia spoľahlivé informácie. Postoj a správanie sa audítorov pri poskytovaní týchto služieb (uist'ovacích a iných službách) má vplyv na ekonomické prosperovanie ich komunity a ich krajiny.

Audítori si môžu udržať túto výhodnú pozíciu len vtedy, ak budú svoje služby poskytovať verejnosti na takej úrovni, ktorá dokazuje, že dôvera verejnosti má pevný základ. V záujme audítorov na celom svete je preto informovať používateľov služieb, ktoré poskytujú audítori, že ich poskytujú na maximálnej odbornej úrovni a v súlade s etickými požiadavkami.

Pri tvorbe národných etických kódexov majú členské organizácie IFACu zohľadniť očakávania verejnosti a rôznych používateľov a brať do úvahy ich názor. Takýto prístup umožňuje riešiť alebo vysvetliť prípadné rozdiely medzi očakávanými a predpísanými štandardmi.

Problematikou profesijnej etiky sa zaoberá aj Slovenská komora audítorov ako samosprávny orgán audítorov v Slovenskej republike. Vychádza pritom zo zákona o štatutárnom audite. Konkretizáciou etických zásad pri výkone činnosti audítora je Etický kódex SKAU. Kódex poskytuje koncepčný rámec, ktorý od audítora vyžaduje, aby identifikoval, posúdil a riešil ohrozenie súladu so základnými etickými princípmi. Prístup koncepčného rámca poskytuje audítorovi pomoc pri dodržiavaní etických požiadaviek kódexu a pri plnení povinnosti konať vo verejnom záujme. Oddiely 290 a 291 kódexu obsahujú ustanovenia, ktoré musí audítor dodržiavať, ak zistí porušenie ustanovení tohto kódexu *týkajúcich sa nezávislosti*.

V prípade zákaziek na audit je vo verejnom záujme, že audítori, členovia audítorských tímov, audítorských spoločností a audítorských spoločností v rámci siete musia byť od klientov auditu nezávislí. Nezávislosť zahŕňa:

- (a) Nezávislosť mysle - stav mysle, ktorý dovoľuje vysloviť názor bez toho, aby bol ovplyvnený záležitosťami skresľujúcimi odborný úsudok, a tým umožniť jednotlivcovi konať bezúhonne a uplatňovať objektívnosť a odborný skepticizmus.
- (b) Nezávislosť vystupovania - vyhnutie sa skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko významné, že by primerane uvažujúca a informovaná tretia strana po zvážení všetkých špecifických okolností a skutočností pravdepodobne dospela k záveru, že bezúhonnosť, objektívnosť alebo odborný skepticizmus audítorskej spoločnosti alebo člena audítorského tímu sú skreslené. (IFAC, Etický kódex audítora, 2018).

Audítori musia uplatňovať koncepčný rámcový prístup, aby:

- (a) identifikovali prípady ohrozenia nezávislosti,
- (b) vyhodnotili významnosť zisteného ohrozenia,
- (c) v prípade potreby uplatnili opatrenia na odstránenie ohrozenia, alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň.

Pre posúdenie ohrozenia nezávislosti môže byť relevantné množstvo rozličných okolností alebo ich kombinácie. Nemožno definovať každú situáciu, ktorá vyvoláva

ohrozenie nezávislosti, ani určiť vhodné kroky. Preto tento kódex zavádza koncepčný rámec, ktorý vyžaduje, aby audítorské spoločnosti a členovia audítorských tímov identifikovali, posúdili a riešili ohrozenia nezávislosti.

Pri rozhodovaní, či zákazku prijať alebo v nej pokračovať, alebo či konkrétna osoba môže byť členom audítorského tímu, musí audítorská spoločnosť identifikovať a vyhodnotiť ohrozenie nezávislosti. Ak toto ohrozenie nie je na prijateľnej úrovni a predmetom rozhodnutia je, či zákazku akceptovať, alebo či zaradiť konkrétnu osobu do audítorského tímu, musí audítorská spoločnosť určiť, či sú k dispozícii opatrenia na odstránenie ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň. Ak sa rozhoduje o tom, či pokračovať v zákazke, spoločnosť musí určiť, či budú existujúce opatrenia aj naďalej účinné na odstránenie ohrozenia alebo jeho zníženie na prijateľnú úroveň, alebo či bude treba uplatniť iné opatrenia resp. či bude treba zákazku ukončiť. Vždy, keď sa audítorská spoločnosť počas zákazky dozvie nové informácie o ohrození nezávislosti, musí vyhodnotiť jeho významnosť v súlade s koncepčným rámcovým prístupom. Pri hodnotení významnosti ohrozenia nezávislosti sa musia brať do úvahy kvalitatívne aj kvantitatívne faktory.

Oddiel 290 Etického kódexu obsahuje dodatočné ustanovenia, ktoré vyjadrujú rozsah verejného záujmu v niektorých subjektoch. Na účely tohto oddielu subjektmi verejného záujmu sú:

- (a) všetky spoločnosti kótované na burze,
- (b) všetky subjekty
 - definované v nariadení alebo legislatíve ako subjekt verejného záujmu, alebo
 - na ktoré sa vzťahuje nariadením alebo legislatívou požiadavka vykonania auditu pri dodržaní tých istých požiadaviek na nezávislosť, ktoré sa vzťahujú na audit kótovaných spoločností. Takéto nariadenie môže vyhlásiť akýkoľvek príslušný regulačný orgán vrátane regulátora audítorskej činnosti. (IFAC, Etický kódex audítora, 2018).

Nezávislosť od klienta auditu sa vyžaduje tak počas doby zákazky, ako aj počas obdobia, ktorého sa účtovné závierky týkajú. Obdobie zákazky sa začína momentom, keď audítorský tím začne poskytovať audítorské služby. Obdobie zákazky sa končí vydaním audítorskej správy.

V závislosti od závažnosti porušenia kódexu môže byť potrebné ukončiť zákazku na audit alebo je možné prijať opatrenie, ktoré uspokojivo rieši dôsledky tohto porušenia. Audítorská spoločnosť musí posúdiť, či je takéto opatrenie možné a primerané za daných okolností. Opatrenia, ktoré môže audítorská spoločnosť zvážiť, zahŕňajú napríklad:

- vyradenie príslušnej osoby z audítorského tímu;
- vykonanie dodatočnej previerky dotknutých audítorských prác alebo opätovné vykonanie týchto prác v potrebnom rozsahu, v každom prípade prostredníctvom iných pracovníkov;
- odporúčanie, aby klient auditu poveril inú audítorskú spoločnosť previerkou alebo opätovným vykonaním dotknutých audítorských prác v potrebnom rozsahu
- ak sa porušenie kódexu týka iných ako uisťovacích služieb, ktoré majú vplyv na účtovnú závierku alebo sumu vykázanú v účtovnej závierke, poverenie inej audítorskej spoločnosti posúdením výsledkov iných ako uisťovacích služieb alebo poverenie inej audítorskej spoločnosti opätovným vykonaním iných ako uisťovacích služieb v takom rozsahu, ktorý jej umožní prevziať zodpovednosť za tieto služby.

Ak audítorská spoločnosť dospeje k záveru, že nie je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia kódexu, audítorská spoločnosť to musí bezodkladne oznámiť osobám povereným spravovaním a musí podniknúť kroky potrebné na ukončenie zákazky na audit v súlade s príslušnými zákonnými alebo regulačnými požiadavkami, ktoré sa týkajú ukončenia zákazky na audit. Ak audítorská spoločnosť dospeje k záveru, že je možné prijať opatrenie na uspokojivé riešenie dôsledkov porušenia kódexu, spoločnosť toto porušenie

a opatrenie, ktoré prijala alebo ktorého prijatie navrhuje, musí prediskutovať s osobami poverenými spravovaním. Audítorská spoločnosť musí prediskutovať porušenie kódexu a opatrenie čo najskôr, pokiaľ osoby poverené spravovaním nestanovili iný čas na nahlásenie menej závažných porušení kódexu. Závažnosti, ktoré budú predmetom diskusie, musia zahŕňať:

- závažnosť porušenia kódexu vrátane jeho povahy a trvania;
- ako došlo k porušeniu kódexu a ako sa zistilo;
- prijaté alebo navrhované opatrenie a odôvodnenie audítorskej spoločnosti, prečo bude opatrenie uspokojivo riešiť dôsledky porušenia kódexu a umožní spoločnosti vydať audítorskú správu;
- záver, že podľa odborného úsudku spoločnosti, nedošlo k ohrozeniu objektívnosti, a odôvodnenie tohto záveru;
- akékoľvek opatrenia, ktoré spoločnosť prijala alebo ktorých prijatie navrhuje na zníženie alebo eliminovanie rizika ďalších porušení kódexu.

Odsek 290 Etického kódexu opisuje špecifické okolnosti a vzťahy, ktoré predstavujú alebo môžu predstavovať ohrozenie nezávislosti. Tieto odseky opisujú potenciálne ohrozenie a druhy opatrení, ktoré môžu toto ohrozenie primerane eliminovať, resp. znížiť na akceptovateľnú úroveň, a identifikujú určité situácie, pri ktorých žiadne opatrenia nemôžu zmierniť ohrozenie na prijateľnú úroveň. (IFAC, Etický kódex audítora, 2018)

Finančná zainteresovanosť

Finančná zainteresovanosť v spoločnosti, ktorá je klientom auditu, môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu. Existencia a významnosť akéhokoľvek vzniknutého ohrozenia závisí od:

- (a) postavenia osoby, ktorá je finančne zainteresovaná,
- (b) skutočnosti, či je finančná zainteresovanosť priama alebo nepriama,
- (c) významnosti finančnej zainteresovanosti.

Ak člen audítorského tímu, jeho najbližší rodinný príslušník alebo audítorská spoločnosť majú priamu finančnú zainteresovanosť alebo významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť v spoločnosti, ktorá je klientom auditu, takto vzniknuté ohrozenie nezávislosti je natoľko významné, že žiadne opatrenia ho nedokážu zmierniť na prijateľnú úroveň. Preto žiadny člen audítorského tímu, jeho najbližší rodinný príslušník, ani audítorská spoločnosť *nesmú mať* priamu finančnú zainteresovanosť ani významnú nepriamu finančnú zainteresovanosť v spoločnosti, ktorá je klientom.

Úvery a záruky

Úver alebo záruka naň, ktorý člen audítorského tímu alebo jeho najbližší rodinný príslušník, alebo audítorská spoločnosť získali od klienta auditu, ktorý je bankou alebo podobnou inštitúciou, môže predstavovať ohrozenie nezávislosti. Ak sa úver alebo záruka naň neposkytli podľa bežných postupov, podmienok a požiadaviek poskytovania úverov, vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, ktoré je tak významné, že žiadne opatrenia ho nemôžu znížiť na prijateľnú úroveň. Podobne ani člen audítorského tímu ani jeho najbližší rodinný príslušník ani audítorská spoločnosť *nesmú prijať* takýto úver alebo záruku.

Podnikateľské vzťahy

Blízky podnikateľský vzťah medzi audítorskou spoločnosťou alebo členom audítorského tímu alebo jeho najbližším rodinným príslušníkom a klientom auditu alebo jeho manažmentom, predstavuje obchodnú alebo spoločnú finančnú zainteresovanosť a môže vytvoriť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrešovania. Ide napríklad o tieto vzťahy:

- existencia finančnej zainteresovanosti v spoločnom podniku s klientom alebo s vlastníkom s rozhodujúcim vplyvom, riaditeľom, funkcionárom alebo inou osobou, ktorá vykonáva vyššiu riadiacu funkciu pre tohto klienta,

- dohody o kombinácii jednej alebo viacerých služieb alebo produktov spoločnosti s jednou alebo viacerými službami alebo produktmi klienta a dohody o predaji tohto balíka služieb s odvolaním sa na obe strany,
- dohody o distribúcii alebo marketingu, podľa ktorých spoločnosť plní funkciu distribútora resp. predajcu produktov alebo služieb klienta, alebo na základe ktorých klient plní funkciu distribútora resp. predajcu produktov alebo služieb audítorskej spoločnosti.

Pokiaľ finančná zainteresovanosť nie je bezvýznamná a pokiaľ takýto podnikateľský vzťah nie je pre audítorskú spoločnosť, klienta alebo jeho manažment nepodstatný, výsledné ohrozenie nezávislosti v dôsledku súkromného záujmu je tak významné, že ho žiadne opatrenia nemôžu znížiť na prijateľnú úroveň. Preto, pokiaľ finančná zainteresovanosť nie je bezvýznamná a pokiaľ takýto podnikateľský vzťah nie je nevýznamný, nesmú sa takéto podnikateľské vzťahy uzatvárať alebo sa musia znížiť na úroveň, ktorá je nevýznamná alebo sa musia ukončiť.

Rodinné a osobné vzťahy

Rodinné a osobné vzťahy medzi členom audítorského tímu a riaditeľom alebo funkcionárom alebo určitými zamestnancami klienta auditu v závislosti od ich postavenia môžu vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu, blízkych vzťahov alebo zastrašovania. Existencia a významnosť akéhokoľvek ohrozenia bude závisieť od niekoľkých faktorov vrátane zodpovedností jednotlivca v rámci audítorského tímu, postavenia člena rodiny alebo inej osoby v spoločnosti klienta a blízkosti vzťahu.

Zamestnávanie u klienta auditu

K ohrozeniu v dôsledku blízkeho vzťahu alebo zastrašovania môže dôjsť, ak riaditeľ, funkcionár alebo zamestnanec klienta auditu je v postavení, v ktorom môže vykonávať významný vplyv na vypracovanie účtovných záznamov a účtovnej závierky klienta, na ktoré bude audítorská spoločnosť vyjadrovať názor, a predtým bol členom audítorského tímu alebo partnerom spoločnosti.

Ak sa bývalý člen audítorského tímu alebo partner v spoločnosti zamestná u klienta auditu v takej pozícii a medzi spoločnosťou a danou osobou naďalej zostáva významné spojenie, ohrozenie nezávislosti je tak významné, že by ho žiadne opatrenia nemohli znížiť na prijateľnú úroveň.

Dočasné pridelenie pracovníkov

Ak audítorská spoločnosť klientovi auditu zapožičia pracovníkov, môže vzniknúť ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom. Takúto pomoc možno poskytnúť, ale len na krátke obdobie a pracovníci spoločnosti sa nesmú podieľať na poskytovaní iných než uisťovacích služieb, alebo vykonávaní manažérskych zodpovedností. Za každých okolností klient auditu musí niesť zodpovednosť za riadenie a dohľad nad aktivitami zapožičaných pracovníkov. Musí sa posúdiť významnosť akéhokoľvek ohrozenia a v prípade potreby uplatniť opatrenia na jeho odstránenie alebo zníženie na prijateľnú úroveň.

Nedávno poskytované služby klientovi auditu

K ohrozeniu v dôsledku súkromného záujmu, previerky po sebe samom a blízkych vzťahov môže dôjsť vtedy, ak člen audítorského tímu nedávno pracoval pre klienta auditu ako riaditeľ, funkcionár alebo zamestnanec. Ide o prípad, keď napr. člen audítorského tímu má posúdiť prvky účtovnej závierky, ku ktorým vypracoval účtovné záznamy, kým pracoval u klienta.

Pokiaľ bol člen audítorského tímu počas obdobia, za ktoré sa pripravuje audítorská správa, riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu alebo zamestnancom v postavení, že mal významný vplyv na vypracovanie účtovných záznamov alebo účtovnej závierky klienta, na ktoré bude spoločnosť vyjadrovať názor, vzniknuté ohrozenie bude tak významné, že neexistuje

žiadne opatrenie, ktoré by ho znížilo na prijateľnú úroveň. Preto sa takéto osoby nesmú zaradiť do audítorského tímu.

Pozícia riaditeľa alebo funkcionára v spoločnosti klienta auditu

Ak je partner alebo zamestnanec audítorskej spoločnosti zároveň riaditeľom alebo funkcionárom klienta auditu, ohrozenie v dôsledku previerky po sebe samom a súkromného záujmu by bolo tak významné, že žiadne opatrenie ho nemôže znížiť na prijateľnú úroveň. Preto žiadny partner ani zamestnanec nesmie vykonávať funkciu riaditeľa alebo funkcionára klienta auditu.

Dlhodobé prepojenie vyššieho manažmentu (vrátanie rotácie partnerov) s klientom auditu

Ohrozenie v dôsledku blízkeho vzťahu a súkromného záujmu vzniká, ak sa na zákazke na audit použijú tí istí pracovníci vyššieho manažmentu počas dlhého časového obdobia. Významnosť ohrozenia bude závisieť od faktorov, ako sú:

- obdobie, počas ktorého bola daná osoba členom audítorského tímu,
- úloha danej osoby v audítorskom tíme,
- štruktúra spoločnosti,
- charakter zákazky na audit,
- prípadné zmeny v tíme manažmentu klienta,
- skutočnosť, či sa zmenil charakter a zložitosť problémov účtovníctva a výkazníctva klienta.

Musí sa posúdiť významnosť ohrozenia a v prípade potreby uplatniť opatrenia na jeho odstránenie alebo zníženie na prijateľnú úroveň. Medzi takéto opatrenia patria:

- vystriedanie pracovníkov vyššieho manažmentu v audítorskom tíme,
- zapojenie ďalšieho audítora, ktorý nebol členom audítorského tímu, aby preveril prácu vykonanú pracovníkmi vyššieho manažmentu, alebo
- pravidelné nezávislé interné alebo externé previerky kvality zákazky.

Poskytovanie iných ako uisťovacích služieb klientom auditu

Audítorské spoločnosti tradične poskytujú svojim klientom auditu širokú škálu iných ako uisťovacích služieb, na ktoré majú potrebné skúsenosti a odborné znalosti. Z poskytovania iných ako uisťovacích služieb môžu tiež vznikáť ohrozenia nezávislosti audítorskej spoločnosti alebo členov audítorského tímu. Medzi najčastejšie vznikajúce ohrozenia patria ohrozenia v dôsledku previerky po sebe samom, súkromného záujmu a lobizmu. Prv než audítorská spoločnosť prijme zákazku na poskytnutie inej ako uisťovacej služby klientovi auditu, musí určiť, či by poskytnutie takejto služby nespôsobilo ohrozenie nezávislosti. Medzi takéto služby patria - *administratívne služby, vypracovanie účtovných záznamov a účtovnej závierky, oceňovacie služby, poskytovanie daňových služieb, služby interného auditu, služby súvisiace so systémami IT, služby podpory pri súdnych procesoch, právne služby, náborové služby, služby v oblasti podnikových financií.*

Honoráre

Ak celkový honorár od klienta auditu predstavuje veľkú časť zo sumy všetkých honorárov audítorskej spoločnosti vyjadrujúcej názor, závislosť od tohto klienta a obava z možnosti straty klienta môže vytvárať ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu alebo zastrašovania. Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu môže vzniknúť, ak honoráre splatné klientom auditu zostali neuhradené dlhšie obdobie, najmä ak podstatná časť nie je splatená pred vydaním audítorskej správy za nasledujúci rok. Očakáva sa zvyčajne, že splatenie takýchto honorárov audítorská spoločnosť požaduje ešte pred vydaním audítorskej správy. Ak sú honoráre nezaplatené ani po vydaní audítorskej správy, musí sa posúdiť existencia a významnosť akéhokoľvek ohrozenia a v prípade potreby uplatniť opatrenia na jeho odstránenie alebo zníženie na prijateľnú úroveň. Podmienené honoráre sú honoráre vypočítané na vopred

určenom základe, ktorý súvisí so závermi transakcie alebo výsledkom služieb vykonaných audítorskou spoločnosťou.

Zásady odmeňovania a hodnotenia

Ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu vzniká, ak je člen audítorského tímu hodnotený alebo odmeňovaný za predaj iných ako uisťovacích služieb klientovi auditu. Významnosť ohrozenia bude závisieť od podielu odmeny alebo hodnotenia výkonov danej osoby, ktoré vychádza z predaja takýchto služieb, úlohy danej osoby v audítorskom tíme, skutočnosti, či má predaj takýchto služieb vplyv na rozhodnutie o povýšení danej osoby. Musí sa zhodnotiť významnosť ohrozenia a v prípade, že nie je na prijateľnej úrovni, audítorská spoločnosť musí vykonať revíziu plánu odmeňovania alebo procesu hodnotenia danej osoby alebo zaviesť opatrenia na odstránenie ohrozenia alebo na jeho zníženie na prijateľnú úroveň.

Dary a pohostinnosť

Prijatie darov alebo pohostinnosti od klienta auditu môže spôsobiť ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a v dôsledku blízkych vzťahov. V prípade, že audítorská spoločnosť alebo člen audítorského tímu prijme dary alebo pohostinnosť, pokiaľ ich hodnota nie je jednoznačne bezvýznamná, vzniknuté ohrozenie by bolo natoľko významné, že neexistujú žiadne opatrenia, ktoré by ho znížili na prijateľnú úroveň. Preto spoločnosť ani člen audítorského tímu takéto dary ani pohostinnosť nesmú prijať.

Prebiehajúce alebo hroziace súdne procesy

Keď sa koná súdny proces medzi audítorskou spoločnosťou alebo členom audítorského tímu a klientom auditu, alebo ak je súdny proces pravdepodobný, vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a zastrašovania. Vzťah medzi manažmentom klienta a členmi audítorského tímu musí charakterizovať úplná nestrannosť a poskytovanie kompletných informácií o všetkých aspektoch obchodných činností klienta. Ak prebiehajúci alebo hroziaci súdny proces postaví audítorskú spoločnosť a manažment klienta do pozície protivníkov, a tým ovplyvní ochotu manažmentu zverejniť úplné informácie, vzniká ohrozenie v dôsledku súkromného záujmu a zastrašovania. (IFAC, Etický kódex audítora, 2018)

V otázke nezávislosti je potrebné aby audítorská spoločnosť zaviedla pravidlá a postupy, ktoré by jej poskytovali primerané uistenie, že spoločnosť a jej pracovníci zachovávajú nezávislosť v súlade s relevantnými etickými požiadavkami. Takéto pravidlá a postupy firmy umožňujú:

- a) informovať svojich pracovníkov o firemných požiadavkách na nezávislosť
- b) identifikovať a vyhodnocovať situácie a vzťahy, ktoré vedú k ohrozeniu nezávislosti, a prijímať vhodné opatrenia na ich odstránenie, prípadne odstúpiť od zákazky.

V *Etickom kódexe* sú opísané konkrétne situácie a vzťahy, ktoré môžu viesť k ohrozeniu nezávislosti pri vykonávaní zákazky.

- a) súkromný záujem,
- b) previerka vlastnej práce,
- c) lobizmus (advocacy),
- d) známosti/blízke vzťahy (familiarity),
- e) zastrašovanie.

Preto audítorská spoločnosť môže požiadať členov tímu pracujúceho na zákazke, aby podnikli kroky nevyhnutné na elimináciu alebo zníženie hrozby ohrozujúcej nezávislosť na prijateľnú úroveň tým, že budú uplatňovať vhodné ochranné opatrenia. Takéto kroky môžu zahŕňať:

- ukončenie činnosti v tíme pracujúcom na zákazke,
- vzdanie sa finančnej alebo majetkovej účasti,
- ukončenie alebo zmena charakteru osobných alebo obchodných vzťahov s klientmi,
- predloženie práce partnerom alebo zamestnancom na ďalšiu previerku

- podniknutie ďalších primeraných krokov, ktoré sú za daných okolností vhodné.

Audítorská spoločnosť si od všetkých pracovníkov, od ktorých sa na základe príslušných etických požiadaviek vyžaduje nezávislosť, aspoň raz do roka vyžiada písomné potvrdenie o dodržiavaní jej pravidiel a postupov týkajúcich sa nezávislosti.

Obr. 1: Formulár na potvrdenie nezávislosti partnera a zamestnancov.

<p>Nezávislosť partnerov a zamestnancov</p> <hr/> <p>[Listová hlavička audítorskej spoločnosti] [Dátum] [Adresované audítorskej spoločnosti]</p> <p>Potvrdenie nezávislosti</p> <p>Podľa svojho najlepšieho vedomia a svedomia potvrdzujem, že spĺňam požiadavky firemných pravidiel a postupov podľa oddielu 290 a 291 Etického kódexu účtovných odborníkov, ktorý vydal SKAU</p> <p>Podpis: Meno: Funkcia: Dátum:</p>

Zdroj: Kareš, Zabezpečenie kontroly kvality auditu, 2015

4 Determinanty, faktory a riziká pôsobiace na audítora v otázkach dodržiavania etických zásad a princípov.

Vo svete, ale aj na Slovensku sa v poslednom období stretávame s rôznymi kauzami (nazval by som ich ekonomicko-politickými), pri ktorých na povrch vyšli rôzne skutočnosti, ktoré nemajú nič spoločné, alebo sú priam vzorovými ukážkami nedodržiavania zákonov (v našom prípade nás zaujíma predovšetkým nedodržiavanie zákona o účtovníctve a zákona o štatutárnom audite). Išlo o kauzy, kde vyšetrovatelia poukázali (a veľakrát aj preukázali) na porušovanie zákonov súvisiacich s podnikaním. Ruka v ruku porušovanie ekonomických pravidiel a noriem vedie nevyhnutne ku zámernej „kreativite účtovníctva“, čo v mnohých prípadoch má vplyv aj na audítora a jeho zodpovednosť, objektivitu a nezávislé myslenie a konanie. Veľa krát sa stretávame s prípadmi, keď audítor buď neodhalil existujúce nedostatky (audítorský termín – nesprávnosti - chyba alebo podvod zo strany klienta auditu)), alebo keď ich odhalil celá kauza bola zamietnutá pod koberec (nebudem menovať príslušné známe kauzy na Slovensku !!!). V týchto prípadoch sa mi zdá, že známe základné etické princípy - *bezúhonnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť, dôvernnosť informácií a profesionálne správanie* sú skôr teoretickým postulátom a imaginárnou konštantou, ako reálne uplatňovanými zásadami audítorskej profesie v audítorskej praxi. Podľa môjho názoru *nezávislosť* audítora a audítorskej profesie na Slovensku je v mnohých prípadoch ovplyvňovaná „vyššou mocou“, ktorá má svoju vlastnú adresu s Bratislavským evidenčným číslom.

V hľadaní pravdy a informovanosti o nej zohrávajú veľkú rolu aj profesionálni novinári a tlač, ktorí sú poskytovateľmi zásadných informácií na základe ktorých trhy fungujú pre verejnosť. Prípady kauz na Slovensku a ich riešenie, alebo vo veľa prípadoch aj neriešenie poukazuje, že odlišiť úplatných od čestných nebýva vždy ľahké. Zo strany slobodnej tlače chce to ostražitosť voči benevolentnej atmosfére, ktorá umožňuje bujnenie korupčných praktík. Po prijatí Sarbanes Oxleyho zákona zahraničné spoločnosti stanovili prísnejšie zásady a na zefektívnenie práce sa orientovali viac ako bolo na Slovensku zvykom. Preto je nevyhnutné aby

sa čoraz častejšie (najlepšie permanentne) začalo hovoriť o firemnej kultúre a o etických kódexoch. Audítori na Slovensku prijali už dávnejšie Etický kódex SKAU. Ale to nestačí – etikou by sa mali riadiť všetky subjekty, ktoré vstupujú do ekonomického priestoru a majú možnosti resp. právomoci ovplyvňovať transakcie a výsledky tých procesov, ktoré v tomto priestore vznikajú.

Na záver úvaha – je možné aby niektorý subjekt, ktorý vstupuje a ovplyvňuje ekonomické prostredie (účtovné a audítorské premisi) vyriešil rovnicu

$$\mathbf{N} = \mathbf{Z}$$

kde **N** – je atribút nezávislosti audítora a

Z – je atribút zodpovednosti audítora za výsledok jeho činnosti (názor audítora na účtovnú závierku, či táto je v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva, a či účtovná závierka poskytuje verný a pravdivý pohľad na finančnú situáciu účtovnej jednotky.

Medzi nezávislosťou audítora a jeho zodpovednosťou existuje podľa nášho názoru priamo úmerný vzťah. Požiadavky regulátorov na zvýšenie zodpovednosti audítora za jeho názor by prejedikovali zvyšovanie nezávislosti audítorskej profesie od okolia, v ktorom sa táto profesia etablovala, a v ktorom sa niekoľko desaťročí rozvíja. V posledných desiatich rokoch však tendencia rovnosti medzi nezávislosťou a zodpovednosťou audítorskej profesie nabrala frustrujúci smer. Požiadavka na väčšiu zodpovednosť audítorov za svoju prácu (zo strany používateľov audítorských správ, ako aj zo strany regulátorov a profesijných organizácií) je napodiv determinovaná znižovaním nezávislosti audítorskej profesie práve zo strany spomínaných regulátorov auditu. „Svetlým príkladom“ takéhoto procesu je vznik „Úradu pre dohľad nad výkonom auditu“, ktorého pôsobnosť upravuje zákon č. 423/2015 Z.z. o štatutárnom audite. Zákon aplikuje v tejto oblasti požiadavku modernizovanej 8. smernice o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných závierok, ktorá sa inšpirovala Sarbanes-Oxleyho zákonom. Tento zákon vznikol ako reakcia na otrasy, ktoré sa udiali v audítorskom prostredí vplyvom takých káz, akými boli Enron, Parmalat a ďalšie, ktoré na dlhú dobu otriasli dobrým menom audítorskej profesie. Úvahy nad prílišnou nezávislosťou audítorov, boli v tomto prípade namieste, a snaha regulátorov v oblasti zníženia právomoci (nezávislosti) audítora bola opodstatnená. Prísnosť citovaného zákona však bola, ako to ukázala prax, skôr na škodu, ako v prospech vývoja audítorskej profesie, ktorá postupne strácala nezávislosť a predovšetkým vážnosť v očiach hospodárskej praxe.

Bude určite ešte chvíľu trvať (a nebudú to dni, ani mesiace), kým pôvodné poslanie audítorskej profesie – nezávislý pohľad odborníka na predmet jeho záujmu bude naplnený bezo zvyšku. Táto úloha stojí pred nami všetkými – regulátormi audítorskej legislatívy, profesijnými organizáciami a orgánmi auditu, audítormi a používateľmi informácií z auditu.

Vrátíme sa k uvedenej rovnici:

$$\mathbf{N} = \mathbf{Z}$$

kde **N** – nezávislosť audítora

Z – zodpovednosť audítora

Atribút **N** je determinovaný viacerými faktormi. Etický kódex síce považuje nezávislosť audítorskej profesie za jej dominantnú vlastnosť, avšak vplyvom legislatívy (už spomínaná smernica o štatutárnom audite, resp. zákon o štatutárnom audite na Slovensku) je táto črta audítorskej činnosti ovplyvnená hneď niekoľkými faktormi. Pôsobnosť Výboru pre kontrolu kvality auditov, ktorý pôsobí pri Slovenskej komore audítorov, resp. existencia Úradu pre dohľad nad výkonom auditu a jeho právomoci v oblasti výkonu audítorskej činnosti iste nie sú zbytočné, avšak direktívne pôsobenie a ovplyvňovanie činnosti audítorov a audítorských spoločností aj v oblastiach, ktoré by sme skôr nazvali administratívnymi pôsobí antistimulujúco.

Audítorské štandardy ako garantovaný návod pre výkon audítorskej činnosti sú iste vhodným prostriedkom pre posúdenie kvality auditov zo strany spomínaných regulátorov. Avšak ponechanie určitej voľnosti a variability pri ich používaní audítormi isto nie je na škodu

veci. Správne chápanie filozofie auditu pri používaní audítorských štandardov audítormi je jedným z pôsobiacich kritérií na ovplyvňovanie nezávislosti audítorskej profesie.

Atribút **Z** zodpovednosti audítora za výsledky jeho činnosti je ovplyvňovaný legislatívou úpravou auditu. Pôsobenie legislatívy a vplyv ostatných faktorov z audítorovho okolia však pôsobia v súčasných podmienkach skôr disharmonicky ako progresívne. Reakcie hospodárskej praxe, ale aj samotnej audítorskej obce k súčasnej úrovni legislatívy a inštitucionálnych vplyvom na audítorskú činnosť sú vážnym signálom k čo najrýchlejšej náprave resp. odstráneniu súčasného status quo. (Kareš, Quo vädiz audítorská profesia., 2010)

5 Záver

Vzájomné pôsobenie, resp. vzájomná väzba medzi nezávislosťou audítora a jeho zodpovednosťou za závery (názory), ktoré audítor pri svojej činnosti prijíma budú aj v budúcnosti ovplyvňované rôznymi aspektmi audítorského prostredia. Je len našou nádejou, že v čo najbližšej budúcnosti budeme môcť konštatovať, že priama úmera (väzba) medzi nezávislosťou a zodpovednosťou audítora bude zachovaná a rešpektovaná. O túto skutočnosť a následnú požiadavku a nebojíme sa povedať až povinnosť sa musí zasadiť celá odborná verejnosť (a predovšetkým audítorská obec), ale aj inštitúcie a orgány, ktoré sa priamo alebo nepriamo podieľajú na vytvorení správneho ekonomického prostredia založeného na regulárnych a spravodlivých zásadách a princípoch a následne na používaných pravidlách pre tú ktorú ekonomickú činnosť – v našom prípade audítorskú profesiu vo všetkej jej kráse a zložitosti.

Literatúra

- [1] Kareš, L.(2010). *Quo vädiz audítorská profesia*. In. Zborník príspevkov z vedeckého seminára Katedry účtovníctva a audítorstva. Bratislava. Ekonóm.
- [2] Kareš, L. (2015). *Teória auditu*. Bratislava. Wolters Kluwer.
- [3] Kareš, L. (2015). *Zabezpečenie kontroly kvality auditu*. Bratislava. Ekonóm.
- [4] Mautz, R.K.,Sharaf, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association.
- [5] IFAC (2018). *Etický kódex audítora*. New York. IFAC.
- [6] IFAC (2015). *Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uisťovacie a súvisiace služby*, Bratislava. SKAU.
- [7] MF SR. (2015). *Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve*.
- [8] <https://www.ifac.org/>
- [9] <https://www.iaasb.org/>